



# UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

*Dipartimento di Giurisprudenza  
Dottorato di Ricerca in  
Diritto pubblico e tributario nella dimensione europea  
- XXVII ciclo -*

## **Autonomia tributaria locale e integrazione europea**

Relatore:  
Chiar.mo Prof. Gianluigi Bizioli

Tesi di Dottorato  
Marcello Moretti  
Matricola n. 31893

ANNO ACCADEMICO 2013/2014



# INDICE

<b>INTRODUZIONE</b>	<b>I</b>
---------------------	----------

---

## CAPITOLO PRIMO

### I RAPPORTI TRA ORDINAMENTO INTERNO E SOVRANAZIONALE

<b><u>1. - GLI OBIETTIVI DELL'UNIONE EUROPEA E I CRITERI IMPIEGATI PER L'ATTRIBUZIONE DELLE COMPETENZE</u></b>	<b>1</b>
<b>1.1. - L'EFFETTO DIRETTO E IL PRIMATO DEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA</b>	<b>5</b>
<b><u>2. - IL RIPARTO DI COMPETENZE IN MATERIA FISCALE</u></b>	<b>8</b>
<b><u>3. - L'APPLICAZIONE DEL DIRITTO EUROPEO ALL'INTERNO DEGLI STATI MEMBRI</u></b>	<b>11</b>
<b>3.1. - L'ARMONIZZAZIONE POSITIVA E L'ARMONIZZAZIONE NEGATIVA</b>	<b>11</b>
<b>3.2. - IL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ ISTITUZIONALE</b>	<b>15</b>
<b>3.3. - UNA DIFFERENTE PROSPETTIVA: L'INTERESSE TERRITORIALE COME INTERESSE EUROPEO</b>	<b>20</b>

CAPITOLO SECONDO

LE AUTONOMIE LOCALI E I LIMITI DERIVANTI DALL'ORDINAMENTO INTERNO

<b><u>1. - ELEMENTI DI SIMILARITÀ TRA L'ORDINAMENTO ITALIANO E QUELLO SPAGNOLO</u></b>	<b>30</b>
<b><u>2. - IL CASO ITALIANO</u></b>	<b>31</b>
<b>2.1. - INTRODUZIONE</b>	<b>31</b>
<b>2.2. - L'AUTONOMIA FINANZIARIA COME MANIFESTAZIONE DELL'AUTONOMIA LOCALE</b>	<b>33</b>
<b>2.3. - I VINCOLI INTERNI COMUNI ALLA POTESTÀ TRIBUTARIA REGIONALE</b>	<b>36</b>
2.3.1. - CONSIDERAZIONI PRELIMINARI	36
2.3.2. - IL LIMITE TERRITORIALE	36
2.3.3. - IL DIVIETO DI DAZI DI IMPORTAZIONE, ESPORTAZIONE O TRANSITO FRA LE REGIONI	37
2.3.4. - LA RISERVA DI LEGGE IN AMBITO TRIBUTARIO, IL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E QUELLO DELLA PROGRESSIVITÀ	39
2.3.5. - LA PARTECIPAZIONE DELLE REGIONI AI VINCOLI EUROPEI DI FINANZA PUBBLICA	40
<b>2.4. - LE SPECIFICITÀ DELLA POTESTÀ TRIBUTARIA DELLE REGIONI A STATUTO ORDINARIO</b>	<b>42</b>
<b>2.5. - LE SPECIFICITÀ DELLA POTESTÀ TRIBUTARIA DELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE</b>	<b>45</b>
2.5.1. - ASPETTI GENERALI DELL'AUTONOMIA DELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE	45
2.5.2. - LA POTESTÀ TRIBUTARIA DELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE	47
<b>2.6. - CONSIDERAZIONI SULL'ATTUAZIONE DELL'AUTONOMIA FINANZIARIA E TRIBUTARIA REGIONALE NELLA LEGGE DELEGA IN TEMA DI "FEDERALISMO FISCALE"</b>	<b>49</b>
2.6.1. - LA LEGGE DELEGA N. 42/2009 E LA MANCATA ATTUAZIONE DEL "FEDERALISMO FISCALE"	49
2.6.2. - LE RIPERCUSSIONI DEL "FEDERALISMO FISCALE" SULL'AUTONOMIA DIFFERENZIATA DELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE	54
<b>2.7. ALCUNE RIFLESSIONI SULLA RIFORMA COSTITUZIONALE ATTUALMENTE IN DISCUSSIONE</b>	<b>55</b>
<b><u>3. - IL CASO SPAGNOLO</u></b>	<b>57</b>
<b>3.1. - INTRODUZIONE</b>	<b>57</b>
<b>3.2. - L'AUTONOMIA FINANZIARIA COME MANIFESTAZIONE DELL'AUTONOMIA LOCALE</b>	<b>59</b>
<b>3.3. - LE CC.AA. DI REGIME COMUNE</b>	<b>64</b>

3.3.1. - ASPETTI GENERALI	64
3.3.2. - L' AUTONOMIA FINANZIARIA E LA CORRELATA AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE CC.AA. DI REGIME COMUNE	66
3.3.3. - I VINCOLI INTERNI DERIVANTI DALLA COSTITUZIONE E DALLA LOFCA	66
3.3.3.1. - Il coordinamento	67
3.3.3.2. - Il principio di solidarietà	68
3.3.3.3. - Il limite territoriale e il connesso divieto di prevedere barriere interne alla circolazione di beni e servizi tra le differenti CC.AA.	69
3.3.3.4. - La riserva di legge in ambito tributario, il principio di capacità contributiva e quello di progressività	70
3.3.4. - AUTONOMIA FINANZIARIA, AUTONOMIA TRIBUTARIA E CORRESPONSABILITÀ FISCALE	70
<b>3.4. - LE CC.AA. DI REGIME FORALE</b>	<b>75</b>
3.4.1. - I PAESI BASCHI	75
3.4.2. - LA NAVARRA	77
3.4.3. - ALCUNE OSSERVAZIONI SULLE CC.AA. DI REGIME FORALE	77
<b>4. - IL MODELLO ITALIANO E QUELLO SPAGNOLO A CONFRONTO</b>	<b>78</b>

## CAPITOLO TERZO

### L' IMPATTO DEI VINCOLI DISCENDENTI DALL' ARMONIZZAZIONE POSITIVA SULL' AUTONOMIA FISCALE REGIONALE

<b>1. - INTRODUZIONE</b>	<b>84</b>
<b>2. - L' UNIONE DOGANALE</b>	<b>84</b>
<b>2.1. - IL DIVIETO DI TASSE DI EFFETTO EQUIVALENTE</b>	<b>86</b>
<b>2.2. - IL DIVIETO DI CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE</b>	<b>88</b>
<b>2.3. - L' IRRILEVANZA DEI CONFINI INTERNI AGLI STATI MEMBRI</b>	<b>89</b>
<b>2.4. - LE IMPLICAZIONI PER LE AUTONOMIE LOCALI</b>	<b>92</b>
<b>3. - L' ARMONIZZAZIONE DELLE IMPOSTE INDIRETTE</b>	<b>94</b>

<b>3.1. - INTRODUZIONE</b>	<b>94</b>
<b>3.2. - L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO</b>	<b>96</b>
3.2.1. - INTRODUZIONE	96
3.2.2. - IL FUNZIONAMENTO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (CENNI)	97
3.2.3. - LE LIMITAZIONI ALL'ESERCIZIO DELLA COMPETENZA FISCALE CONTENUTE NELLA DIRETTIVA COMUNITARIA	98
3.2.3.1. - L'impossibilità di introdurre tributi che abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari	98
3.2.3.2. - La discrezionalità in capo agli Stati membri	100
3.2.4. - LE IMPLICAZIONE CONNESSE ALL'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI DECENTRATI	104
<b>3.3. - LE ACCISE</b>	<b>106</b>
3.3.1. - INTRODUZIONE	106
3.3.2. - LE DIFFERENTI QUESTIONI DA AFFRONTARE	108
3.3.2.1. - Le accise oggetto di armonizzazione	108
3.3.2.2. - La possibilità, espressamente riconosciuta dalla direttiva, di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette	109
3.3.2.3. - Le imposte sui prodotti non sottoposti ad accisa e sulle prestazioni di servizi connesse ai prodotti sottoposti ad accisa	111
3.3.3. - LE CONSEGUENZA SULL'AUTONOMIA TRIBUTARIA LOCALE	113
<b>3.4. - L'ESPERIENZA ITALIANA. IL CASO DELL'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE</b>	<b>114</b>
3.4.1. - INTRODUZIONE	114
3.4.2. - GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELL'IRAP	114
3.4.3. - LA DISCUSSA COMPATIBILITÀ DELL'IRAP CON LA COSTITUZIONE ITALIANA	116
3.4.4. - LA DISCUSSA COMPATIBILITÀ DELL'IRAP CON IL DIRITTO COMUNITARIO	117
<b>3.5. - L'ESPERIENZA SPAGNOLA.</b>	<b>120</b>
3.5.1. - IL CASO DEL "IMPUESTO SOBRE ACTOS JURIDICOS"	120
3.5.2. - IL CASO DEL "IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS"	123
3.5.2.1. - Le vicissitudini che hanno caratterizzato la vicenda di questa imposta	123
3.5.2.2. - Il giudizio della Corte di Giustizia	125
<b>4. - IL RAVVICINAMENTO DELLE IMPOSTE DIRETTE</b>	<b>126</b>
<b>4.1. - LE CONSEGUENZE SULL'AUTONOMIA TRIBUTARIA STATALE E LOCALE</b>	<b>128</b>

<b>5. - ALCUNE RIFLESSIONI CONCLUSIVE</b>	<b>131</b>
---	------------

## CAPITOLO QUARTO

### L'IMPATTO DEI VINCOLI DISCENDENTI DALL'ARMONIZZAZIONE NEGATIVA SULL'AUTONOMIA FISCALE REGIONALE

<b>1. - INTRODUZIONE</b>	<b>136</b>
--------------------------	------------

#### SEZIONI I - IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO

<b>1. - UN QUADRO INTRODUTTIVO</b>	<b>137</b>
<b>2. - LA NOZIONE DI AIUTO DI STATO</b>	<b>139</b>
<b>3. - IL REQUISITO DELLA SELETTIVITÀ.</b>	<b>141</b>
<b>3.1. - L'EMERSIONE DI UN DUPLICE PROFILO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA: LA SELETTIVITÀ MATERIALE E QUELLA TERRITORIALE</b>	<b>141</b>
<b>3.2. - LA RINNOVATA NOZIONE DI SELETTIVITÀ MATERIALE EMERGENTE DALLA SENTENZA GIBILTERRA</b>	<b>147</b>
<b>4. - LE IMPLICAZIONI CONNESSE ALL'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI DECENTRATI</b>	<b>151</b>
<b>5. - L'ESPERIENZA ITALIANA. IL CASO DELL'IRAP</b>	<b>154</b>
<b>6. - L'ESPERIENZA SPAGNOLA. IL COSIDDETTO "RÉGIMEN FISCAL DE IMPATRIADOS"</b>	<b>157</b>

#### SEZIONE II - LE LIBERTÀ FONDAMENTALI

<b>1. - ASPETTI GENERALI</b>	<b>161</b>
<b>2. - LA LIBERA CIRCOLAZIONE DELLE MERCI</b>	<b>165</b>

2.1. - L'ESPRESSO DIVIETO DI DISCRIMINAZIONE FISCALE CONTENUTO NEI TRATTATI	165
2.2. - IL DIVIETO DELLE RESTRIZIONI QUANTITATIVE	169
2.3. - LE CONSEGUENZE SULL'AUTONOMIA TRIBUTARIA LOCALE	173
<b>3. - LE ALTRE LIBERTÀ FONDAMENTALI</b>	<b>176</b>
3.1. - CONSIDERAZIONI COMUNI	176
3.2. - LA LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI	180
3.2.1. - LA DISTINZIONE TRA LIBERTÀ DI STABILIMENTO E LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI	180
3.2.2. - L'ESTENSIONE DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI AI PAESI TERZI	182
3.3. - LE CAUSE DI GIUSTIFICAZIONE DI ORIGINE GIURISPRUDENZIALE	184
3.4. - L'IRRILEVANZA DELLA NATURA REGIONALE COME CAUSA DI GIUSTIFICAZIONE E LE IMPLICAZIONI CONNESSE ALL'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI DECENTRATI	188
<b>4. - L'ESPERIENZA SPAGNOLA. IL CASO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES</b>	<b>192</b>
4.1. - LA LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI E L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI	192
4.2. - L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI IN SPAGNA	194
4.3. - LA PREVEDIBILE, QUANTO LACUNOSA, DICHIARAZIONE DI INCOMPATIBILITÀ DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI SPAGNOLA CON IL DIRITTO EUROPEO	201
4.4. - L'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI IN ITALIA	203
<b>5. - L'ESPERIENZA ITALIANA. IL CASO PRESIDENTE DEL CONSIGLIO V. REGIONE SARDEGNA</b>	<b>206</b>
<b>6. - LE INTERAZIONI ESISTENTI TRA LIBERTÀ FONDAMENTALI E DIVIETO DI AIUTI DI STATO</b>	<b>208</b>



CAPITOLO QUINTO  
CONCLUSIONI

<b>1. RIFLESSIONI CONCLUSIVE</b>	<b>213</b>
----------------------------------	------------

---

BIBLIOGRAFIA

<b>MONOGRAFIE</b>	<b>221</b>
<b>CURATELE</b>	<b>224</b>
<b>CAPITOLI</b>	<b>226</b>
<b>VOCI ENCICLOPEDICHE</b>	<b>232</b>
<b>ARTICOLI</b>	<b>232</b>



# ***INTRODUZIONE***

L'obiettivo principale di questa tesi dottorale è quello di identificare quali sono i principi che regolano il rapporto tra l'allocazione della potestà impositiva all'interno dei singoli Stati membri e l'Unione Europea. La ricerca, in primo luogo, cerca di enucleare i limiti che il diritto europeo pone alla potestà tributaria degli enti territoriali<sup>1</sup>. In aggiunta, si propone di indagare se l'interesse locale, quale interesse comune agli Stati membri, costituisca un elemento (giuridico) capace di condizionare il processo di integrazione europeo.

Cercando di delineare brevemente la struttura del presente lavoro, il primo capitolo è dedicato, da un lato, alla ricostruzione dei rapporti esistenti tra gli ordinamenti interni e quello sovranazionale e, dall'altro lato, alla presentazione delle questioni e degli obiettivi della ricerca (c.d. Research Question).

Il filo conduttore del presente lavoro, ovverosia la questione di fondo che si è cercato di verificare attraverso l'esame delle fonti, l'analisi della giurisprudenza e lo studio critico della dottrina, è se l'Unione sia, o meno, indifferente rispetto alla struttura organizzativa degli Stati membri. In altre parole, si è tentato di accertare se tale struttura sia in grado di condizionare il processo di integrazione europeo.

In seguito, all'interno del secondo capitolo, vengono poi presentati i limiti all'autonomia impositiva delle autonomie locali discendenti dagli ordinamenti interni, facendo particolare attenzione, oltre a quello che succede in Italia, a quello che accade in Spagna. La ragione di questa comparazione è legata, principalmente, alla presenza di rilevanti similarità fra i due Paesi. Difatti, in entrambe le Costituzioni viene delineata

---

<sup>1</sup> Tra i primi a rilevare l'esistenza di nessi significativi tra federalismo fiscale e diritto europeo, allora comunitario, si segnala C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1998, nn. 3/4, pp. 645 ss.

un'autonomia differenziata, la quale non rappresenta un valore assoluto ma, diversamente, è legata in modo indissolubile all'unità della Nazione.

Diversamente, nei due capitoli successivi, i quali costituiscono l'essenza del lavoro, viene affrontato il discorso relativo ai vincoli creati dal diritto europeo all'autonomia tributaria degli enti territoriali, attraverso una disamina minuziosa sia della normativa che della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Nello specifico, il terzo capitolo si occupa dell'analisi dei condizionamenti che derivano dall'armonizzazione positiva, la quale è costituita dall'unione doganale, dall'armonizzazione delle imposte indirette e dal ravvicinamento delle imposte dirette.

Il quarto, invece, è dedicato all'esame dell'armonizzazione negativa. Questa parte è suddivisa in due sezioni, una è rivolta al divieto di aiuti di Stato, dove particolare attenzione è stata riservata al tentativo di ricostruire la nozione di selettività all'interno della giurisprudenza del giudice europeo, mentre l'altra è dedicata alle libertà fondamentali. Al termine di questo capitolo, altresì, si è cercato di riflettere sia sulle interazioni esistenti tra queste due disposizioni, le quali, sebbene presentino molti tratti simili, finora sono state interpretate in modo dissimile dalla Corte di Giustizia, sia sulle evoluzioni future che un'auspicata applicazione congiunta delle stesse, o comunque coordinata, potrebbe riservare.

Nell'ultima parte, infine, sono state presentate alcune considerazioni di sintesi, accompagnate da riflessioni sollecitate dall'analisi svolta.

# **CAPITOLO PRIMO**

## **I rapporti tra ordinamento interno e sovranazionale**

SOMMARIO: 1. Gli obiettivi dell'Unione Europea e i criteri impiegati per l'attribuzione delle competenze. -1.1. *Segue*: La primarietà e l'effettività del diritto dell'Unione Europea. -2. Il riparto di competenze in materia fiscale. -3. L'applicazione del diritto europeo all'interno degli Stati membri. -3.1. *Segue*: L'armonizzazione positiva e l'armonizzazione negativa. -3.2. *Segue*: Il principio di neutralità istituzionale. -3.3. *Segue*: Una differente prospettiva: l'interesse territoriale come interesse europeo.

### ***1. - Gli obiettivi dell'Unione Europea e i criteri impiegati per l'attribuzione delle competenze***

In questo primo capitolo si cercheranno di analizzare le relazioni esistenti tra l'ordinamento interno e quello sovranazionale, o meglio europeo, facendo riferimento in modo particolare alle fonti primarie del diritto dell'Unione Europea<sup>1</sup>. Questa disamina sarà sviluppata nei limiti di quanto necessario al tema sviluppato in questo lavoro.

In primo luogo va sottolineato che, da un'attenta lettura dei Trattati costitutivi, si evince come l'Unione Europea si ponga, principalmente, due obiettivi.

---

<sup>1</sup> Dal primo dicembre del 2009, data dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, le fonti primarie del diritto dell'Unione Europea sono costituite dal Trattato sull'Unione Europea e dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Il primo, sancito all'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea<sup>2</sup>, è determinato dalla costituzione di un mercato interno. Al secondo paragrafo del suddetto articolo, infatti, viene affermato che “l'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne, in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone”. Al paragrafo successivo viene poi specificato che “l'Unione instaura un mercato interno”, il quale viene definito dall'art. 26, par. 2, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea<sup>3</sup>, come uno spazio senza frontiere interne dove viene assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei Trattati.

Va immediatamente evidenziato che l'instaurazione di un mercato comune era già stata delineata all'art. 2 del Trattato di Roma del 1957 come lo strumento più idoneo per favorire uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, congiuntamente al graduale ravvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri<sup>4</sup>.

La seconda finalità a cui aspira l'Unione Europea, invece, è rappresentata dall'unione economica e monetaria e questa è individuata al paragrafo 4 del medesimo articolo, il quale dispone che “l'Unione istituisce un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro”. A differenza del precedente, questo scopo è stato adottato in un secondo momento ed ha rappresentato una delle novità più rilevanti introdotte con il Trattato di Maastricht<sup>5</sup>.

Una volta individuati gli obiettivi dell'Unione Europea, meritevoli di essere chiariti sin da subito sono i criteri attraverso i quali le competenze vengono ripartite tra Unione e Stati membri.

Ciò che emerge chiaramente da una prima lettura della normativa in esame è che l'Unione, come avviene abitualmente nelle organizzazioni federali, resta una organizzazione con finalità limitate. Difatti, le sono proprie solo le competenze che le

---

<sup>2</sup> D'ora in avanti TUE.

<sup>3</sup> D'ora in poi TFUE.

<sup>4</sup> Su questo punto si veda G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012, pp. 366 ss. e A. MANGAS MARTÍN-D.J. LIÑÁN NOGUERAS, *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, Madrid, 2007, pp. 114 ss.

<sup>5</sup> Il Trattato di Maastricht è stato firmato il sette febbraio del 1992 ed è entrato in vigore il primo novembre del 1993.

vengono espressamente attribuite dai Trattati<sup>6</sup>. Il principio di attribuzione su cui si fondano le competenze dell'Unione è sancito dal primo paragrafo dell'art. 5 del TUE. Il secondo periodo dello stesso paragrafo aggiunge che "l'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità". Pertanto, mentre la prima regola succitata riguarda espressamente il riparto delle competenze, la seconda, diversamente, si riferisce all'esercizio delle stesse.

Il secondo paragrafo del medesimo articolo, peraltro, specifica che gli Stati membri rimangono competenti in via generale per tutte quelle materie non espressamente attribuite all'Unione dai Trattati.

Tra questi due estremi, ossia tra le competenze espressamente attribuite all'Unione e la competenza residuale in capo agli Stati membri, la normativa europea prevede inoltre, come stabilito dall'art. 5, par. 3, del TUE, una competenza concorrente tra Unione e Stati membri. In questi ambiti, sulla base del principio di sussidiarietà, l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, in ragione della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere meglio conseguiti a livello di Unione.

Ne discende che il principio di sussidiarietà ha la finalità di attribuire la competenza al livello di governo, europeo o statale, che appare più idoneo per conseguire l'obiettivo. Perciò, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva, l'Unione può intervenire solo e in quanto gli obiettivi possono essere meglio conseguiti con una politica a livello centrale. Nello specifico, l'Unione deve risultare maggiormente idonea rispetto a uno Stato membro non tanto in virtù del carattere transfrontaliero di una determinata azione che si vuole porre in essere quanto, piuttosto, in ragione dell'impatto che alla stessa si intende conferire<sup>7</sup>.

Il principio di proporzionalità definito dal paragrafo 4 dell'art. 5 del TUE, diversamente, presuppone già risolta la questione del riparto delle competenze<sup>8</sup>. La proporzionalità è

---

<sup>6</sup> Per un esame dettagliato sul sistema delle competenze si veda R. ADAM-A. TIZZANO, *Lineamenti di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2010, pp. 25 ss.

<sup>7</sup> G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., p. 100. Sul principio di sussidiarietà si veda anche A. MANGAS MARTÍN-D.J. LIÑÁN NOGUERAS, *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, cit., pp.118 ss.

<sup>8</sup> Come sottolineato da G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 106. Inoltre, è sicuramente condivisibile la precisazione che l'autore inserisce nella nota n. 158, nella quale viene puntualizzato che «in questo senso, impropria appare la formulazione dell'art. 5 TUE che assegna rilevanza al principio di sussidiarietà per "l'esercizio delle competenze dell'Unione"».

riferita all'intervento dell'Unione, che deve limitarsi a quanto necessario per il conseguimento degli scopi sanciti dai Trattati. Ne deriva che, all'atto pratico, deve essere individuata la manovra migliore per limitare il più possibile l'incidenza dell'azione normativa su altri obiettivi o interessi degni di eguale protezione. In questo frangente viene valutata l'adeguatezza dell'azione agli scopi, la quale deve essere graduata in virtù dell'obiettivo che si intende conseguire.

Il principio di proporzionalità, nella sua essenza, richiede il rispetto di tre requisiti sostanziali<sup>9</sup>. Prima di tutto, l'esercizio della competenza deve essere utile allo scopo che si vuole perseguire. In secondo luogo, lo stesso deve risultare necessario e indispensabile. Da ultimo, deve sussistere un nesso di causalità tra l'azione da porre in essere e l'obiettivo che si vuole raggiungere. Si tratta, quindi, di identificare una ragionevole simmetria tra misure da adottare e scopi da perseguire, evitando interventi dell'Unione eccessivi e, talora, inutili e dannosi<sup>10</sup>.

Bisogna altresì notare che i Trattati istitutivi originari non prevedevano in modo esplicito una ripartizione di competenze tra Comunità e Stati membri. Questa, viceversa, grazie alla funzione di supplenza svolta dalla Corte di Giustizia, è stata desunta dalla lettura delle norme materiali che attribuivano competenze specifiche alla Comunità<sup>11</sup>. Il Trattato di Lisbona, invece, da questo punto di vista ha segnato una svolta, in quanto il Titolo I della Parte I del TFUE è stato appositamente destinato alle categorie e ai settori di competenza dell'Unione<sup>12</sup>. In primo luogo, l'art. 2 del TFUE ribadisce che le competenze dell'Unione sono distinte, primariamente, in esclusive e concorrenti. All'art. 3 del TFUE vengono poi elencate, in modo tassativo, le materie di competenza esclusiva dell'Unione Europea; l'art. 4, invece, elenca i principali settori di competenza concorrente.

Inoltre, ci sono due ulteriori disposizioni poste a chiusura del sistema che meritano di essere evidenziate in quanto, avendo portata generale, possono avere ripercussioni anche in ambito fiscale.

La prima consiste nella possibilità offerta dall'art. 20 TFUE, la cosiddetta "cooperazione rafforzata", attraverso la quale almeno nove Stati membri possono

---

<sup>9</sup> G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., p. 100.

<sup>10</sup> G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., p. 100. Per un approfondimento sul principio di proporzionalità si rimanda a T. TRIDIMAS, *The General Principles of EU Law*, Oxford, 2006, pp. 136 ss.

<sup>11</sup> G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., p. 94.

<sup>12</sup> Il Titolo I della Parte I del TFUE, difatti, è intitolato "Categorie e settori di competenza dell'Unione".



assumere decisioni in ambiti di competenza non esclusiva dell'Unione al fine di promuovere la realizzazione degli obiettivi sanciti dai Trattati costitutivi, evitando in questo modo lo stallo decisionale che spesso viene generato dai quorum deliberativi attualmente previsti<sup>13</sup>.

La seconda, infine, è quella contenuta nell'art. 32 del TFUE. Questa previsione, denominata "clausola di flessibilità", seppur sottoposta a stringenti vincoli sia procedurali che sostanziali, contempla la possibilità di un ampliamento dei poteri attribuibili all'Unione nel caso in cui questi siano necessari per la realizzazione dei fini che i Trattati le hanno assegnato<sup>14</sup>.

## **1.1. - L'effetto diretto e il primato del diritto dell'Unione europea**

Il diritto dell'Unione europea è caratterizzato principalmente da due connotati fondamentali, l'effetto diretto e il primato. Queste caratteristiche rilevano per qualificarne il rapporto con gli ordinamenti nazionali.

La giurisprudenza sull'effetto diretto<sup>15</sup> degli atti comunitari prese avvio dalla famosa sentenza *Van Gend en Loos*<sup>16</sup>. La Corte, in questa decisione, dopo aver specificato che il

---

<sup>13</sup> Attraverso questo meccanismo, utilizzato per esempio per l'introduzione della moneta unica (Euro), si consente a una minoranza (significativa) degli Stati membri di attuare iniziative volte al perseguimento degli obiettivi sanciti dai Trattati costitutivi dell'UE, benché queste non siano condivise dalla totalità dei Paesi membri.

<sup>14</sup> G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., p. 95.

<sup>15</sup> Sull'effetto diretto si rinvia a G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., pp. 165-182; A. MANGAS MARTÍN-D.J. LIÑÁN NOGUERAS, *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, cit., pp. 392 ss.; T.C. HARTLEY, *The Foundations of European Community Law*, Oxford, 2007, pp. 192 ss. e B. DE WITTE, *Direct Effect, Supremacy and the Nature of the Legal Order*, in P. CRAIG-G. DE BÚRCA (edited by), *The evolution of EU law*, Oxford, 2003, pp. 177 ss.

È opportuno distinguere l'efficacia diretta del diritto europeo dalla sua effettività. La prima si riferisce all'idoneità della norma europea a creare diritti e obblighi direttamente applicabili in capo ai singoli, senza che lo Stato debba fungere da diaframma dando attuazione a norme formatesi all'esterno dell'ordinamento nazionale. La seconda, invece, consiste nel garantire il concreto rispetto da parte degli ordinamenti interni della normativa europea ed è motivata dall'impossibilità da parte dell'UE di rendere efficaci nei confronti dei singoli tutti i suoi atti. Questa si sostanzia, ad esempio, nella possibilità riconosciuta ai singoli di richiedere il risarcimento del danno per il mancato adempimento da parte dello Stato membro degli obblighi sanciti dalla normativa europea. Su quest'ultimo punto si veda il caso

Trattato non si limita a creare obblighi reciproci fra gli Stati contraenti, ha affermato che “la Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini”<sup>17</sup>.

Ne consegue che il Trattato attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi non solo nella misura in cui lo fa direttamente ma anche come contropartita di precisi obblighi imposti dal Trattato agli individui, ai Paesi membri o alle Istituzioni comunitarie. Questi diritti, pertanto, possono essere fatti valere dal singolo dinanzi al giudice nazionale<sup>18</sup>.

Il primato del diritto europeo<sup>19</sup>, allora comunitario<sup>20</sup>, invece, fu sancito dalla Corte di Giustizia nella celebre sentenza *Costa v. E.N.E.L.*<sup>21</sup>, nella quale la Corte ha rilevato che “i termini del Trattato hanno per corollario l'impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non avrebbe mai potuto essere opponibile all'ordine comune”<sup>22</sup>. Nella medesima sentenza, la Corte ha proseguito affermando che “il diritto nato dal Trattato non potrebbe, in ragione appunto della sua specifica natura, trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della Comunità stessa”<sup>23</sup>.

La posizione della Corte fu successivamente precisata nella sentenza *Simmenthal*<sup>24</sup>, nella quale la stessa ha sancito che “in forza del principio della preminenza del diritto

---

*Francovich* (Corte di giustizia, sentenza 19 novembre 1991, causa C-6/90, *Andrea Francovich e altri v. Repubblica italiana*, in Racc., I-05357). Sull'effettività si veda T. TRIDIMAS, *The General Principles of EU Law*, cit., pp. 418 ss.

<sup>16</sup> Corte di giustizia, sentenza 5 febbraio 1963, causa C-26/62, *Van Gend en Loos v. Amministrazione olandese delle imposte*, in Racc., 00003.

<sup>17</sup> Corte di giustizia, causa C-26/62, *Van Gend en Loos*, p. 23.

<sup>18</sup> G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., pp. 167 ss.

<sup>19</sup> Sul primato del diritto europeo si rinvia a G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., pp. 189-199; A. MANGAS MARTÍN-D.J. LIÑÁN NOGUERAS, *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, cit., pp. 424 ss.; K. LENAERTS-P. VAN NUFFEL, *Constitutional Law of the European Union*, London, 2005, pp. 666 ss. e B. DE WITTE, *Direct Effect, Supremacy and the Nature of the Legal Order*, in P. CRAIG-G. DE BÚRCA (edited by), *The evolution of EU law*, Oxford, 2003, pp. 177 ss.

<sup>20</sup> Si ritiene opportuno chiarire fin da subito che nel prosieguo le espressioni diritto europeo e diritto comunitario, benché abbiano una accezione differente, verranno utilizzate in modo pressoché equivalente.

<sup>21</sup> Corte di giustizia, sentenza 15 luglio 1964, causa C-6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, in Racc., 01141.

<sup>22</sup> Corte di giustizia, causa C-6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, p. 1144.

<sup>23</sup> Corte di giustizia, causa C-6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, p. 1145.

<sup>24</sup> Corte di giustizia, sentenza 9 marzo 1978, causa C-106/77, *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Spa Simmenthal*, in Racc., 00629.

comunitario, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni, qualora siano direttamente applicabili, hanno l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli Stati membri, non solo di rendere «ipso jure» inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche - in quanto dette disposizioni e detti atti fanno parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri - di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali, nella misura in cui questi fossero incompatibili con norme comunitarie»<sup>25</sup>.

Al fine di garantire la corretta applicazione e la puntuale messa in atto del diritto europeo all'interno dei singoli ordinamenti, come si evince dalle sentenze sopraindicate, un ruolo cruciale è stato affidato al giudice comune nazionale, il quale deve assicurarne l'attuazione, in virtù dei richiamati principi di primarietà e di efficacia diretta del diritto dell'unione europea, anche in caso di norme interne contrastanti<sup>26</sup>.

La posizione ricoperta dal giudice comune nazionale, se si tiene in considerazione che le reazioni degli Stati membri non sono sempre allineate alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, assurge un'importanza ancora più fondamentale. Difatti, le disposizioni di rango internazionale, e nello specifico europee, anziché essere viste come complementari a quelle interne nella definizione dei diritti e delle garanzie individuali, spesso vengono viste come a sé stanti e separate<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> Corte di giustizia, causa C-106/77, *Spa Simmenthal*, p. 643.

<sup>26</sup> Per quanto concerne questo aspetto, è opportuno soffermarsi su un paio di conseguenze degne di note sul piano applicativo che si configurano nei sistemi dualisti come quello italiano e spagnolo. Che cosa avviene, difatti, in caso di norma interna successiva in contrasto con quella europea? In caso di norma europea direttamente applicabile, questa deve appunto trovare applicazione diretta da parte del giudice comune, il quale dovrà disapplicare la norma interna successiva contrastante. Nell'ipotesi di norma europea non direttamente applicabile, invece, questa non potrà trovare applicazione diretta da parte del giudice comune. Lo stesso, quindi, innanzitutto dovrà provare a superare il contrasto in via interpretativa e, in caso di esito negativo, dovrà sollevare questione di legittimità costituzionale o chiedere il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 267 del TFUE. In queste circostanze il giudice comune non può disapplicare la normativa successiva contrastante perché altrimenti la normativa europea troverebbe applicazione solamente inter partes e non erga omnes. Per un approfondimento sull'argomento si rimanda a G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, cit., p. 199 ss., in particolare p. 202. Tutto ciò non ha invece rilevanza nei sistemi monisti in quanto il diritto internazionale fa direttamente parte del diritto interno.

<sup>27</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 29.

## ***2. - Il riparto di competenze in materia fiscale***

Una volta chiariti gli obiettivi dell'Unione, i criteri utilizzati per distribuire le competenze tra Stati membri e livello sopranazionale nonché i rapporti esistenti tra le differenti fonti normative, si può passare ad analizzare nello specifico quello che accade in ambito fiscale.

Innanzitutto, l'art. 3, par. 1, lett. a), del TFUE statuisce che l'Unione Europea ha competenza esclusiva nel settore dell'unione doganale. Quindi, in questo ambito, gli Stati nazionali, fin dal Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea<sup>28</sup> del 1957, si sono spogliati della loro potestà tributaria per attribuirla al livello sopranazionale affinché potesse essere regolata attraverso una politica comune uniforme. In un disegno volto a realizzare un libero mercato interno, difatti, apparve imprescindibile come primo intervento, l'esigenza di creare un'unione doganale uniforme basata sull'eliminazione dei dazi interni e sull'uniformazione di quelli esterni. La migliore strategia per realizzare questo obiettivo, conseguentemente, era quella di conferire una potestà esclusiva in capo all'UE e così avvenne. L'unione doganale, obiettivo dichiarato del Trattato CEE, venne ultimata il primo luglio del 1968.

Nonostante gli Stati membri, per ovvie ragioni di politica economica, si sono sempre dimostrati poco propensi a privarsi del loro potere impositivo<sup>29</sup>, i Trattati europei riconoscono espressamente una competenza in capo all'Unione per ciò che riguarda l'armonizzazione delle imposte indirette, ex art. 113 del TFUE.

In tema di imposte dirette, invece, benché i Trattati europei non riconoscano in modo esplicito alcuna competenza all'Unione, è stato ritenuto applicabile il potere generale di stabilire direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative, ex art. 115 del TFUE.

---

<sup>28</sup> D'ora in poi CEE.

<sup>29</sup> La refrattarietà dimostrata dagli ordinamenti nazionali di fronte alla possibilità di privarsi del proprio potere impositivo adesso è senz'altro incrementata. Con l'adozione della moneta unica, difatti, gli Stati membri che vi hanno aderito, avendo ceduto la competenza in materia di politica monetaria alla Banca Centrale Europea, si sono privati di uno dei due strumenti, l'altro per l'appunto è la fiscalità, per mezzo dei quali è possibile effettuare operazioni di politica economica.

Dal punto di vista concettuale è necessario chiarire che non esiste una differenza concreta tra i termini “armonizzazione” e “ravvicinamento”<sup>30</sup> e che, mentre l’art. 113 del TFUE rientra tra le disposizioni fiscali, l’art. 115 del TFUE è una norma di chiusura del sistema e si riferisce a qualsiasi ambito normativo idoneo a favorire l’instaurazione del mercato interno. Da ultimo merita di essere rimarcato che l’art. 113 del TFUE si riferisce esclusivamente alle imposte indirette solo perché, in un periodo in cui a circolare erano quasi esclusivamente i beni merce, non si sentì la necessità di creare una disciplina coordinata per le imposte dirette, in quanto si riteneva non potessero influenzare in maniera determinante il mercato interno.

Mentre le imposte indirette, in particolare l’imposta sul valore aggiunto, hanno raggiunto un elevato livello di armonizzazione, il ravvicinamento di quelle dirette è stato assai più limitato ma questo non è dovuto né alla diversa terminologia utilizzata, né alla differente collocazione all’interno del Trattato.

La spiegazione più ragionevole, molto più banalmente, è legata al sistema di adozione delle decisioni da parte del Consiglio. I provvedimenti in materia fiscale, difatti, a differenza di quanto accade nel procedimento decisionale ordinario che è fondato sul principio della maggioranza qualificata, devono essere sempre presi all’unanimità.

Nel momento in cui, a causa della maggiore mobilità delle persone, ci si è resi conto della necessità di intervenire anche nell’ambito dell’imposizione diretta, il numero degli Stati membri era aumentato a tal punto che era praticamente divenuto impossibile assumere decisioni all’unanimità. Il diritto di veto concesso ad ogni singolo Stato, difatti, congiuntamente all’allargamento dei Paesi aderenti, ha impedito e sta tuttora bloccando la possibilità di effettuare progressi in questa area.

Proprio per questa ragione, come si vedrà più dettagliatamente in seguito, sono stati adottati esclusivamente dei provvedimenti volti a disciplinare tematiche molto specifiche e puntuali, per le quali non era più possibile attendere ulteriormente prima di intervenire.

Va altresì aggiunto che le disposizioni di cui agli artt. 113 e 115 del TFUE appena tratteggiate devono essere lette in modo congiunto con l’art. 4, par. 2, del TFUE, il

---

<sup>30</sup> In questo senso C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 2009, p. 1; L. PERRONE, *L’armonizzazione dell’Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l’affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 2, p. 423 e G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 105.

quale afferma che l'Unione Europea e gli Stati membri possiedono una competenza concorrente in tema di mercato interno. Da ciò ne consegue che l'Unione deve esercitare le summenzionate competenze, al fine di assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno, nel rispetto del principio di sussidiarietà delineato in precedenza.

Inoltre, va evidenziato che con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona è stato abrogato l'art. 293<sup>31</sup> del Trattato istitutivo della Comunità Europea<sup>32</sup>, il quale prevedeva che gli Stati membri avviassero tra loro negoziati intesi a garantire, a favore dei propri cittadini, l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità. L'abrogazione di questo articolo non ha avuto alcun impatto significativo, dal momento che la competenza per rimuovere la doppia imposizione fiscale non è stata esercitata dall'Unione. Inoltre, dato che il testo dell'articolo si rivolgeva espressamente agli Stati membri, lo stesso non poteva essere invocato dai singoli, anche se in molte circostanze restavano e restano tuttora esperibili altre norme dei Trattati UE<sup>33</sup>.

Infine, merita di essere immediatamente sottolineato che esistono altre disposizioni contenute nei Trattati che, sebbene non incidano in modo diretto sul riparto di competenze tra Unione e Stati membri, influiscono in modo rilevante sull'esercizio della potestà tributaria dei Paesi membri. Ci si riferisce, in modo particolare, alle libertà fondamentali, enunciate agli artt. 45 e ss. del TFUE, e al divieto di aiuti di Stato *ex art.* 107 e ss. sempre del TFU. Queste, sebbene siano disposizioni enunciate in termini generali, hanno trovato applicazione specifica anche in ambito tributario per mezzo dell'interpretazione che delle stesse è stata fornita dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

---

<sup>31</sup> Disposizione abrogata dall'art. 2, punto 280, del Trattato di Lisbona.

<sup>32</sup> D'ora in poi TCE.

<sup>33</sup> Corte di Giustizia, sentenza 2 maggio 1998, causa C-336/96, *Coniugi Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in Racc., I-02793, punti 15-17; sentenza 16 luglio 2009, causa C-128/08, Jacques Damseaux contro Stato belga, in Racc., I-06823, punti 13 e 36. Sul punto, in dottrina, si veda B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2012, pp. 20 ss. ed E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010, p. 45.

### ***3. - L'applicazione del diritto europeo all'interno degli Stati membri***

#### **3.1. - L'armonizzazione positiva e l'armonizzazione negativa**

Il diritto europeo quindi, nonostante le differenti teorie tuttora esistenti<sup>34</sup>, in quanto gerarchicamente sovraordinato rispetto al diritto interno, vincola e limita, nei termini in cui si cercherà di precisare in questa sezione, la potestà impositiva dei singoli Stati membri.

Dopo la rapida enunciazione effettuata nel paragrafo precedente relativamente alle competenze spettanti all'Unione in ambito tributario e alla normativa rilevante, è utile sottolineare che è possibile ricondurre questi strumenti a due grandi assi: l'armonizzazione positiva e quella negativa.

Queste due impostazioni operano su due versanti completamente opposti che risultano però complementari nella realizzazione degli obiettivi contenuti nei Trattati istitutivi dell'UE. Di seguito, oltre ad evidenziare le differenze concettuali e i distinti riflessi applicativi dei due ambiti, si inizieranno a indagare, o forse sarebbe meglio dire introdurre, anche le divergenti ripercussioni che questi hanno sul riparto delle competenze all'interno degli Stati membri.

Prima di tutto va chiarito quale sia il significato da attribuire al termine armonizzazione. Questo strumento non deve essere confuso con l'unificazione. Difatti, benché entrambi abbiano il medesimo obiettivo, ovverosia consentire una convergenza dei sistemi tributari nazionali verso un modello unitario, questi presentano sostanziali divergenze. Se con l'unificazione, il cui esempio più significativo è rappresentato dall'unione doganale, si vuole pervenire a una unità sia di contenuti che testuale e, per queste ragioni, lo strumento normativo più idoneo è costituito dal regolamento; nel processo di armonizzazione, viceversa, è intrinseca la rinuncia all'uniformità. In questa circostanza lo scopo è meno pretenzioso e mira unicamente all'eliminazione delle divergenze

---

<sup>34</sup> La Corte di Giustizia, difatti, rifacendosi alle teorie moniste, ha da sempre considerato l'ordinamento europeo e quello interno dei singoli Stati come integrati tra di loro. La Corte costituzionale italiana, invece, a partire dalla sentenza Granital (Corte Cost., sentenza n. 170, dell'8 giugno 1984), ispirandosi alle teorie dualiste come i giudici delle leggi di altri Paesi membri, ritiene i due ordinamenti come distinti ma coordinati. Su questo tema si rinvia a P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pp. 51 ss.

principali esistenti tra i vari sistemi nazionali e, coerentemente con il traguardo prefissato, l'atto giuridico principalmente utilizzato, in quanto più adeguato, è quello della direttiva<sup>35</sup>.

Muovendo all'analisi specifica, con armonizzazione positiva si indicano gli obblighi di fare, ovverosia tutte le circostanze in cui la norma europea disciplina in modo costruttivo una determinata fattispecie, imponendo agli Stati membri e agli enti territoriali, eventualmente competenti sulla base del riparto interno delle funzioni, il dovere di conformarsi. In questa categoria vi rientra l'armonizzazione delle imposte indirette e il ravvicinamento di quelle dirette.

In queste circostanze, quando cioè la competenza normativa non appartiene in via esclusiva all'Unione, vi è un vincolo di risultato che incide sul livello di governo, centrale o locale, che detiene la competenza all'interno di ciascun Paese dell'Unione per disciplinare quel relativo ambito.

L'armonizzazione negativa, al contrario, comporta esclusivamente degli obblighi di non fare, sia per gli Stati membri che per gli enti territoriali. Questi, da un lato, non possono discriminare due soggetti, che si trovino in una situazione comparabile, esclusivamente sulla base della loro residenza<sup>36</sup> e, dall'altro lato, non hanno la facoltà di trattare in maniera meno favorevole il residente che decide di investire all'estero rispetto a chi decide di investire all'interno del Paese dove risiede.

Anche in queste situazioni vi è un vincolo di risultato, che trova applicazione, nell'esercizio delle loro competenze, nei confronti sia dello Stato che degli enti territoriali. Va altresì immediatamente messo in risalto che la distribuzione di competenze tra i differenti livelli di governo così come regolata dall'ordinamento interno di ciascun Paese dell'Unione, come da giurisprudenza costante della Corte di

---

<sup>35</sup> C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, cit., p. 2.

<sup>36</sup> L'art 18 TFUE vieta ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. A questo proposito, la Corte di Giustizia ha sancito che sono vietate sia le discriminazioni dirette, basate appunto sulla nazionalità, che quelle indirette, fondate su criteri differenti dalla cittadinanza. Poiché i non residenti sono il più delle volte cittadini non nazionali, nel caso di situazioni comparabili, differenti trattamenti basati sulla residenza costituiscono una forma di discriminazione indiretta. Su questo punto si veda: Corte di giustizia, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, in Racc., I-00225, punti 28-30.



Giustizia<sup>37</sup>, non può essere in nessun modo invocata per giustificare il mancato adempimento dei vincoli derivanti dal fatto di far parte dell'Unione.

Quindi, cercando di dare sistematicità a tutti gli elementi emersi finora, ci sono due differenti profili che, ai fini dello sviluppo della ricerca che si sta svolgendo, devono essere messi in risalto e che devono risultare chiari.

Prima di tutto, nel loro dispiegarsi, l'armonizzazione positiva e quella negativa si sviluppano in maniera differente.

Difatti, nell'armonizzazione positiva, l'assegnazione di competenze all'Unione determina una riduzione *tout court* della potestà impositiva statale o locale, a seconda del livello competente da individuarsi sulla base del riparto interno delle funzioni.

Questa compressione delle attribuzioni si può manifestare attraverso due modalità distinte. Nell'ambito delle competenze esclusive assegnate all'Unione, il vincolo europeo si traduce nell'impossibilità generale di introdurre misure in quell'ambito<sup>38</sup>.

Per esempio, con riferimento al settore doganale, questo si traduce nel divieto incondizionato di istituire dazi sugli scambi di beni con Paesi terzi<sup>39</sup>.

In caso di competenze concorrenti, invece, le limitazioni che condizionano l'esercizio dell'attività impositiva statale, o dell'ente territoriale competente, non sono assolute e dipendono dal modo in cui l'Unione ha dato attuazione concreta ai poteri che le sono stati conferiti.

Nell'armonizzazione negativa, diversamente, nella quale vi rientrano le libertà fondamentali e il divieto di aiuti di Stato, vengono poste delle condizioni che, sintetizzando, impongono l'eguale trattamento di situazioni che sono tra di loro comparabili.

In queste circostanze, quindi, la delimitazione della potestà impositiva è relativa e non assoluta. Difatti, non viene imposta una limitazione incondizionata all'esercizio della

---

<sup>37</sup> Corte di giustizia, sentenza 17 gennaio 2002, causa C-423/00, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., I-00593, punto 16; sentenza 11 ottobre 2001, causa C-111/00, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica d'Austria*, in Racc., I-07555, punto 12; sentenza 6 luglio 2000, causa C-236/99, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., I-05657, punto 23; sentenza 13 aprile 2000, causa C-274/98, *Commissione delle Comunità europee v. Regno di Spagna*, in Racc., I-02823, punti 19-20 e sentenza 12 dicembre 1996, causa C-298/95, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica federale di Germania*, in Racc., I-10451, punto 18.

<sup>38</sup> Per completezza va segnalato che, nel caso di competenze esclusive assegnate all'Unione, sia lo Stato che le autonomie locali non possono esercitare alcun potere, salvo autorizzazione espressa, nemmeno nella circostanza in cui l'Unione non si avvalga delle proprie competenze.

<sup>39</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 111 ed E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 149.

potestà impositiva dello Stato o dell'ente autonomo competente, ciò che si richiede è semplicemente un eguale trattamento di quelle situazioni che siano tra di loro comparabili, lasciando così al livello interno competente la possibilità di disciplinare positivamente quella fattispecie nel suo insieme.

In secondo luogo, viceversa, va evidenziato che il profilo della responsabilità è trasversale sia all'armonizzazione positiva che a quella negativa. In caso di inadempimento, difatti, il soggetto considerato responsabile a livello sovranazionale è sempre lo Stato, a nulla rilevando a chi sia attribuito, sulla base dell'ordinamento interno, l'esercizio della potestà impositiva in quello specifico ambito.

A questo proposito deve essere osservato come, dal punto di vista del diritto internazionale pubblico, i soggetti primari dotati di soggettività giuridica sono solo gli Stati nazionali<sup>40</sup>. All'opposto, invece, deve essere esclusa la soggettività internazionale degli enti sub-statali, in quanto gli stessi non soddisfano i requisiti previsti per l'ottenimento della stessa<sup>41</sup>. Pertanto, gli unici soggetti a cui può essere imputata la responsabilità per il mancato adempimento degli obblighi provenienti dall'Unione sono gli Stati membri. Ne consegue che solo nei loro confronti può essere fatta valere la violazione dei vincoli europei.

Proprio per questa ragione sia l'Italia che la Spagna si sono tutelate inserendo una disposizione che, in caso di competenze cedute alle autonomie locali, permette al livello centrale di riappropriarsi delle stesse nel momento in cui ci sia un'infrazione e gli enti locali competenti non agiscano per rimuovere l'inadempimento<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> S.M. CARBONE-R. LUZZATTO-A. SANTA MARIA, *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2011, p. 3.

<sup>41</sup> Un soggetto, per essere dotato di personalità giuridica dal punto di vista internazionale, fondamentalmente, deve essere dotato di tre caratteristiche: *i)* indipendenza esterna, intesa come indipendenza giuridica da altri ordinamenti; *ii)* effettività del governo, nel senso di capacità di governare un territorio e *iii)* popolazione permanente, nel sentito che il soggetto deve esercitare il proprio potere di governo collettivo nei confronti di una popolazione stanziata su di un territorio. Nel caso degli enti territoriali, questi difettano dell'indipendenza esterna. Anche nei casi in cui gli è riconosciuto un potere esterno, difatti, l'esercizio di tale potere resta sempre subordinato al potere centrale dello Stato. Su questo punto si rimanda a S.M. CARBONE-R. LUZZATTO-A. SANTA MARIA, *Istituzioni di diritto internazionale*, *cit.*, pp. 9 ss. e pp. 99-100.

<sup>42</sup> A questo proposito, per quanto riguarda la normativa italiana, l'art. 120, comma 2, Cost., afferma che «il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione». Per la normativa spagnola, invece, il riferimento normativo è costituito dall'art. 19 della *Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas* (LOFCA), il quale

### **3.2. - Il principio di neutralità istituzionale**

Autorevole dottrina<sup>43</sup>, fondando il proprio ragionamento sul mancato riconoscimento della soggettività internazionale agli enti territoriali e alla conseguente impossibilità di far valere nei loro confronti la violazione degli obblighi discendenti dal diritto europeo, ha rilevato come l'ordinamento europeo sia indifferente rispetto al modo in cui i singoli Stati decidono di organizzarsi al proprio interno. Gli stessi autori hanno coniato l'espressione "principio di neutralità" per descrivere questo disinteresse dell'Unione rispetto all'organizzazione territoriale dei Paesi membri.

Ciò che rileva è che gli obiettivi stabiliti a livello di Unione europea vengano raggiunti da ciascun Stato membro, il solo soggetto responsabile a livello internazionale. I singoli Paesi, invero, sono per così dire sottoposti a un vincolo di risultato, essendo liberi di

---

statuisce che «*las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea*». Va notato che, mentre in Italia questa disposizione è contenuta nella Costituzione, in Spagna è stata inserita in una *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, la n. 8/1980, a partire dalla modifica pubblicata il 28 dicembre 1996 e in vigore dal giorno successivo.

<sup>43</sup> L.M. DIÉZ PICAZO, *Il principio di autonomia istituzionale degli Stati membri dell'Unione europea*, in *Quad. cost.*, 2004, n. 4, p. 866, afferma che l'Unione europea si presenta neutrale rispetto all'organizzazione e al funzionamento interno degli Stati membri, i quali sono liberi di adottare la struttura costituzionale e amministrativa che reputano più adeguata; A.E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, p. 88, parla di indifferenza dell'assetto interno da parte del diritto europeo, però sostiene anche che l'Unione «nel corso degli anni ha valorizzato il ruolo delle regioni identificando in esse a volte un interlocutore diretto sul piano istituzionale, come nel settore della programmazione dei fondi strutturali»; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 106, sostiene che l'ordinamento europeo è neutrale rispetto all'organizzazione territoriale degli Stati membri; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 97, scrive che «*le droit communautaire consacre en effet le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale, qui renvoie au système national de chacun des États membres*»; M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, 2004, p. 37 e 435, nota che «*desde un punto de vista comunitario, la vía para el desarrollo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, ha de resultar en principio indiferente*» e conclude affermando che «*ya que [...] al Derecho Comunitario la cuestión del reparto interno de competencias resulta indiferente, él mismo incide sobre el ejercicio de tal reparto en cuanto produzca resultados o actuaciones contrarios al Tratado*»; J.M. UTANDE SAN JUAN, *Corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. y Derecho de la UE: Un difícil equilibrio*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, p. 62, rileva che «*la distribución interna de competencias dentro de los Estados miembros se viene considerando como un factor ajeno al Derecho de la UE, de forma que el ordenamiento europeo no pretende alterar dicho reparto competencial, pero tampoco lo pondera como contrapeso o excusa para el obligado respeto de las libertades comunitarias y al Derecho de la UE en general*» e P. MELLADO PRADO-E. LINDE PANIAGUA-M. GÓMEZ DE LIAÑO FONSECA, *Instituciones de derecho comunitario*, Madrid, 2009, p. 355, osserva che «*el Derecho de la Unión Europea no supone la alteración de las reglas para el establecimiento de las competencias en una determinada materia entre el Estado y las Comunidades Autónomas*».

organizzare la propria struttura istituzionale nel modo che ritengono più idonee per il raggiungimento dell'obiettivo finale.

Difatti, per gli atti privi di efficacia immediata, gli Stati membri sono liberi di determinare a quale organo nazionale spetti il potere di recepire e porre in essere gli atti dell'Unione<sup>44</sup>. Di conseguenza, in queste circostanze assumerà rilevanza l'ordinamento costituzionale di ciascun Paese, rispetto al quale il livello sopranazionale dovrà dimostrarsi neutrale.

Questo principio, infine, sembrerebbe essere stato "costituzionalizzato" dall'art. 4, par. 2, del TUE, il quale afferma che l'Unione rispetta l'identità nazionale degli Stati membri insista nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali<sup>45</sup>.

Detto in altri termini, all'Unione non interessa se la competenza in un determinato ambito è attribuita al livello centrale o a livello locale, quello che conta è che vengano rispettati i dettami provenienti dall'Unione<sup>46</sup>.

In caso di violazione di una norma europea, inoltre, l'applicazione del summenzionato principio porta a ritenere che non sia rilevante quale livello di governo ponga rimedio all'infrazione, non essendo necessario che sia lo stesso che l'ha provocata. Questo è dovuto al fatto che l'Unione è esclusivamente interessata al raggiungimento del risultato finale, ovverosia al ripristino della compatibilità tra i differenti ordinamenti.

---

<sup>44</sup> Corte di giustizia, sentenza 1° giugno 1999, causa C-302/97, *Klaus Konle v. Repubblica d'Austria*, in Racc., I-03099, punto 63; sentenza 10 novembre 1992, causa C-156/91, *Hansa Fleisch Ernst Mundt GmbH & Co. KG v. Landrat des Kreises Schleswig-Flensburg*, in Racc., I-05567, punto 23; sentenza 15 maggio 1982, causa C-96/81, *Commissione delle Comunità europee v. Regno dei Paesi Bassi*, in Racc., 01791, punto 12, dove la Corte afferma che "vero è che ciascuno Stato membro è libero di distribuire come meglio crede le competenze a livello interno e di attuare una direttiva mediante provvedimenti adottati dalle autorità regionali o locali" e sentenza 15 dicembre 1971, cause riunite C-51-54/71, *International Fruit Company et al. v. Produktschap Voor Groenten en Fruit*, in Racc., 01107, punto 4.

<sup>45</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., pp. 106-107.

<sup>46</sup> F. ESCRIBANO LÓPEZ, *El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, cit., p. 148, evidenza che «convendrá no olvidar otra cuestión fundamental [...] se trata de la aplicabilidad del Derecho de la UE no tanto al modo en que un Estado miembro se organiza, como a que, debido al funcionamiento de esa organización interna, se pueda producir una pérdida de efectividad del derecho de la UE; para concluir que ello no impide que el Derecho de la UE afecte al derecho sustantivo que sea de aplicación, «sea quien sea el ente o la autoridad que tenga atribuida la competencia y la esté ejercitando»; y su corolario, no existe, pues, ninguna particularidad en la aplicación del régimen de libertades de la UE a los entes regionales».

Di seguito verrà esposto un esempio che meglio chiarirà quanto concettualmente esposto in questo paragrafo. Si tratta di un caso spagnolo un po' risalente che però vale la pena di analizzare nel dettaglio.

Alla fine degli anni '80 la Comunità Autonoma Forale dei Paesi Baschi aveva introdotto alcuni benefici fiscali a favore delle imprese residenti sul proprio territorio. L'adozione di questa normativa fu considerata dalla Commissione contraria alla libertà di stabilimento<sup>47</sup>, in quanto i non residenti che, esercitando la libertà secondaria di stabilimento garantita dal Trattato comunitario, decidevano di operare in quel territorio attraverso una stabile organizzazione non potevano usufruire dei suddetti vantaggi, i quali restavano appannaggio delle sole imprese residenti. Il problema risiedeva nel fatto che la norma forale trovava applicazione solo nei confronti delle imprese residenti e non, al contrario, delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, le quali, invece, erano assoggettate alla normativa statale che non prevedeva alcun tipo di incentivo.

Dunque, in questa circostanza, l'incompatibilità con le libertà fondamentali era dovuta, essenzialmente, al riparto interno delle competenze in ambito tributario, poiché la normativa forale era applicabile solo nei confronti dei residenti e non nei riguardi dei non residenti che avevano esercitato la libertà di stabilimento secondaria.

La decisione della Commissione obbligava la Spagna, in quanto unico soggetto dotato di capacità giuridica dal punto di vista del diritto internazionale pubblico, a modificare il proprio ordinamento al fine di renderlo compatibile con quello sovranazionale.

Dal punto di vista teorico, l'eliminazione della discriminazione poteva essere ottenuta seguendo due differenti percorsi. Il primo era rappresentato dall'eliminazione degli incentivi concessi alle imprese residenti; il secondo, invece, era raffigurato dall'estensione di questi benefici anche ai soggetti non residenti.

Vale la pena sottolineare che la scelta di una piuttosto che dell'altra via portava con sé implicazioni non trascurabili. Difatti, la prima soluzione avrebbe dovuto essere adottata dal Governo locale, il quale avrebbe dovuto abrogare la normativa allora vigente.

La seconda, diversamente, avrebbe dovuto essere adottata dal Governo centrale, in quanto dotato della competenza normativa per poter influire sulle disposizioni relative ai non residenti.

---

<sup>47</sup> Decisione Commissione 93/337/CEE, del 10 maggio 1993.

Poiché la CC.AA. in questione non aveva alcuna intenzione di modificare la propria normativa, la decisione dovette essera presa a livello centrale e, con la disposizione aggiuntiva 8<sup>a</sup> alla *Ley* 42/1994, venne conferita la facoltà ai non residenti operanti nella Comunità Autonoma dei Paesi Baschi di richiedere al governo centrale il rimborso delle maggiori imposte versate a causa dell'applicazione della normativa statale anziché di quella della CC.AA.<sup>48</sup>. Quindi, rimanendo invariata la distribuzione di competenze tra livello centrale e locale, lo Stato si faceva carico, attraverso il rimborso delle maggiori imposte versate per la mancata possibilità di applicare la normativa autonoma più vantaggiosa, di eliminare la discriminazione prima esistente<sup>49</sup>.

A proposito della decisione della Commissione, non può passare inosservato che la stessa obbligava la Spagna a modificare il proprio sistema fiscale al fine di eliminare le distorsioni incompatibili con la libertà di stabilimento<sup>50</sup>.

Eliminare le distorsioni non vuol dire eliminare gli incentivi a favore dei soggetti residenti. La locuzione "eliminare le distorsioni" non può che essere letta nell'accezione di rimozione del trattamento discriminatorio.

Quindi, la stessa non influenzava la Spagna sulla modalità da adottare. Molto più semplicemente poneva un obiettivo, l'eliminazione del trattamento discriminatorio nei confronti dei non residenti, che doveva essere raggiunto entro una data prestabilita.

La Comunità Europea, pertanto, si dimostrò pressoché indifferente rispetto alla modalità attraverso la quale il Paese membro avrebbe provveduto a rimuovere la discriminazione, ciò che interessava è che venisse eliminata. Spettava poi allo Stato membro decidere la

---

<sup>48</sup> La disposizione 8<sup>a</sup> della *Ley* 42/1994 afferma che «*los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España y que, por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen, tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan*».

<sup>49</sup> In questo modo la discriminazione veniva eliminata ma, tuttavia, perdurava una differenza dal punto di vista finanziario. Il non residente, difatti, doveva versare le imposte sempre facendo riferimento alla normativa statale, dovendo poi chiedere a rimborso il maggiore importo versato. È però opportuno sottolineare che finora, perlomeno in ambito societario, gli svantaggi di natura strettamente finanziaria non sono mai stati presi in considerazione dalla Corte. Su questo punto, a titolo esemplificativo, si veda: Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, in Racc., I-10837.

<sup>50</sup> La Commissione, all'art. 1, par. 2, della Decisione 93/337/CEE, afferma che «*España deberá modificar el sistema fiscal a que se refiere el apartado 1 con el fin de eliminar las distorsiones con respecto al artículo 52 del Tratado, a más tardar, el 31 de diciembre de 1993. A partir de esa fecha, no se podrá conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hayan suprimido en su totalidad estas distorsiones*».

via più adeguata da intraprendere al fine di conseguire l'obiettivo richiesto a livello di Comunità europea.

Tornando alla decisione presa dal Governo spagnolo, va evidenziato che i vantaggi fiscali derivanti dall'applicazione della normativa forale potevano essere usufruiti solo dai residenti di altri Paesi facenti parti della Comunità Europea ad esclusione di quelli spagnoli. Per cui ne risultava che i residenti in Spagna, che dal punto di vista teorico rispettavano tutti i requisiti richiesti dalla normativa forale per ottenere gli sgravi fiscali, venivano trattati meno favorevolmente dei non residenti, poiché venivano privati della possibilità di usufruire del medesimo trattamento fiscale.

Di conseguenza si venne a creare quella che viene chiamata “*reverse discrimination*”, ovvero un trattamento meno favorevole nei confronti del residente rispetto a quello concesso al non residente. Come si vedrà meglio nei successivi capitoli, il livello sopranazionale è interessato al solo fatto che la situazione transfrontaliera non sia discriminata rispetto a quella puramente interna. Nel caso in cui, come in quello in oggetto, la situazione “*cross-border*” sia più favorevole, questa “discriminazione al contrario” non rileva a livello sopranazionale ma solo su quello puramente interno.

Proprio per questa ragione, ad alcuni anni di distanza, il Tribunale costituzionale spagnolo<sup>51</sup> si trovò a dover giudicare la costituzionalità di questa disposizione e la dichiarò contraria alla Costituzione spagnola per violazione del principio di eguaglianza<sup>52</sup>.

Immediatamente dopo questa sentenza, essendosi ripresentata l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario, al fine di porvi rimedio in modo tempestivo, attraverso una norma statale<sup>53</sup> venne ceduta alla CC.AA. di regime forale la competenza normativa per regolare anche la tassazione dei non residenti<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 96 del 25 aprile 2002.

<sup>52</sup> *Ex art. 14 della Costituzione spagnola*. Per una disamina più accurata della sentenza in questione, si rimanda a M. CARRASCO DURÁN, *Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra sobre incentivos fiscales a empresas. Comentario de la STC 96/2002*, in *Teoría y Realidad Constitucional*, 2002-2003, nn. 10/11;

<sup>53</sup> *Ley 12 del 12 maggio 2002*, attraverso la quale veniva approvato il “*Concierto Económico con el País Vasco*”. Si veda, in modo particolare l'art. 21, il quale afferma che:

«Uno. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14». La stessa disposizione è stata poi inserita all'art. 28 del “*Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*”, approvato con la *Ley 25 del*

In sintesi, quindi, allo stato attuale la dottrina maggioritaria considera sussistere in capo agli Stati membri semplicemente un “obbligo di risultato”<sup>55</sup>, il quale consiste nel rispettare i dettami provenienti dall’Unione. Per questa ragione si può affermare che esiste un’influenza indiretta discendente dai principi generali di prevalenze ed effetto diretto del diritto europeo.

A questo proposito, i vari Paesi sono liberi di organizzarsi internamente attraverso i modi e le forme che ritengono più adeguati, ciò che rileva è che non si verificano inadempimenti in relazione all’ordinamento europeo. In caso di violazione, inoltre, sussiste allo stesso modo un vincolo di risultato, rappresentato dall’obbligo di rimuovere l’inadempimento affinché vengano conseguiti gli obiettivi prefissati a livello europeo.

### **3.3. - Una differente prospettiva: l’interesse territoriale come interesse europeo**

Allo stato attuale, come si è cercato di spiegare nel paragrafo precedente, la dottrina prevalente ritiene vigente il principio di neutralità con riferimento all’atteggiamento attraverso il quale i singoli Stati decidono di organizzarsi al proprio interno.

---

15 luglio 2003. In questo caso non è stato necessario modificare il Convenio Economico nell’immediato perché la CC.AA. della Navarra non aveva in vigore disposizioni simili a quelle dei Paesi baschi che causavano un’incompatibilità con il diritto comunitario.

<sup>54</sup> Per un’analisi più dettagliata, si rinvia a G. ORÓN MORATAL, *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de la Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003, pp. 139 ss e, nello specifico, p. 177.

<sup>55</sup> E. TRAVERSA, *L’autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 99 ed E. TRAVERSA, *Implementation of Regional Taxing Powers and EU Law: Recent Cases and Future Challenges*, in AA. VV., *Fiscal Federalism in the European Union*, Bruxelles, 2012, p. 60.



In questo lavoro si cercherà di esaminare la consistenza dell'orientamento di questa dottrina verificando se, all'opposto, l'interesse territoriale<sup>56</sup> possa trovare una connotazione positiva, elevandosi a elemento degno di tutela a livello europeo.

L'ipotesi che si intende investigare in questa tesi è dunque quella di accertare se l'interesse territoriale possa assurgere a elemento rilevante, da un lato, in tema di aiuti di Stato al fine di determinare l'ambito territoriale di riferimento per l'applicazione di tale divieto e, dall'altro lato, come causa di giustificazione in tema di libertà fondamentali.

L'idea portante che caratterizza e accompagna l'intero elaborato consiste nel verificare l'ipotesi dell'esistenza di un principio positivo, il quale sancisca l'importanza e tuteli a livello di Unione Europea le autonomie locali.

La sussistenza di una tale positivizzazione non sarebbe di poco conto. Difatti, mentre la neutralità ha un carattere svilente e denota una connotazione negativa o perlomeno passiva, quasi di disinteresse, l'emersione di un principio positivo comporterebbe la presa di coscienza del ruolo nodale svolto dalle autonomie locali e porterebbe alla necessaria ponderazione dello stesso con gli altri principi presenti a livello europeo.

Questo implicherebbe la conseguenza di dover bilanciare la tutela delle autonomie locali con gli altri principi emergenti in ambito europeo, con l'ipotesi concreta che la tutela delle Regioni e degli enti locali piuttosto che delle Comunità Autonome possa assurgere, a determinate condizioni, a causa di giustificazione di un trattamento discriminatorio, per esempio in quanto necessario per salvaguardare, ovvero garantire, un adeguato finanziamento alle stesse.

All'interno dei Trattati, come già ricordato, l'art. 4, par. 2, del TUE, afferma che l'Unione rispetta gli Stati membri, ivi compreso il sistema delle autonomie locali e regionali.

Il termine "rispetta", come accennato in precedenza, sembrerebbe ricondurre ad un atteggiamento neutrale, di indifferenza, da parte dell'Unione nei confronti dell'organizzazione interna dei singoli Stati membri.

---

<sup>56</sup> Deve essere immediatamente precisato che con l'espressione "interesse territoriale" si fa riferimento alle autonomie locali e agli enti territoriali. Nel prosieguo, ad ogni modo, al fine di esprimere il medesimo concetto verranno utilizzati anche altri termini come enti sub-statali, enti locali, enti decentrati, enti infrastatali, questo poiché sia la Corte di Giustizia che la dottrina internazionale tendono a impiegare queste espressioni in modo pressoché equivalente.

Ci si potrebbe domandare se questa asserzione, introdotta con il Trattato di Lisbona, possa avere una portata più ampia di quella che sinora le è stata riconosciuta.

A parere di chi scrive, il termine “rispetta”<sup>57</sup> implica, o quantomeno potrebbe implicare, qualcosa in più rispetto alla semplice imparzialità. Dal punto di vista strettamente semantico, il verbo “rispettare” deriva dal latino *respectus*, che significa avere riguardo, rispetto e considerazione. Ponderando più attentamente la consistenza di questo vocabolo, l’articolo soprammenzionato potrebbe aprire qualche spiraglio nei confronti di un atteggiamento propositivo, di apprezzamento, nei confronti delle istituzioni locali. Bisognerà vedere come la Corte di Giustizia, nel momento in cui sarà chiamata a esprimersi su questa nuova formulazione del Trattato, la interpreterà; se opterà per una lettura restrittiva, in linea con la giurisprudenza precedente, oppure se, riscontrando un’innovazione rispetto al passato, verrà registrata una discontinuità con susseguente formulazione di un principio positivo.

Ai fini della presente analisi, inoltre, un’altra disposizione contenuta all’interno dei Trattati UE assume rilievo.

Si tratta dell’art. 6, par. 3, del TUE<sup>58</sup>, il quale stabilisce che «i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

Da una prima rapida e veloce lettura si potrebbe pensare che in questa disposizione vi rientrino esclusivamente i diritti inviolabili dei singoli.

Una parte autorevole, seppur minoritaria, della dottrina<sup>59</sup>, tuttavia, ha evidenziato che all’interno di questa definizione devono essere ricompresi anche quei principi che, essendo prodromici all’effettiva realizzazione di quelli facenti capo ai singoli individui, ne consentano e favoriscano l’attuazione concreta, seppure in via indiretta.

Al fine di verificare se le autonomie locali, intese come organizzazione dei pubblici poteri che possono meglio garantire la realizzazione sul territorio dei diritti

---

<sup>57</sup> È opportuno ricordare che nella versione inglese del Trattato viene utilizzata la locuzione “*the Union shall respect*” e nella versione spagnola “*la Union respetará*”.

<sup>58</sup> Questa disposizione fu adottata con il Trattato di Maastricht sull’Unione europea del 7 febbraio 1992, del quale costituiva l’art. F, n. 2.

<sup>59</sup> A. PIZZORUSSO, *Il patrimonio costituzionale europeo*, Bologna, 2002, p. 30, il quale afferma che i principi costituzionali comuni «possono distinguersi in due grandi gruppi a seconda che riguardino direttamente i diritti fondamentali, ovvero si riferiscano ad essi solo indirettamente, attraverso la realizzazione di quell’organizzazione della società, che cosituisce il necessario presupposto della tutela giuridica dei diritti stessi, dato che fornisce i mezzi per la realizzazione di tale tutela».

fondamentali riconosciuti in capo ai singoli, possano essere apprezzate o meno come rientranti nel novero contenuto della richiamata disposizione, si dovrà condurre un'indagine su due livelli.

Difatti, da un lato, sarà necessario svolgere una ricerca all'interno dei singoli ordinamenti nazionali e, dall'altro lato, si dovrà analizzare il piano internazionale.

Per ciò che concerne il livello interno, è sicuramente vero che sia la Spagna che l'Italia, seppur attraverso modalità differenti, hanno da sempre riconosciuto e tutelato le autonomie locali.

Questa posizione, difatti, è riscontrabile in modo chiaro in più disposizioni dei rispettivi testi costituzionali.

Basti pensare che l'art. 2 della Cost. spagnola sancisce l'indissolubilità e l'unità della nazione ma allo stesso tempo riconosce e garantisce il diritto all'autonomia delle regioni che la integrano, nonché la solidarietà tra queste ultime<sup>60</sup>. La portata di questa disposizione va letta congiuntamente al contenuto degli artt. 137<sup>61</sup> e 156.1<sup>62</sup> della stessa Costituzione, i quali specificano che lo Stato si organizza territorialmente in comuni, province e CC.AA. e che queste godono di autonomia, rispettivamente, per la gestione dei loro interessi e per lo sviluppo e l'esecuzione delle competenze loro spettanti.

In merito all'ordinamento italiano, invece, il punto di partenza è senz'altro rappresentato dall'art. 5 della Cost., il quale statuisce che "la Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento". Sennonché questa disposizione, affinché possa essere riempita di significato, è necessario che venga esaminata in modo congiunto sia con gli artt. 117 e 119 Cost. che con gli Statuti delle Regioni speciali, i quali distribuiscono le competenze normative tra potere centrale

---

<sup>60</sup> *Artículo 2 de la Constitución Española, Unidad y autonomía:*

«La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas».

<sup>61</sup> *Artículo 137 de la Constitución Española, Organización Territorial del Estado:*

«El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses».

<sup>62</sup> *Artículo 156.1 de la Constitución Española, Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas:*

«Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

ed enti decentrati.

Guardando gli altri Paesi membri, peraltro, non possono non essere menzionate le ben note esperienze federali di Germania, Austria e Belgio<sup>63</sup>.

Detto questo, e anche sulla base delle spinte autonomistiche registrate negli ultimi anni da più parti<sup>64</sup>, alcuni autori ritengono che l'esistenza di queste esperienze sia di per sé sufficiente a ritenere presente una tradizione comune in capo all'Unione europea per ciò che concerne il riconoscimento delle autonomie locali<sup>65</sup>.

Nel caso in cui venisse riconosciuta la positivizzazione di questo principio atto a tutelare gli enti decentrati, il punto successivo sarebbe quello di stabilirne la portata.

Difatti, bisognerebbe capire se questa tutela si spinga a tal punto da ricomprendere anche l'autonomia tributaria o se si limiti alla sola autonomia finanziaria di spesa.

A questo proposito va precisato che autonomia tributaria e autonomia finanziaria, benché utilizzati in molte circostanze come sinonimi, identificano due concetti altamente differenti<sup>66</sup>.

Precisamente, se il secondo si risolve nella possibilità di decidere come impiegare le risorse erogate dal livello centrale, il primo prevede la possibilità di agire non solo sul versante delle uscite ma anche su quello delle entrate, stabilendo così il giusto *trade-off* tra l'incidenza dell'imposizione e il livello, inteso sia come quantità che qualità, dei servizi offerti.

Dall'analisi che verrà svolta nel prossimo capitolo si evincerà come, quantomeno nei due Paesi analizzati nello specifico nell'ambito di questa ricerca, il minimo comun denominatore riscontrabile nelle differenti realtà è senza dubbio rappresentato dall'autonomia finanziaria, non solo di spesa ma anche di entrata.

Sul piano internazionale, diversamente, bisogna segnalare che il 15 ottobre 1985, a Strasburgo, è stata firmata la Carta Europea delle Autonomi Locali<sup>67</sup>, un Trattato

---

<sup>63</sup> Per un'analisi esaustiva si rimanda a G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., pp. 28 ss. Per un'analisi minuziosa del sistema belga si rimanda a E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., in particolare pp. 47 ss.

<sup>64</sup> Si pensi al caso della Scozia in Gran Bretagna o a quello, un po' meno recente, della Corsica in Francia.

<sup>65</sup> A questo proposito A. PIZZORUSSO, *Il patrimonio costituzionale europeo*, cit., p. 151, afferma che è «ormai in via di affermazione una tradizione costituzionale comune nel senso del riconoscimento di forme di autonomia alle entità regionali».

<sup>66</sup> La differenza è tracciata da G.A. MICHELI, *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. Dir.*, XII, Milano, 1964, pp. 1119 ss. Sul punto, tra gli altri, si veda A. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, n. 2, I, p. 109. Si veda, inoltre, L. TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, VI, Torino, 1991, p. 148.

internazionale sottoscritto da tutti gli Stati membri del Consiglio d'Europa<sup>68</sup>, quindi anche da tutti gli Stati membri dell'allora CEE.

A questo proposito, si considera opportuno evidenziare che nel preambolo di questo documento viene affermato che lo stesso è stato redatto poiché il Consiglio, avendo lo scopo di raggiungere il maggior grado di unitarietà possibile tra gli Stati membri con il fine precipuo di salvaguardare gli ideali e i principi che ne costituiscono le tradizioni comuni, considera le autonomie locali una delle basi su cui si fonda ogni sistema democratico.

L'art. 9 di questo Trattato parrebbe individuare nell'autonomia finanziaria di spesa il livello tutelato; nei primi due paragrafi, difatti, viene affermato che le autonomie locali devono essere dotate delle adeguate risorse finanziarie per l'esercizio dei loro poteri<sup>69</sup>. Al paragrafo successivo<sup>70</sup>, nel momento in cui viene richiesto che almeno una parte di queste entrate finanziarie debba derivare da tributi locali sui quali gli enti decentrati abbiano il potere di determinarne le aliquote, non si può non rilevare un rinvio alla nozione di autonomia tributaria.

D'altro canto ci sono almeno un paio di elementi che lasciano intendere che il riferimento all'autonomia di entrata e non solo a quella di spesa costituisca unicamente un accenno, probabilmente più con una funzione di indirizzo piuttosto che precettiva.

Prima di tutto, il fatto che venga specificato che almeno una parte delle risorse debba poter in qualche modo essere determinabile dalle autonomie locali, senza indicare che debba trattarsi della quasi totalità o della maggior parte, lascia più di una perplessità.

---

<sup>67</sup> European Treaty Series no. 122. L'Italia ha provveduto alla ratifica e a darne esecuzione con la L. n. 439 del 30 dicembre 1989.

<sup>68</sup> Il Consiglio d'Europa, fondato il 5 maggio 1949 con il Trattato di Londra, è un'organizzazione internazionale che, attualmente, è formata da 47 Stati membri e il cui scopo è quello di promuovere la democrazia, i diritti dell'uomo, l'identità culturale europea e la ricerca di soluzioni ai problemi sociali europei.

<sup>69</sup> Art. 9, par. 1 and 2, of the "European Charter of Local Self-Government", *Financial resources of local authorities*:

*«Local authorities shall be entitled, within national economic policy, to adequate financial resources of their own, of which they may dispose freely within the framework of their powers.*

*Local authorities' financial resources shall be commensurate with the responsibilities provided for by the constitution and the law».*

<sup>70</sup> Art. 9, par. 3, of the "European Charter of Local Self-Government", *Financial resources of local authorities*:

*«Part at least of the financial resources of local authorities shall derive from local taxes and charges of which, within the limits of statute, they have the power to determine the rate».*

In secondo luogo, il richiamo esclusivo alle aliquote e non agli elementi costitutivi del tributo nel loro insieme considerati porta a ritenere preponderante il richiamo all'autonomia di spesa.

Difatti, non si può pensare che la possibilità di variare, generalmente limitatamente a un certo intervallo, le aliquote col riguardo a entrate di ammontare marginale rispetto a quelle complessivamente gestite dall'ente territoriale, possa essere considerata sufficiente per porre in essere una concreta ed effettiva autonomia tributaria.

È forse più coerente pensare che ci fosse una piena condivisione sull'autonomia finanziaria e che l'accento a quella tributaria, non essendoci il consenso unanime, sia stato fatto soprattutto in una prospettiva di indirizzo.

Riassumendo, quindi, a livello dei singoli ordinamenti viene riconosciuta, almeno in via teorica, un'autonomia finanziaria piena; sul piano internazionale, invece, appare rilevabile un riconoscimento delle autonomie locali, inteso principalmente sotto la forma della libertà di spesa, viene cioè garantita la sufficienza delle risorse messe a loro disposizione al fine dell'espletamento delle funzioni che gli vengono attribuite.

A supporto di quanto affermato, ovvero del sempre più marcato riconoscimento dell'importanza del ruolo svolto dagli enti territoriali, va ricordato che la Commissione nel 2001 pubblicò un libro bianco intitolato "La governance europea"<sup>71</sup>. Questo documento, che ha la valenza di un atto di *soft law* e quindi non è vincolante, in più parti sottolinea l'importanza crescente degli enti locali nell'attuazione delle politiche comunitarie e auspica un sempre maggiore coinvolgimento degli stessi nella loro elaborazione, prevedendo anche una maggiore flessibilità nell'applicazione delle normative comunitarie, al fine di tener conto delle specificità regionali e locali<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> Il testo definitivo è stato pubblicato il 5 agosto 2001.

<sup>72</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Libro Bianco – Governance europea*, Bruxelles, 2001, pp. 4 e 12 ss. Viene indicato che «occorre una più stretta interazione con le autorità regionali e locali e con la società civile. Ciò è principalmente compito degli Stati membri, ma la Commissione, da parte sua:

- instaurerà un dialogo più sistematico con i rappresentanti delle autorità regionali e locali, tramite associazioni nazionali ed europee, sin dalla prima fase dell'elaborazione delle politiche;
- introdurrà maggiore flessibilità nelle modalità esecutive della normativa comunitaria, in modo da tenere conto delle specificità regionali e locali;
- definirà e renderà pubblici criteri di qualità (standard minimi) da rispettare nelle consultazioni sulle politiche dell'Unione europea» e che «l'attività dell'Unione negli ultimi quindici anni si è progressivamente avvicinata alle regioni, città e collettività locali, che sono diventate responsabili dell'attuazione di molte politiche dell'Unione, dall'agricoltura e dai fondi strutturali sino alle norme in tema ambientale. La maggiore partecipazione delle autorità regionali e locali nelle politiche dell'Unione riflette anche le loro crescenti responsabilità in alcuni Stati membri e un maggiore impegno dei singoli cittadini e delle organizzazioni di base nella democrazia locale».

Tutto questo, considerato nel suo insieme, potrebbe far propendere per l'emersione di un riconoscimento positivo dell'interesse regionale, il quale, come emerso dalla descrizione compiuta in questo paragrafo, potrebbe avvenire per mezzo dell'art. 4.2 oppure dell'art. 6.3 TUE.

Da ultimo, si ritiene opportuno evidenziare ancora una volta che, benché il minimo comun denominatore sembri essere circoscritto all'autonomia finanziaria di spesa, nel caso di un riconoscimento positivo del ruolo e della funzione delle autonomie locali, meritevole di tutela a livello di Unione europea, questo rivestirebbe una portata notevole.

Difatti, il principio positivo così sancito dovrebbe essere ponderato con gli altri principi emergenti a livello europeo.

Ciò non dispenserebbe gli enti territoriali dall'assoggettamento e dal rispetto dei vincoli provenienti dall'Unione, tutt'altro. Questo implicherebbe esclusivamente, per esempio, il ridimensionamento dell'ambito territoriale all'interno del quale effettuare le comparazioni in tema di libertà fondamentali o di aiuti di Stato, oppure la possibilità, in determinate circostanze, di poter giustificare il mancato rispetto di un differente principio emergente e parimenti degno di tutela all'interno dell'Unione, sulla base del bilanciamento dei differenti interessi coinvolti.

Su quest'ultimo punto si vuole infine accennare un aspetto che verrà poi ripreso e sviluppato nei successivi capitoli. Se la Corte di Giustizia, a partire dalla sentenza *Marks & Spencer*<sup>73</sup>, ha dato rilievo all'interesse fiscale dei singoli ordinamenti nazionali, adottando quindi un atteggiamento più restrittivo nei confronti della nozione di mercato interno ed elaborando come causa di giustificazione l'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra i differenti Stati<sup>74</sup>, non si vede per quale motivo debba essere esclusa a priori la possibilità dell'applicazione in via estensiva, in determinate circostanze, della medesima causa di giustificazione all'interno dei singoli Stati membri, ovverosia alle autonomie locali.

---

<sup>73</sup> Corte di giustizia, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*.

<sup>74</sup> Corte di giustizia, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*, punti 43 e 45.





## *CAPITOLO SECONDO*

### *Le autonomie locali e i limiti derivanti dall'ordinamento interno*

SOMMARIO: 1. Elementi di similarità tra l'ordinamento italiano e quello spagnolo. -2. Il caso italiano. -  
2.1. *Segue*: Introduzione. -2.2. *Segue*: L'autonomia finanziaria come manifestazione dell'autonomia locale. -2.3. *Segue*: I vincoli interni comuni alla potestà tributaria regionale. -2.3.1. *Segue*: Considerazioni preliminari. -2.3.2. *Segue*: Il limite territoriale. -2.3.3. *Segue*: Il divieto di dazi di importazione, esportazione o transito tra le Regioni. -2.3.4. *Segue*: La riserva di legge in ambito tributario, il principio di capacità contributiva e quello di progressività. -2.3.5. *Segue*: La partecipazione delle Regioni ai vincoli europei di finanza pubblica. -2.4. *Segue*: Le specificità della potestà tributaria delle Regioni a statuto ordinario. -2.5. *Segue*: Le specificità della potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale. -2.5.1. *Segue*: Aspetti generali dell'autonomia delle Regioni a statuto speciale. -2.5.2. *Segue*: La potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale. -2.6. *Segue*: Considerazioni sull'attuazione dell'autonomia finanziaria e tributaria regionale nella legge delega in tema di "federalismo fiscale". -2.6.1. *Segue*: La Legge Delega n. 42/2009 e la mancata attuazione del "federalismo fiscale". -2.6.2. *Segue*: Le ripercussioni del "federalismo fiscale" sull'autonomia differenziata delle Regioni a statuto speciale. -2.7. *Segue*: Alcune riflessioni sulla riforma costituzionale attualmente in discussione. -3. Il caso spagnolo. -3.1. *Segue*: Introduzione. -3.2. *Segue*: Le differenti modalità di finanziamento delle CC.AA. -3.3. *Segue*: Le CC.AA. di regime comune. -3.3.1. *Segue*: Aspetti generali. -3.3.2. *Segue*: L'autonomia finanziaria e la correlata autonomia tributaria delle CC.AA. di regime comune. -3.3.3. *Segue*: I vincoli interni derivanti dalla Costituzione e dalla LOFCA. -3.3.3.1. *Segue*: Il coordinamento. -3.3.3.2. *Segue*: Il principio di solidarietà. -3.3.3.3. *Segue*: Il limite territoriale e il connesso divieto di prevedere barriere interne alla circolazione di beni e servizi tra le differenti CC.AA. -3.3.3.4. *Segue*: La riserva di legge in ambito tributario, il principio di capacità contributiva e quello di progressività. -3.3.4. *Segue*: Autonomia tributaria, autonomia finanziaria e corresponsabilità fiscale. -3.4. *Segue*: Le CC.AA. di regime forale. -3.4.1. *Segue*: I Paesi Baschi. -3.4.2. *Segue*: La Navarra. -3.4.3. *Segue*: Alcune osservazioni sulle CC.AA. di regime forale -4. Il modello italiano e quello spagnolo a confronto.

## ***1. - Elementi di similarità tra l'ordinamento italiano e quello spagnolo***

Come si è avuto modo di intravedere sia nell'introduzione che nel precedente capitolo, tra il modello regionale italiano e quello spagnolo esistono diverse similitudini.

Queste similarità hanno motivato e, da un punto di vista scientifico, reso opportuno e stimolante il loro raffronto e l'analisi comparata in questo lavoro.

Prima di tutto, sia la Costituzione italiana che quella spagnola, dapprima sanciscono l'unitarietà della Nazione per poi riconoscere l'autonomia degli Enti territoriali<sup>1</sup>. Quindi, con il termine "autonomia" non viene individuato un valore assoluto ma relativo, strettamente e indissolubilmente relazionato all'unità dello Stato<sup>2</sup>.

Differentemente, nei modelli costituzionali federali<sup>3</sup>, facendo riferimento alle istituzioni che compongono la federazione, è frequente l'utilizzo dei termini "sovranità" e "potestà pubblica generale"<sup>4</sup>.

In secondo luogo, poi, in entrambi gli ordinamenti viene delineato un sistema ad "autonomia differenziata"<sup>5</sup>.

Difatti, il sistema delle autonomie non è uniforme. L'art. 116 della Cost. italiana<sup>6</sup> prevede la suddivisione tra Regioni a statuto ordinario e Regioni a statuto speciale; la Cost. spagnola, invece, alla prima disposizione addizionale<sup>7</sup> sancisce il riconoscimento

---

<sup>1</sup> Si veda, per l'Italia, l'art. 5 della Cost. italiana, dove viene affermato che «la Repubblica, unica e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali» e, per la Spagna, l'art. 2 della Cost. spagnola, il quale prevede che «*la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*».

<sup>2</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 41, il quale sottolinea che il termine "autonomia", almeno sul piano etimologico, non individua un valore assoluto, bensì relativo o relazionale.

<sup>3</sup> Ne costituiscono un esempio gli Stati Uniti d'America, la Confederazione svizzera e la Germania.

<sup>4</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 41.

<sup>5</sup> Questo termine viene utilizzato da G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 41.

<sup>6</sup> Il primo comma dell'art. 116 Cost. Italiana afferma che «il Friuli Venezia Giulia, la Sardegna, la Sicilia, il Trentino-Alto Adige/Südtirol e la Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale».

<sup>7</sup> *Constitución española - Disposición adicional primera – Respeto a los Regímenes forales:*

«*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales.*

*La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.*»

dei territori storici, decretando in questo modo la differenziazione tra CC.AA. di regime comune e quelle forali, ovverosia quelle radicate nei territori storici.

Questa autonomia diversificata incontra, in entrambi i Paesi, vincoli sia interni che esterni. A questo proposito va posto l'accento sul fatto che, mentre i limiti esterni, tra i quali si inseriscono quelli discendenti dall'appartenenza all'Unione Europea<sup>8</sup>, vincolano senza distinzione e in maniera equivalente tutte le autonomie locali; quelli interni, per contro, come si cercherà di evidenziare all'interno di questa sezione, sono solo parzialmente comuni a tutte le autonomie. I vincoli interni, perciò, prevedendo disposizioni specifiche differenti a seconda del grado di autonomia riconosciuto agli enti regionali, sono quelli che meglio esprimono e, concretamente, determinano, quella che abbiamo definito "autonomia differenziata".

## ***2. - Il caso italiano***

### **2.1. - Introduzione**

La Costituzione italiana, come è stato ravvisato nel primo capitolo, riconosce l'importanza degli enti territoriali, la cui autonomia deve realizzarsi nel rispetto del vincolo di unità e indivisibilità dell'ordinamento costituzionale repubblicano.

---

<sup>8</sup> È opportuno quantomeno evidenziare che il diritto europeo entra a far parte degli ordinamenti interni attraverso modalità differenti, in Italia per mezzo dell'art. 11 Cost., il quale «consente le limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni»; nella normativa spagnola, invece, tramite l'art. 93 Cost., il quale afferma che mediante *Ley Orgánica* può essere autorizzata la stipulazione di Trattati al fine di attribuire a una organizzazione o a una istituzione internazionale l'esercizio di funzioni derivate dalla Costituzione. Di seguito, per completezza, viene riportato il succitato articolo della Costituzione spagnola.

*Artículo 93 de la Constitución Española, Tratados internacionales:*

*«Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión».*

L'art. 114 della stessa, inoltre, sancisce espressamente che le Regioni sono dotate di poteri e funzioni propri nei limiti di quanto previsto dallo stesso testo costituzionale<sup>9</sup>.

L'immediata conseguenza è l'attribuzione di competenze concrete alle autonomie locali, affinché queste possano, attraverso la definizione di un proprio indirizzo politico, dare risposte appropriate alle istanze provenienti dalla comunità<sup>10</sup>.

L'art. 117 Cost. ripartisce le competenze tra Stato centrale e Regioni, attribuendo la potestà legislativa esclusiva allo Stato per determinate materie, conferendo alle Regioni una potestà legislativa concorrente in altri settori, rispetto ai quali al livello centrale compete esclusivamente la determinazione dei principi fondamentali. In questa categoria vi rientrano, ad esempio, l'educazione e la sanità.

Infine, come norma di chiusura del sistema, viene sancito che spetta alle Regioni la potestà legislativa residuale con riferimento a ogni disciplina non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

L'autonomia differenziata, invece, nell'ordinamento italiano trova esplicita affermazione nell'art. 116 Cost., il quale stabilisce che cinque Regioni dispongono di forme e condizioni particolari di autonomia, assumendo conseguentemente una posizione di privilegio, o quantomeno di protezione particolare, dal momento che viene anche determinato che gli statuti delle stesse devono essere adottati con una norma di rango costituzionale.

Infine, bisogna mettere in risalto che la riforma del Titolo V della Costituzione<sup>11</sup> ha introdotto un'ulteriore tipologia di asimmetria in relazione alle autonomie locali. L'art. 116, comma 3, Cost.<sup>12</sup>, difatti, prevede che una legge statale, da adottarsi attraverso un

---

<sup>9</sup> Art. 114 Cost. italiana:

«La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione.

Roma è la capitale della Repubblica. La legge dello Stato disciplina il suo ordinamento».

<sup>10</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., pp. 50 ss.

<sup>11</sup> La riforma del Titolo V della Costituzione venne compiuta attraverso l'approvazione della L. Cost. n. 3 del 18 ottobre 2001.

<sup>12</sup> Art. 116, comm 3, Cost. italiana:

«Ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia, concernenti le materie di cui al terzo comma dell'articolo 117 e le materie indicate dal secondo comma del medesimo articolo alle lettere l), limitatamente all'organizzazione della giustizia di pace, n) e s), possono essere attribuite ad altre Regioni, con legge dello Stato, su iniziativa della Regione interessata, sentiti gli enti locali, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119. La legge è approvata dalle Camere a maggioranza assoluta dei componenti, sulla base di intesa fra lo Stato e la Regione interessata».

procedimento normativo speciale, possa attribuire alle Regioni a statuto ordinario ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia.

## **2.2. - L'autonomia finanziaria come manifestazione dell'autonomia locale**

L'autonomia finanziaria di entrata e di spesa, considerata una delle specifiche manifestazioni dell'autonomia locale di cui all'art. 5 Cost.<sup>13</sup>, è espressamente sancita dai primi due commi dell'art. 119 del testo costituzionale<sup>14</sup>. Questa, come sottolineato dalla dottrina<sup>15</sup>, costituisce uno strumento indispensabile per la realizzazione effettiva delle politiche locali, le quali, senza i mezzi finanziari sufficienti per porle in essere, resterebbero confinate in una posizione di subordine e di dipendenza rispetto allo Stato centrale.

In secondo luogo, l'art. 119 della Costituzione italiana stabilisce che le risorse autonome degli enti territoriali sono costituite: *i)* dai tributi propri, *ii)* dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio e *iii)* dalle risorse del fondo perequativo.

Va immediatamente precisato che il termine tributi propri è stato interpretato dalla Corte Costituzionale attraverso l'adozione di un criterio puramente formale. Quindi,

---

<sup>13</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 52.

<sup>14</sup> L'art. 119, comma 1, Cost. afferma che «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa». Il primo periodo del secondo comma del medesimo articolo, invece, afferma che «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome».

<sup>15</sup> Tra gli altri A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra Salva Italia*, Bari, 2012, pp. 55-56; C. ESPOSITO, *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, pp. 77-78; F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979, pp. 11 ss e, in particolare, pp. 51 ss. dove afferma che «dovrebbe essere al riguardo abbastanza pacifico che tale articolo [119 Cost.] non fa altro che sviluppare, sotto il profilo finanziario, la nozione di autonomia accolta dal più volte ricordato art. 5 Cost.» e che «i tributi propri nell'intenzione del Costituente dovrebbero essere tali sia da consentire una funzionalizzazione della finanza regionale sia da ricollegarsi a quell'autonoma espansione di capacità contributiva creata dalle regioni nel proprio territorio nell'esercizio della loro potestà normativa» e M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Padova, 1983, p. 334, che però tende a sminuire il collegamento fra art. 5 e art. 119, poiché basato su «argomenti troppo generici» (p. 338).

sono stati qualificati come propri solo quei tributi istituiti e regolati dalle Regioni con leggi proprie<sup>16</sup>.

Il legislatore delegato che ha dato attuazione alla riforma del Titolo V della Costituzione, nello specifico, ha chiarito che con il termine tributi propri delle Regioni si ricomprendono tre differenti strumenti tributari: i tributi propri in senso stretto, le addizionali e i tributi derivati (*ex art. 7, L. Delega n. 42/2009*).

La prima tipologia, quella individuata dai tributi propri in senso stretto, è quella che, da un punto di vista teorico, realizza in maniera più ampia l'autonomia tributaria regionale. Si tratta di tributi che possono essere istituiti discrezionalmente dalle Regioni con la finalità di finanziare i propri bilanci.

Le addizionali, invece, sono imposte che si applicano sulla base imponibile di imposte statali. I poteri delle Regioni, anche in questa circostanza, vengono stabiliti a livello centrale e possono riguardare la variazione delle aliquote e la facoltà di introdurre detrazioni.

Alla terza categoria, quella individuata nei tributi propri derivati, appartengono i tributi istituiti con legge statale il cui gettito è devoluto alle Regioni<sup>17</sup>. Gli spazi d'intervento

---

<sup>16</sup> Si vedano le sentenze della Corte Costituzionale n. 296 e 297/2003, del 26 settembre. Nella sentenza 296/2003, in tema di IRAP, la Corte dichiarò che «la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi «tributo proprio della regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale». Nella sentenza 297/2003, relativamente alla tassa automobilistica, la Corte ha raggiunto la medesima conclusione. Questo orientamento è stato poi confermato dalla Corte in numerose sentenze, tra le quali si ricordano la n. 311/2003, del 15 ottobre; la n. 37/2004, del 26 gennaio; la n. 102/2008, del 15 aprile; la n. 50/2012, del 5 marzo e la n. 177/2014, del 18 giugno. Sul punto si rinvia a M.C. FREGNI, *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, pp. 485 ss.; A. MORRONE, *Corte costituzionale e "Costituzione finanziaria"*, in A. PACE (a cura di), *Corte costituzionale e processo costituzionale nell'esperienza della Rivista "Giurisprudenza Costituzionale" per il cinquantesimo anniversario*, Milano, 2006, pp. 644 ss.; G. MARINI, *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009, pp. 97-98; M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, n. 11, p. 822; A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 6, I, p. 1310; P. MASTELLONE, *Fiscal Federalism: A Response of Contemporary European Democratic Nations to the Global Economic Crisis*, in *European Taxation*, 2012, n. 7, p. 341 e A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 332, il quale osserva che «un tributo può essere definito "proprio" se l'ente (stato o regione) cui è riferito, in forza del potere di normazione, stabilisce i suoi elementi essenziali, ossia presupposto o evento al cui verificarsi la prestazione patrimoniale imposta si rende dovuta; soggetti passivi e aliquota massima (o misura fissa massima) o criteri direttivi di determinazione quantitativa della prestazione».

delle Regioni vengono determinati dalla legge statale, sono solitamente abbastanza limitati e consistono principalmente nella possibilità di definire agevolazioni e di modificare le aliquote entro un determinato intervallo.

Le compartecipazioni e il fondo perequativo sono le ulteriori fonti di finanziamento che la Costituzione attribuisce alle Regioni.

Le prime costituiscono la vera novità della riforma costituzionale del Titolo V in virtù del fatto che le imposte statali non saranno più ripartite in maniera neutrale, così come prevedeva la precedente versione dell'art. 119 Cost., bensì in ragione del territorio.

Quindi, le Regioni dove viene prodotta la maggiore ricchezza andranno a beneficiare di un quantitativo superiore di risorse finanziarie.

Il fondo perequativo, invece, opererà secondo modalità diametralmente opposte rispetto alle compartecipazioni. La distribuzione di tale fondo, difatti, dovrà avvenire in ragione della minore capacità fiscale per abitante e, conseguentemente, sarà maggiore ove minore è la ricchezza prodotta dal territorio.

Questo strumento, pertanto, dovrebbe andare ad attenuare le differenze generate dalla diseguale distribuzione sul territorio nazionale della ricchezza.

Benché il D. Lgs. n. 68/2011<sup>18</sup> prevedesse che le compartecipazioni su base territoriale all'IVA e all'IRPEF, così come il fondo perequativo, trovassero attuazione dal 2013, questo non è accaduto in quanto, al momento, non sono ancora stati adottati i provvedimenti legislativi necessari affinché questo nuovo sistema entrasse in funzionamento.

---

<sup>17</sup> Come evidenziato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 193/2007, del 14 giugno, «l'attribuzione alle Regioni, in tutto o in parte, del gettito di imposte erariali, non ne altera la natura erariale, sicché compete allo Stato (e non alla Regione, se non nei limiti previsti dalla legge statale) la disciplina del tributo». In dottrina, su questo tema, si veda A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 337, il quale afferma che «il gettito [...] non può essere considerato come elemento di qualificazione del tributo. Non solo perché, per il diritto, è conseguenza delle singole obbligazioni tributarie, rappresentazione pecuniaria, cioè, del loro adempimento; ma anche perché la sua destinazione a favore delle regioni, come dato aggregato di finanza pubblica nazionale e come strumento di finanziamento, in tanto si realizza in quanto è lo Stato a volerla».

<sup>18</sup> D. Lgs. n. 68/2001 del 6 maggio, in tema di “disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario”.

## **2.3. - I vincoli interni comuni alla potestà tributaria regionale**

### ***2.3.1. - Considerazioni preliminari***

L'art. 119, comma 2, della Costituzione, nella misura in cui statuisce che la potestà tributaria regionale deve essere esercitata nel rispetto della Costituzione stessa, delimita la potestà impositiva regionale delle Regioni a statuto ordinario.

Deve però essere immediatamente evidenziato che l'applicazione dei vincoli costituzionali generali previsti in ambito tributario, in quanto posti a tutela dell'unitarietà nazionale, è stata estesa per opera sia della dottrina che della giurisprudenza anche nei confronti delle Regioni a statuto speciale.

I presenti vincoli costituzionali, di conseguenza, tracciano dei limiti che vanno a ridurre *tout court* l'autonomia regionale di tutti gli enti territoriali. Questi, pertanto, non rilevano al fine dell'emersione dei tratti distintivi che caratterizzano quella che abbiamo definito "autonomia differenziata".

Di seguito, verranno analizzati in modo preciso e puntuale i vincoli comuni derivanti dalla Costituzione.

### ***2.3.2. - Il limite territoriale***

Il principio di territorialità è richiamato dal novellato art. 119, comma 2, Cost., quale criterio di riparto delle compartecipazioni al gettito dei tributi statali.

Non sussiste, invece, nessun espresso limite territoriale per la previsione di tributi propri<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Tale limite è previsto, espressamente, esclusivamente dall'art. 14 dello Statuto della Regione Sicilia, il quale afferma che l'Assemblea ha legislazione esclusiva «nell'ambito della Regione».



Tuttavia, sia la dottrina<sup>20</sup> che la giurisprudenza costituzionale<sup>21</sup> hanno affermato che anche la potestà legislativa regionale deve considerarsi vincolata dal principio di territorialità.

Conseguentemente, analogamente a quanto accade a livello statale, ciascuna Regione, nell'esercizio della propria potestà tributaria, potrà istituire tributi propri solo quando sia configurabile, in capo al soggetto passivo chiamato a concorrere alle spese pubbliche, un dovere di solidarietà nei confronti degli altri membri della comunità regionale<sup>22</sup>.

Da ultimo, si ritiene opportuno mettere in rilievo che il limite territoriale trova applicazione anche nei confronti delle Regioni a statuto speciale poiché è strettamente connesso al dovere di solidarietà, il quale appartiene al ristretto nucleo dei cosiddetti principi costituzionali fondamentali.

### ***2.3.3. - Il divieto di dazi di importazione, esportazione o transito fra le Regioni***

L'art. 120, comma 1, Cost.<sup>23</sup>, afferma che le Regioni non possono istituire dazi di importazione, esportazione o transito tra le Regioni e nemmeno adottare

---

<sup>20</sup>L. PALADIN, *La potestà legislativa regionale*, Padova, 1958, p. 6; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 44; G. FRANSONI, *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA. VV., *Annali della Facoltà di giurisprudenza di Foggia*, Milano, 2005, p. 1103; G. FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, n. 10, p. 918 e L. TOSI, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, n. 11, I, p. 962, il quale collega la territorialità all'art. 3 Cost., ritenendo un tributo sprovvisto di tale carattere come irragionevole.

<sup>21</sup>Corte Cost., sentenza n. 102/2008.

<sup>22</sup>G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 82.

<sup>23</sup>Art. 120, comma 1, Cost. – Testo successivo alle modifiche introdotte dalla L. cost. n. 3/2001:

«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, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale».

provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni<sup>24</sup>.

Questa norma, proibendo l'istituzione di dazi doganali e di tasse di effetto equivalente basate esclusivamente sul presupposto del mero superamento del confine regionale da parte delle merci, indubbiamente produce una limitazione dell'autonomia sia finanziaria che tributaria attribuita alle Regioni.

L'estensione del divieto all'ambito tributario è dedotta dal riferimento a misure che «in qualsiasi modo» limitano la circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni.

Sebbene questo limite non sia espressamente ripreso dagli Statuti speciali, sia la dottrina<sup>25</sup> che la giurisprudenza<sup>26</sup> sono concordi nel ritenere che trovi applicazione anche nei confronti delle autonomie speciali, poiché posto a garanzia di un principio fondamentale quale quello rappresentato dall'unità e dall'indivisibilità della Repubblica<sup>27</sup>.

Va da ultimo osservato che, come si vedrà nello specifico nei capitoli successivi, la portata di tale disposizione è stata ridotta in modo sensibile dal processo di integrazione europeo. Le libertà fondamentali sancite dai Trattati europei, difatti, trovano applicazione in ambito fiscale anche con riferimento alle misure regionali che ostacolano o che possono, anche solo potenzialmente, creare delle barriere alla libera circolazione dei fattori produttivi all'interno del mercato unico europeo.

---

<sup>24</sup> Tale divieto era già presente in una formulazione pressoché analoga anche dalla versione dell'art. 120 Cost. previgente alla riforma del Titolo V, il cui testo viene riportato di seguito:

Art. 120 Cost. – Testo previgente alle modifiche introdotte dalla L. cost. n. 3/2001:

«La regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito fra le regioni.

Non può adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose fra le regioni.

Non può limitare il diritto dei cittadini di esercitare in qualunque parte del territorio nazionale la loro professione, impiego o lavoro».

<sup>25</sup> A. PUBUSA, *Art. 120*, in G. Branca (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Artt. 114-120. Le Regioni, le Province, i Comuni*, Bologna-Roma, 1985, p. 447 e la letteratura ivi citata alle note 7 e 8.

<sup>26</sup> Corte Cost., sentenza n. 12 del 16 febbraio 1963.

<sup>27</sup> Le conclusioni raggiunte prima della riforma del Titolo V della Costituzione, in quanto la nuova formulazione dell'art. 120 Cost. ha lasciato nella sostanza immutato tale divieto, sono estendibili anche all'attuale sistema senza variazioni di rilievo.

### **2.3.4. - La riserva di legge in ambito tributario, il principio di capacità contributiva e quello della progressività**

Il limite formale derivante dalla riserva di legge relativa ex art. 23 Cost. e i limiti sostanziali discendenti dall'art. 53 Cost., ovvero sia il rispetto del principio della capacità contributiva e di quello della progressività, essendo principi fondamentali dell'ordinamento, trovano applicazione nei confronti di qualsiasi tributo, indipendentemente del fatto che questo sia stato istituito da legge statale o regionale.

Per ciò che concerne il limite formale, la dottrina<sup>28</sup> è pressoché concorde nel ritenere la legge regionale fra gli atti normativi che soddisfano l'art. 23 Cost.

Alla base di tale conclusione ci sono, in modo particolare, due argomenti. Il primo consiste nell'equiparazione formale della legge regionale a quella statale prevista espressamente dall'art. 117, comma 1, Cost. Il secondo si fonda sul fatto che l'atto normativo è deliberato dall'organo rappresentativo e che, pertanto, ottempera al principio “*no taxation without representation*” sotteso all'art. 23 Cost.<sup>29</sup>.

Il principio della capacità contributiva, invece, rileva come limite alla sovrapposizione fra fattispecie tributarie statali e regionali<sup>30</sup>.

Questo pensiero è sostenuto da gran parte della dottrina, la quale sottolinea due aspetti. Il primo è che da questa sovrapposizione non possa in nessun caso scaturire la

---

<sup>28</sup> In senso opposto A. AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, Roma, 2001, il quale sostiene che «i “tributi propri”, previsti dall'art. 119, secondo comma, Cost., devono essere stabiliti secondo i criteri fissati dalla legge statale ai sensi dell'art. 23 Cost.».

<sup>29</sup> Su questo punto si veda A. FEDELE, *Art. 23*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Art. 22-23*, Bologna-Roma, 1978, pp. 135-136; A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6, p. 1532; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pp. 211-212 e la bibliografia citata alla nota n. 75; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in L. PERRONE-C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, p. 167, sul punto afferma che «la ratio democratica della riserva – intesa nella sua valenza partecipativa, ossia come presenza delle minoranze nel processo formativo della legge – è, infatti, la versione evoluta della primordiale esigenza di representation, espressa dai parlamenti timocratici medievali e poi transitata nelle ideologie del liberalismo democratico ottocentesco».

<sup>30</sup> E. DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e tributo locale*, in AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, Roma, 1994, pp. 532 ss.; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, n. 11, I, p. 1187; A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, n. 4, p. 1174; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, cit., pp. 32 ss. e G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, II, Napoli, 2011, pp. 422 ss.

violazione del minimo vitale<sup>31</sup>. Il secondo è che, con riferimento al medesimo presupposto o al medesimo soggetto, non possa essere intaccata l'intera capacità contributiva espressa dal presupposto<sup>32</sup>.

In merito al principio di progressività di cui all'art. 53, comma 2, Cost., infine, va evidenziato che questo deve essere riferito al sistema tributario nazionale globalmente considerato<sup>33</sup>. Questo implica che la progressività deve informare l'intero sistema e non, al contrario, ogni singolo tributo che lo compone. Da ciò ne consegue che, nei rispettivi ambiti di competenza, la progressività deve essere un obiettivo da perseguire anche a livello regionale e non esclusivamente a quello statale<sup>34</sup>.

### ***2.3.5. - La partecipazione delle Regioni ai vincoli europei di finanza pubblica***

Da ultimo, deve essere segnalato che l'art. 4, comma 1, della L. Cost. n. 1/2012<sup>35</sup>, ha modificato ulteriormente l'art. 119 Cost.

---

<sup>31</sup> A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, cit., p. 36 e I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pp. 73-74.

<sup>32</sup> E. DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e tributo locale*, cit., p. 620 e G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., pp. 87-88, il quale però precisa che «la giurisprudenza costituzionale [ex multis, Corte Cost., sentenza n. 336 del 15 luglio 1992; ordinanza n. 3 del 4 gennaio 2001; ordinanza n. 23 del 25 gennaio 2005] è particolarmente prudente nell'interpretazione dell'art. 53, comma 1, Cost., nel senso di limite assoluto all'imposizione tributaria. Tale prudenza si manifesta, in particolare, confinando il sindacato relativo alla misura del carico tributario fra quelli di ragionevolezza, che ne giustificherebbero l'intervento solo nei casi estremi di assoluta arbitrarietà o irrazionalità della misura dell'imposizione tributaria».

<sup>33</sup> Si veda R. SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, p. 152.

<sup>34</sup> Il fatto che la progressività deve essere una finalità a cui devono mirare anche le Regioni è stato confermato anche dalla Consulta. Nello specifico si veda la sentenza della Corte Cost. n. 2 del 13 gennaio 2006, nella quale viene negato che «la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi». La Corte, al contrario, prosegue affermando che «la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite». Sul punto si veda altresì la sentenza della Corte Cost. n. 8 del 15 gennaio 2014 e gli stimolanti spunti di riflessione sulle addizionali sviluppati da D. STEVANATO, *Progressività dell'imposta e federalismo fiscale*, in *Reg.*, in corso di pubblicazione.

<sup>35</sup> L. Cost. n. 1 del 20 aprile 2012.

Attraverso questo intervento è stato aggiunto che l'autonomia finanziaria delle Regioni deve essere esercitata nel rispetto dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea.

Tale modifica è stata indotta da ragioni molto differenti rispetto a quelle che avevano portato alla riforma del Titolo V della Costituzione. Difatti, in questo caso, anziché cercare di dare una risposta alle istanze autonomistiche provenienti da determinate aree del Paese, è stato previsto un rafforzamento dei vincoli alla finanza pubblica sia statale che locale, come imposto dal cosiddetto fiscal compact<sup>36</sup>.

Per quanto trovino origine in istanze completamente divergenti, in ogni caso, entrambe le disposizioni hanno la finalità di assegnare una maggiore responsabilità alle autonomie locali nell'esercizio delle funzioni loro attribuite.

La portata di questo intervento, ai fini dell'introduzione di una maggiore responsabilizzazione dei governi locali, non appare limitata dal comma 4 dello stesso art. 119 Cost., il quale stabilisce che le risorse attribuite alle Regioni devono consentire di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Difatti, questa disposizione, deve essere letta come garanzia dell'attribuzione di risorse finanziarie adeguate per l'espletamento delle funzioni loro affidate e non, all'opposto, come attestazione di una responsabilità sussidiaria statale, volta a ripianare le inefficienze dei governi locali, che di fatto li deresponsabilizzerebbe.

Benché l'art. 119 non trovi applicazione nei confronti delle Regioni a statuto speciale, la giurisprudenza della Corte costituzionale<sup>37</sup> ha esteso l'applicazione dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento europeo anche a queste ultime, fondando il proprio ragionamento sul fatto che le stesse hanno siglato il patto di stabilità

---

<sup>36</sup> Il Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance dell'unione economica e monetaria ha consolidato molte delle regole contenute nel cosiddetto *Six-Pact*, le quali riguardano principalmente, da un lato, il rapporto fra disavanzo primario del settore pubblico e PIL e, dall'altro lato, la proporzione fra debito pubblico e PIL. Tale atto, sottoscritto il 2 marzo 2012, non essendo stato firmato dal Regno Unito e dalla Repubblica Ceca, ha assunto natura di accordo internazionale ed è entrato in vigore il primo gennaio 2013, ex art. 14, par. 2, dello stesso Trattato.

<sup>37</sup> Sentenze Corte Cost. n. 102/2008 e 190/2008. Nella prima, in modo particolare, la Consulta osserva che «vincoli complessivi e temporanei alla spesa corrente fissati dalla legislazione statale [...] si impongono alle autonomie speciali solo in ragione dell'imprescindibile esigenza di assicurare l'unitarietà delle politiche complessive di spesa che lo Stato deve realizzare - sul versante sia interno che comunitario e internazionale - attraverso la «partecipazione di tutte le Regioni [...] all'azione di risanamento della finanza pubblica» e al rispetto del cosiddetto "patto di stabilità"». Si vedano altresì le sentenze Corte Cost. n. 139, del 4 giugno 2012, e n. 72, del 2 aprile 2014.

interno e che, di conseguenza, non possono essere esonerate dalla salvaguardia dell'unità economica e giuridica della Nazione<sup>38</sup>.

## **2.4. - Le specificità della potestà tributaria delle Regioni a statuto ordinario**

Innanzitutto, deve essere specificato che la potestà tributaria conferita alle Regioni dall'art. 119, comma 2, Cost., deve essere intesa come potestà di istituire e regolare prestazioni patrimoniali imposte che abbiano per oggetto fatti economici e siano destinate al concorso delle spese pubbliche regionali<sup>39</sup>.

Questa, conseguentemente, non si può esaurire nella mera esecuzione o integrazione della legge tributaria statale. Diversamente, deve essere riconosciuta l'esistenza di due distinti sistemi tributari fra loro coordinati secondo i principi stabiliti a livello centrale<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> A questo proposito, è opportuno ricordare che l'art. 27, comma 1, della L. delega n. 42/2009, prevede che le Regioni a statuto speciale «concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti». Si veda, ad esempio, l'art. 51 dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia, l'art. 10 dello Statuto della Sardegna e gli artt. 73 e 80 dello Statuto del Trentino-Alto Adige.

<sup>39</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2011, pp. 5 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 52 ss. Per una critica di questo approccio si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 2010, p. 23, il quale sottolinea che “nella individuazione dei connotati distintivi dei istituti giuridici lo scopo non è rilevante, la funzione sì. Ebbene, la funzione tipica dell'imposta [...] è quella propria delle obbligazioni di riparto”.

<sup>40</sup> Corte Cost., sentenza n. 102, del 15 aprile 2008. Sul punto si veda G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 63. In questo senso, F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 2, p. 588; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Reg.*, 2003, n. 1, pp. 50-51; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, n. 4, p. 514; G. BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale*, in *Giur. cost.*, 2004, n. 1, p. 555; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, cit., p. 43 e A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, pp. 190-191.

Altra parte della dottrina, diversamente, ha sottolineato che quella tributaria non sarebbe una “materia”, bensì un potere strumentale all'esercizio delle funzioni assegnate alle Regioni e che il fondamento di tale potere debba essere individuato nell'art. 119 Cost. Si veda F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, n. 9, p. 21, S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003, p. 131; A. MORRONE, *Il sistema finanziario e tributario*

In secondo luogo, dalla lettura congiunta degli artt. 117, comma 1, e 119, commi 1 e 2, Cost., emerge chiaramente l'esistenza di vincoli sia "interni" che "esterni", di diverso contenuto e portata, che vanno a delimitare l'autonomia finanziaria degli enti territoriali. I vincoli interni, derivano dal fatto che la potestà tributaria regionale debba essere esercitata in armonia sia con la Costituzione che con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario<sup>41</sup>.

Mentre l'applicazione dei vincoli costituzionali è stata estesa anche alle Regioni a statuto speciale, i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario costituiscono un limite che rileva esclusivamente nei confronti delle Regioni a statuto ordinario.

Questo coordinamento, in quanto inserito tra le materie di legislazione concorrente ex art. 117, comma 3, Cost., trova attuazione concreta attraverso l'iterazione di due fonti distinte: quella statale, che si occupa dei principi fondamentali e trova applicazione in tutte le Regioni a statuto ordinario, e quella regionale, che attua e integra i principi fondamentali e che ha efficacia solo all'interno del sistema tributario regionale da cui è stata adottata<sup>42</sup>. Questa attività di coordinamento, conseguentemente, deve essere ispirata dal principio della leale collaborazione tra Stato e Regioni e ha il compito di «definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali»<sup>43</sup>.

In attesa che attraverso una legge statale di coordinamento venisse data attuazione al novellato Titolo V della Costituzione, la Corte Costituzionale privilegiò una lettura conservatrice sostenendo che fosse vietata, per le Regioni a statuto ordinario, la possibilità di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto<sup>44</sup>.

---

*della Repubblica. I principi costituzionali*, Bologna, 2004, p. 273 e A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, cit., p. 1312.

<sup>41</sup> Ex art. 119, comma 2, Cost.

<sup>42</sup> In questo senso F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, cit., pp. 596-597; F. TUNDO, *Quali prospettive per una condivisa attuazione dell'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, n. 4, I, p. 697; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, cit., pp. 58-59; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, cit., pp. 516-517; A. MORRONE, *Il sistema finanziario e tributario della Repubblica. I principi costituzionali*, cit., pp. 213-214 e G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 67.

<sup>43</sup> Corte Cost., sentenza n. 37/2004, del 26 gennaio 2004.

<sup>44</sup> Corte Cost., sentenza n. 102/2008.

In mancanza di una legge statale di coordinamento, pertanto, l'esercizio della potestà tributaria regionale è stato delimitato a quei fatti economici non ancora assoggettati a imposizione statale, ovvero non più assoggettati a imposizione statale<sup>45</sup>.

Successivamente, la legge delega<sup>46</sup> che ha dato attuazione al nuovo art. 119 Cost. ha incluso tra i principi cardine quello del divieto di doppia imposizione del medesimo presupposto. Ciò significa che le Regioni a statuto ordinario non possono assumere quale base per i tributi propri quei fatti economici già considerati dallo Stato. Poiché i fatti economici non sono illimitati e dal momento che lo Stato ha già sottoposto a tassazione la quasi totalità degli stessi, all'intervento regionale è stato lasciato uno spazio piuttosto circoscritto.

Da queste prime considerazioni appare immediatamente evidente come l'autonomia tributaria delle Regioni a statuto ordinario, essendo ancorata a una finanza derivata dipendente dal bilancio statale e caratterizzata da una disciplina pressoché unitaria, sia alquanto limitata<sup>47</sup>.

Difatti, essendo la quasi totalità dei tributi riservati allo Stato centrale, la politica fiscale delle Regioni è decisamente circoscritta<sup>48</sup>.

Queste, in linea di massima, potranno istituire, principalmente, tributi di natura paracommutativa, ovvero basati sulle prestazioni pubbliche rese, e potranno cercare di individuare quei presupposti, come l'ambiente, che per il momento non sono colpiti a livello statale.

---

<sup>45</sup> Sentenza Corte Cost. n. 102/2008. In dottrina, G. BIZIOLI, *L'autonomia tributaria e finanziaria regionale*, cit., p. 65; P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Reg.*, 2001, n. 6, p. 1434; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, cit., pp. 521 ss.; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., p. 219 ss. ed E. DELLA VALLE, *Il c.d. federalismo fiscale nell'ottica del tributarista: nihil sub sole novi*, in *Costituzionalismo.it*, 2010.

<sup>46</sup> Art. 2, secondo comma, lett. o), della L. delega n. 42/2009. Come criterio direttivo generale viene stabilita «l'esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale».

<sup>47</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia tributaria e finanziaria regionale*, cit., p. 65, il quale osserva che «il riparto formale della competenza tributaria fra Stato e Regioni si è tradotto in una riserva di competenza a favore dello Stato, ovvero in una soluzione di conservazione della uniformità e omogeneità del sistema tributario nazionale». A questo proposito, benché siano passati quasi trent'anni, rimangono pienamente attuali le osservazioni svolte da F. TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Reg.*, 1987, n. 6, p. 1610, dove, riguardo all'autonomia tributaria delle Regioni a statuto ordinario, viene affermato che «significa potestà normativa assolutamente vincolata, sostanzialmente vuota di capacità di determinazione di scelte autonome; è, insomma, un'autonomia inautonoma».

<sup>48</sup> A. GIOVANNINI, *Sul federalismo fiscale che non c'è*, cit., p. 1316, il quale aggiunge che tali conclusioni sono confermate anche dalla impossibilità di considerare la destinazione del gettito tributario fra gli elementi qualificativi della nozione di "tributo proprio".



## **2.5. - Le specificità della potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale**

### ***2.5.1. - Aspetti generali dell'autonomia delle Regioni a statuto speciale***

Le Regioni a statuto speciale, la cui autonomia è espressamente riconosciuta a livello costituzionale, come già emerso all'interno di questo capitolo, godono di regole finanziarie specifiche per ciascun Ente. Queste, sulla base di quanto disposto dall'art. 116 Cost., sono contenute all'interno dei propri statuti che assumono rango di leggi costituzionali.

Gli statuti di queste cinque Regioni che beneficiano di una autonomia differenziata, il Friuli-Venezia Giulia, la Sardegna, la Sicilia, il Trentino-Alto Adige<sup>49</sup> e la Valle d'Aosta, conferiscono alle stesse un'autonomia peculiare che è più ampia di quella attribuita alle altre Regioni. Tuttavia, le autonomie speciali, in quanto individuate dai rispettivi statuti, presentano e sono caratterizzate da connotati assolutamente singolari e unici, che le rendono differenti l'una dall'altra.

Tale diversità si manifesta sia dal lato delle competenze, perché tali Regioni esercitano un numero più consistente di funzioni rispetto a quelle a statuto ordinario, sia dal lato finanziario, perché i limiti alla potestà tributaria sono ridotti<sup>50</sup>.

Sebbene il sistema di finanziamento delle Regioni a statuto speciale sia disciplinato in modo specifico da ciascuno statuto, si possono rinvenire alcune caratteristiche comuni.

Innanzitutto, anche a queste Regioni vengono attribuiti i tributi propri derivati, i quali, però, come già analizzato parlando delle Regioni a statuto ordinario, non consentono uno sviluppo apprezzabile dell'autonomia tributaria regionale.

In secondo luogo, l'autonomia finanziaria regionale è sostanzialmente garantita da compartecipazioni, in quanto a ciascuna Regione, secondo percentuali differenti

---

<sup>49</sup> Per quanto riguarda il Trentino-Alto Adige, va precisato che la Regione è costituita dalle Province Autonome di Trento e Bolzano, ex art. 116, comma 2, Cost., alle quali viene attribuita, dallo statuto speciale che ha fonte costituzionale, la titolarità della funzione legislativa. Qualsiasi riferimento alla Regione a statuto speciale del Trentino-Alto Adige, quindi, deve necessariamente intendersi comprensivo anche delle Province Autonome.

<sup>50</sup> Le Regioni a statuto speciale, quindi, godono di un "privilegio finanziario" rispetto alle Regioni ordinarie. L'espressione è utilizzata da L. ANTONINI, *Il regionalismo differenziato: la politica delle differenze, la welfare society e le prospettive del regionalismo italiano anche nel confronto con la riforma del regime speciale per il T.A.A.*, Milano, 2000, p. 24.

determinate dagli statuti e dalle leggi di attuazione<sup>51</sup>, viene attribuita una quota del gettito delle imposte statali riscosse sul proprio territorio<sup>52</sup>. La Regione Sicilia, sotto questo aspetto, costituisce una particolarità in quanto il proprio statuto prevede che le spetti l'intero gettito relativo alle entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio<sup>53</sup>.

I tributi propri, invece, rivestono un ruolo decisamente marginale all'interno del sistema di finanziamento di questi enti. Questo, a differenza di quanto visto per le Regioni a statuto ordinario, non è dovuto alla ridotta autonomia tributaria concessa alle autonomie speciali ma, piuttosto, a una inattività dei governi regionali, la quale è strettamente connessa al fatto che il gettito loro garantito dalle compartecipazioni è decisamente maggiore rispetto a quello spettante alle altre Regioni<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Si fa riferimento, nello specifico, agli artt. 69, 70 e 75 dello Statuto del Trentino-Alto Adige (D.P.R. 31 agosto 1972, n. 690); all'art. 49 dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia (Legge Cost. 31 gennaio 1963, n. 1); agli artt. 3, 4 e 5 della L. 26 novembre 1981, n. 690, che regola l'ordinamento finanziario della Regione Valle d'Aosta; all'art. 8 dello Statuto della regione Sardegna (L. Cost. 26 febbraio 1948, n. 1).

<sup>52</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., pp. 95-97, osserva che «tale criterio può generare situazioni in cui, seppur il fatto economico generatore del tributo si sia realizzato fuori dal territorio regionale, il tributo è versato (e quindi riscosso o percepito) all'interno del territorio regionale. Ciò si verifica, in particolare, per i tributi che hanno natura personale, che individuano un criterio di collegamento col territorio di tipo soggettivo (soggetti passivi o sostituti d'imposta), quali, per esempio, le imposte sui redditi. Nell'ipotesi opposta, ovvero in cui il soggetto passivo (o il sostituto d'imposta) è "situato" fuori dal territorio regionale e il fatto generatore entro i confini della Regione, il gettito riscosso fuori dal territorio non concorre alla determinazione delle entrate delle autonomie speciali». In ogni caso, «il criterio dell'attribuzione del gettito dei tributi statali in ragione del luogo della riscossione era (e continua a essere) giustificato, oltre che dalla tendenziale correlazione fra il concorso alla spesa pubblica e il territorio, anche da ragioni pragmatiche, ovvero dalla necessità di individuare un criterio generale, sicuro ed efficiente, di riparto del gettito tributario (in un contesto storico completamente differente rispetto a quello attuale)».

Infine, va puntualizzato che questo criterio incontra una deroga nell'art. 37 dello Statuto della Regione Sicilia, il quale statuisce che «per le imprese industriali e commerciali, che hanno la sede centrale fuori del territorio della Regione, ma che in essa hanno stabilimenti ed impianti, nell'accertamento dei redditi viene determinata la quota del reddito da attribuire agli stabilimenti ed impianti medesimi». Questa deroga è stata avallata dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 116/2010, del 25 marzo. Per un approfondimento sulla stessa e, più in generale, sull'autonomia tributaria della Regione Sicilia, si veda A.E. LA SCALA, *L'autonomia tributaria e finanziaria della regione siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 4, I, p. 687 e S. SAMMARTINO, *Federalismo fiscale e autonomia finanziaria della Regione siciliana*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 19 ss.

<sup>53</sup> Si veda l'art. 2 e le annesse Tabelle del D.P.R. n. 1074 del 1965, il quale disciplina l'attuazione dello Statuto della Regione Sicilia in materia finanziaria. Nello specifico, il primo comma del richiamato art. 2 precisa che spettano alla Regione Sicilia «tutte le entrate tributarie riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette».

<sup>54</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 95 e, in termini più generali, F. PALERMO, *Federalismo fiscale e Regioni a statuto speciale. Vecchi nodi vengono al pettine*, in *Ist. Fed.*, 2012, n. 1, p. 12, il quale osserva che molte delle Regioni speciali «hanno storicamente sfruttato poco o pochissimo il proprio potenziale di differenziazione, sia in chiave istituzionale che politica».

Infine, va evidenziato che, tranne per la Sicilia, tutti gli statuti o le connesse leggi di attuazione contengono disposizioni in tema di accertamento e riscossione dei tributi propri derivati<sup>55</sup>. L'accertamento dei tributi propri, invece, spetta chiaramente alle Regioni in quanto segue la potestà legislativa.

### ***2.5.2. - La potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale***

L'attribuzione della potestà tributaria di istituire tributi propri alle Regioni speciali, al fine di reperire le risorse finanziarie necessarie al compimento delle proprie funzioni, è espressamente riconosciuta da tutti i rispettivi statuti nel rispetto del sistema tributario statale<sup>56</sup>. Questa, inoltre, include la possibilità di gestire in modo autonomo sia la fase di attuazione che quella di riscossione degli stessi<sup>57</sup>.

Va precisato che, oltre ad una potestà tributaria generale, alcune disposizioni ne prevedono anche una specifica, collegata ad ambiti settoriali quali il turismo<sup>58</sup>.

Questa potestà tributaria deve essere esercitata sia nel rispetto dei principi costituzionali generali previsti in ambito tributario, posti a tutela dell'unità nazionale, e già analizzati precedentemente, che in armonia con i principi del sistema tributario statale<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> Si veda l'art. 9, commi 2, 3 e 4, dello Statuto della Sardegna; l'art. 53, commi 1, 2 e 3, dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia; l'art. 12 della L. n. 690/1981 per la Valle d'Aosta. In tutti questi casi, alle Regioni viene riconosciuto un potere in materia di accertamento e riscossione per ciò che concerne le quote dei tributi statali oggetto di devoluzione alle stesse. L'art. 82 dello Statuto del Trentino-Alto Adige, invece, modificato da ultimo dalla L. n. 191 del 23 dicembre 2009 a seguito dell'attuazione del "federalismo fiscale", stabilisce un ambito di applicazione più ampio rispetto a quello previsto dalle altre Regioni a statuto speciale. Tale disposizione, difatti, afferma che «le attività di accertamento dei tributi nel territorio delle province sono svolte sulla base di indirizzi e obiettivi strategici definiti attraverso intese tra ciascuna provincia e il Ministro dell'economia e delle finanze e conseguenti accordi operativi con le agenzie fiscali».

<sup>56</sup> Art. 36, comma 1, dello Statuto della Sicilia e art. 6, comma 2, del D.P.R. n. 1074/1965; art. 73 dello Statuto del Trentino-Alto Adige; art. 51, comma 1, dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia; art. 12, comma 2, dello Statuto della Valle d'Aosta e art. 8, comma 1, lett. h) dello Statuto della Sardegna.

<sup>57</sup> Alcuni statuti, a questo proposito, permettono la possibilità di affidare le fasi dell'accertamento e della riscossione dei tributi propri agli organi dello Stato. Si veda l'art. 9, comma 1, dello Statuto della Sardegna e l'art. 53, comma 4, dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia.

<sup>58</sup> Si veda l'ar. 8, comma 1, lett. h) dello Statuto della Sardegna e l'art. 72 dello Statuto del Trentino-Alto Adige.

I principi statali, a differenza di quelli fondamentali di coordinamento previsti per le Regioni a statuto ordinario *ex art. 117, comma 3, Cost.*, non devono essere disciplinati da una legge statale. Questi, all'opposto, devono essere dedotti dal sistema tributario nel suo insieme. Pertanto, le singole autonomie speciali sono tenute a valutare la coerenza dei rispettivi tributi propri con il sistema statale. Tutto ciò a conferma dell'unicità di ciascuna autonomia speciale, dal momento che il coordinamento non è informato a modalità rigide e predeterminate<sup>60</sup>.

Su questo punto la Corte cost., sentenza n. 102/2008, ha affermato che l'armonia dei tributi propri con i principi del sistema tributario dello Stato richiede che la potestà tributaria regionale venga esercitata conformemente «alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle rationes ispiratrici di detti istituti».

La potestà tributaria regionale, quindi, potrà essere esercitata sottoponendo a tassazione tutti quei fatti economici che il legislatore statale non abbia escluso dal sistema tributario. Inoltre, in virtù dell'assenza di un espresso divieto di doppia imposizione all'interno dell'ordinamento italiano, potranno essere colpiti anche quei fatti economici già tassati a livello statale<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> Art. 8, comma 1, lett. *h*) dello Statuto della Sardegna; art. 73, comma 1, dello Statuto del Trentino-Alto Adige; art. 12, comma 2, dello Statuto della Valle d'Aosta; art. 6, comma 2, del D.P.R. 1074 del 1975 per la Sicilia. L'art. 51, comma 1, dello Statuto del Friuli-Venezia Giulia prevede una formulazione più ampia, facendo riferimento al «sistema tributario dello Stato, delle Province e dei Comuni». Comunque, come osserva G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, *cit.*, p. 100: «tale espressione sembra comprendere [...] anche i principi statali che informano il sistema degli enti locali». In ogni caso «una lettura sistematica della disciplina dei tributi propri e finalizzata alla garanzia dell'autonomia regionale dovrebbe consentire di svalutare il dato letterale a favore di un'interpretazione comune che vincoli anche la potestà tributaria del Friuli-Venezia Giulia ai soli principi del sistema tributario (dello Stato, delle Province e dei Comuni). Tale soluzione è avvalorata anche dalla funzione del coordinamento, diretta alla creazione delle condizioni per un sistema tributario unitario, ma non omogeneo o uniforme, che quindi consenta la piena esplicazione della potestà tributaria regionale».

<sup>60</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, *cit.*, p. 100.

<sup>61</sup> Corte Cost., sentenza n. 102/2008.

## **2.6. - Considerazioni sull'attuazione dell'autonomia finanziaria e tributaria regionale nella legge delega in tema di "federalismo fiscale"**

### ***2.6.1. - La Legge Delega n. 42/2009 e la mancata attuazione del "federalismo fiscale"***

La L. Delega n. 42/2009<sup>62</sup>, del 5 maggio, meglio nota con il nome di "*federalismo fiscale*", con la quale è stata data attuazione alla riforma del Titolo V della Costituzione, ha profondamente mutato le regole alla base del finanziamento delle Regioni<sup>63</sup>.

Merita di essere subito chiarito che queste disposizioni, dato il rango costituzionale degli statuti delle autonomie speciali, trovano applicazione esclusivamente nei confronti delle Regioni a statuto ordinario.

Tuttavia, questo principio generale incontra delle deroghe e la principale è racchiusa nell'art. 10 della L. Cost. n. 3/2001, il quale stabilisce l'applicabilità delle norme attuative del novellato art. 119 Cost. anche nei confronti delle Regioni a statuto speciale nel caso in cui vengano previste forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite.

Dopo questa essenziale premessa, prima di porre l'attenzione sui principi contenuti nella legge delega, è opportuno dare uno sguardo al novellato testo della Costituzione, senza dimenticare che l'art. 5 della stessa, affermando di voler riconoscere e promuovere le autonomie locali, sancisce in modo inequivocabile che la Repubblica è una e indivisibile.

---

<sup>62</sup> Ex art. 7, comma 1, lett. b), della L. Delega n. 49/2009, del 5 maggio.

<sup>63</sup> Per un approfondimento, a titolo esemplificativo e non esaustivo, si rimanda a V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, pp. 7 ss.; A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 3 ss.; E. JORIO-S. GAMBINO-G. D'IGNAZIO (a cura di), *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Rimini, 2009, pp. 7 ss.; A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra Salva Italia*, cit., pp. 23 ss.; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., pp. 133 ss.; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., pp. 344 ss.; A. FERRARA-G.M. SALERNO (a cura di), *Il «federalismo fiscale». Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, 2010, pp. 3 ss.; F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 2, I, p. 219; A. GIOVANARDI, *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6, pp. 1617 ss. e G. MARONGIU, *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 2, I, pp. 219 ss.

Il nuovo art. 119 Cost., primo comma, statuisce che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa; al comma successivo, invece, viene statuito che gli stessi enti territoriali hanno risorse autonome e che stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, i quali sono stati individuati dalla legge delega oggetto di analisi in questo paragrafo<sup>64</sup>.

Se, ad una prima lettura, potrebbe sembrare che la Costituzione compia un'apertura senza precedenti verso il modello federale, va subito precisato che la Consulta prima, come già ampiamente emerso nel corso di questo capitolo, e il legislatore delegato poi, hanno tenuto un atteggiamento molto conservativo che ha portato, a Costituzione modificata, a una sostanziale continuità rispetto al precedente impianto, quantomeno sul lato dell'autonomia tributaria.

Dapprima si deve constatare che la legge delega ha previsto un divieto generale di doppia imposizione regionale, salvo le addizionali, sui presupposti già presi in considerazione a livello statale<sup>65</sup>. Inoltre, deve essere sottolineato che è stata introdotta una riserva di presupposto a favore dello Stato<sup>66</sup>, sulla base della quale le Regioni possono istituire tributi propri solo se gravanti su presupposti non già assoggettati a imposizione da una legge statale, indipendentemente dalla titolarità del relativo gettito<sup>67</sup>, e purché rispettino il principio di continenza<sup>68</sup>.

Passando all'analisi della legge delega, deve essere evidenziato che all'art. 1 vengono prontamente smorzati i facili entusiasmi scaturiti dalla lettura del nuovo testo costituzionale. Difatti, vengono immediatamente richiamati i principi di solidarietà e di coesione sociale, palesando fin da subito l'opzione operata nei confronti di un sistema

---

<sup>64</sup> Come ricorda M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, cit., p. 820, «l'esigenza di un coordinamento nasce dal fatto che [...] la Repubblica, sia pure costituita, ai sensi dell'art. 114 Cost., da più Enti territoriali su un piano (almeno formale) di parità, è comunque "una" e unico deve essere il sistema tributario».

<sup>65</sup> Art. 2, secondo comma, lett. o), della L. Delega n. 42/2009. Per una disamina di questo argomento, si veda G. BIZIOLI, *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di "federalismo fiscale": elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 185 ss.

<sup>66</sup> Art. 7, primo comma, lett. b), della L. Delega n. 42/2009.

<sup>67</sup> Per un approfondimento sull'argomento si rinvia a L. SALVINI, *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in *Il Federalismo fiscale*, V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE (a cura di), Roma, 2009, pp. 219 ss.

<sup>68</sup> Con principio di continenza si fa riferimento al fatto che il prelievo, frutto dell'esercizio della potestà tributaria, sia collegato alle materie oggetto di competenza regionale. Per una trattazione esaustiva e completa di questo argomento, si rinvia a F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, cit., pp. 11-12.

improntato agli aspetti solidaristici piuttosto che a quelli di competitività tra le diverse aree territoriali<sup>69</sup>. Scelta che, in modo inevitabile, conduce a una limitazione degli spazi di autonomia tributaria per privilegiare un sistema fortemente centralizzato<sup>70</sup>.

Dai principi che vengono evidenziati all'art. 2<sup>71</sup>, ai quali il Governo delegato deve conformarsi ai sensi dell'art. 76 Cost., almeno un paio meritano una particolare attenzione<sup>72</sup>.

All'art. 2, secondo comma, lett. e), viene fissato il principio di territorialità<sup>73</sup>, inteso come intensa connessione tra il luogo in cui si colloca il presupposto del tributo e l'utilizzazione del relativo gettito per il finanziamento dei servizi resi ai contribuenti che partecipano alla collettività locale<sup>74</sup>.

Alla lettera p) del medesimo comma, invece, viene enunciato il principio del beneficio, definito come la tendenziale correlazione che deve sussistere tra prelievo e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa<sup>75</sup>.

Alle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni è riservato il Capo II, composto da quattro articoli. Il primo di questi, l'art. 7 della Legge Delega, definisce la nozione di tributo regionale e contiene la previsione dei criteri territoriali di riparto dei tributi propri derivati e delle compartecipazioni fra Stato e Regioni<sup>76</sup>. L'articolo seguente, invece, si occupa delle modalità di finanziamento della spesa pubblica regionale. Questa disposizione, la quale deve essere letta congiuntamente all'art. 10 della stesa Legge

---

<sup>69</sup> F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, cit., p. 222 e G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 137.

<sup>70</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 137.

<sup>71</sup> F. BASSANINI-G. MACCIOTTA, *Oggetto e finalità della legge (Commento all'art. 2)*, in V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE, *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 25, sottolineano che l'art. 2 costituisce il cuore della legge poiché individua i principi e le regole, al più elevato livello di generalità, a cui deve essere informata tutta la legge delega e, in particolare, l'attuazione dell'art. 119 Cost.

<sup>72</sup> Quindi, come sottolineato da G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 137, «duplice è la funzione delle disposizioni relative al coordinamento del sistema di finanza pubblica e tributario. Per un verso, tali principi si devono qualificare come principi e criteri direttivi ai sensi dell'art. 76 Cost. e, per altro verso, come attuazione dell'art. 117, comma 3, Cost.». La duplice valenza dei principi è evidenziata anche da L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6, pp. 1599-1600 e G. FRANSONI -P. RUSSO, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6, pp. 1579-1580.

<sup>73</sup> Lo stesso principio di territorialità è ripreso anche alla lettera hh) del medesimo comma.

<sup>74</sup> F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 1, I, pp. 9-10.

<sup>75</sup> F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit., p. 5.

<sup>76</sup> Per un approfondimento si rinvia a L. ANTONINI, *La manovrabilità dei tributi propri. Commento all'art. 7*, in V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, pp. 127 ss. e L. ANTONINI, *le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 53 ss.

Delega, classifica le diverse tipologie di spesa regionale e ne individua le differenti modalità di finanziamento e le risorse finanziarie utilizzabili<sup>77</sup>. L'art. 9, infine, individua le caratteristiche del fondo statale perequativo<sup>78</sup>.

L'attuazione della delega ad opera del D. Lgs. 68/2011<sup>79</sup>, noto come “federalismo fiscale regionale”, è stata, come già anticipato, di stampo conservativo.

Innanzitutto, deve essere subito precisato che, sul versante dell'autonomia fiscale, sia la struttura che i contenuti del sistema tributario regionale sono rimasti pressoché invariati. Difatti, non si possono ritenere innovative le misure contenute nel decreto delegato che rideterminano le addizionali erariali<sup>80</sup>, le norme che individuano le compartecipazioni al gettito di tributi statali<sup>81</sup> e nemmeno quelle che confermano la titolarità in capo alle Regioni di quei tributi già riconosciuti alle stesse, sia per quanto riguarda limitati margini di manovrabilità che in merito alla destinazione del gettito, dalla legislazione vigente<sup>82</sup>. L'unico elemento di novità, che però non può essere considerato rilevante in quanto inciderà sul gettito in modo molto modesto<sup>83</sup>, è rappresentato dalla trasformazione in tributi propri regionali di alcuni balzelli marginali come la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili<sup>84</sup>.

Il mutamento principale, diversamente, è stato registrato nella modalità di finanziamento degli enti territoriali<sup>85</sup>. L'art. 1 della Legge Delega, difatti, ha sancito il

---

<sup>77</sup> Per uno studio analitico di queste disposizioni si faccia riferimento ad A. POGGI, *Costi standard e livelli essenziali delle prestazioni. Commento agli artt. 2, 7, 8, 9, 10 e 20*, in V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, pp. 109 ss.

<sup>78</sup> Per un approfondimento si veda A. ZANARDI, *La perequazione regionale. Commento all'art. 9*, in V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, pp. 99 ss. e A.E. LA SCALA, *L'attuazione del c.d. “federalismo fiscale” nei rapporti Stato-Regioni*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 145 ss.

<sup>79</sup> D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68.

<sup>80</sup> Ex artt. 2 e 6 del D. Lgs. n. 68/2011.

<sup>81</sup> Ex artt. 4 e 8, comma 5, del D. Lgs. n. 68/2011.

<sup>82</sup> Ex art. 8, commi 2 e 3, del D. Lgs. n. 68/2011.

<sup>83</sup> A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi, cit.*, p. 346.

<sup>84</sup> Ex art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 68/2011.

<sup>85</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale, cit.*, pp. 151 ss.; F. AMATUCCI, *L'attuazione del federalismo fiscale solidale attraverso la legge delega n. 42/2009*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 101-102 e A. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla*



passaggio dal finanziamento in ragione della spesa storica, ovvero della spesa effettiva degli anni precedenti, al fabbisogno standard. Più precisamente, per quanto concerne le Regioni, il fabbisogno standard, una volta che la riforma andrà a regime, si applicherà alla sanità, all'assistenza sociale, all'istruzione e, almeno parzialmente, al trasporto locale.

Va prontamente chiarito che il fabbisogno standard è la risultante di due elementi: da un lato la fissazione dei "livelli essenziali delle prestazioni", dall'altro lato l'individuazione del costo unitario di una prestazione.

La definizione dei "livelli essenziali delle prestazioni" è una decisione essenzialmente politica. Si dovranno individuare, a titolo esemplificativo, il numero di posti letto ospedalieri per abitanti o i posti nido.

La quantificazione, al contrario, è un'operazione di natura economica, da cui deriverà la stabilità della riforma. Con l'introduzione dei costi standard, il finanziamento sarà effettuato in ragione di un costo uguale per tutte le Regioni, indipendentemente da quanto effettivamente sostenuto. Di conseguenza, se il costo standard verrà fissato a un livello troppo basso, verosimilmente non sarà sostenibile per le Regioni meno efficienti. L'aspetto paradossale è che questa riforma ha previsto la determinazione statale, quindi unitaria, di costi standard applicabili indistintamente a tutti gli enti territoriali. In altre parole, il decentramento finanziario viene realizzato attraverso l'accentramento a livello statale dei meccanismi di determinazione del fabbisogno finanziario.

A regime, le conseguenze per le Regioni meno efficienti potranno essere sostanzialmente due: la riduzione del costo della prestazione ovvero, nel caso in cui questa via non risulti percorribile, un assottigliamento dell'offerta dei servizi associato ad un aumento dell'imposizione tributaria, attraverso l'incremento del costo delle prestazioni sanitarie che verrà sopportato dai fruitori dei servizi, quindi con conseguenze non trascurabili per ciò che concerne l'equità.

Si passerebbe, in sostanza, da una fiscalità contributiva, basata sulla capacità contributiva dei contribuenti, a una fiscalità retributiva, connessa all'utilizzazione dei servizi.

---

*manovra Salva Italia*, pp. 64 ss., il quale, a p. 68, sottolinea che «più che il costo standard è lo standard qualitativo dei servizi che va comunque assicurato per tutte le aree del paese».

In conclusione, quindi, con l'etichetta di "federalismo fiscale" è stata approvata una riforma che di federale ha ben poco<sup>86</sup>, avendo invece come scopo precipuo quello di dare una risposta all'inefficienza della spesa pubblica<sup>87</sup>. Pertanto, attraverso la determinazione a livello centrale dei costi unitari dei servizi offerti dagli enti territoriali, si vuole cercare di contenere e di razionalizzare la spesa pubblica, responsabilizzando le autonomie locali.

Il federalismo, al contrario, si fonda su una logica che è l'esatto opposto. In un sistema federale, difatti, l'ente territoriale dovrebbe avere la possibilità di scegliere l'ammontare delle risorse che ritiene opportuno destinare a un determinato servizio, individuandone contestualmente anche la qualità dello stesso. Sulla base di queste decisioni, poi, l'ente territoriale dovrebbe stabilire il livello impositivo locale al fine di poter reperire le risorse necessarie per l'espletamento dei servizi che deve erogare ai cittadini.

### ***2.6.2. - Le ripercussioni del "federalismo fiscale" sull'autonomia differenziata delle Regioni a statuto speciale***

Le disposizioni sul "federalismo fiscale" che danno concreta attuazione alla riforma del Titolo V della Costituzione, come già anticipato nel paragrafo precedente, non trovano applicazione nei confronti delle Regioni a statuto speciale dato il rango costituzionale dei loro statuti.

Tuttavia, questo principio generale incontra delle deroghe.

La prima, già menzionata in precedenza, è a tutela delle autonomie speciali e sancisce l'applicabilità delle norme attuative del novellato art. 119 Cost. anche nei confronti delle stesse, in attesa dell'adeguamento dei rispettivi statuti, nel caso in cui queste

---

<sup>86</sup> A simili conclusioni giunge M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, cit., p. 824.

<sup>87</sup> In modo analogo G.M. SALERNO-F. STRADINI-T. TASSANI, *La contabilità e la finanza regionale*, in L. CALIFANO-G.M. SALERNO (a cura di), *Lineamenti di Diritto costituzionale della Regione Marche*, Torino, 2012, p. 284.

prevedano forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite (*ex art. 10 della L. Cost. n. 3/2001*)<sup>88</sup>.

La seconda, posta a salvaguardia dell'unitarietà della Nazione e del rispetto del principio di solidarietà<sup>89</sup>, dal valore più politico che precettivo in quanto individua un metodo, stabilisce che le Regioni a statuto speciale sono tenute a «concorrere al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti» e che l'attuazione avverrà attraverso una modifica dei rispettivi statuti (*ex art. 27 della L. Delega n. 42/2009*).

Comunque, ciò che in questo momento più rileva sottolineare ai fini di questo studio è che, sul piano operativo, la legge delega in materia di “federalismo fiscale” ha fornito un'ulteriore conferma dell'asimmetria del sistema regionale, ovvero dell'esistenza di due differenti relazioni finanziarie intercorrenti fra Stato e Regioni, le quali rivelano due autonomie distinte<sup>90</sup>.

## **2.7. Alcune riflessioni sulla riforma costituzionale attualmente in discussione**

Sebbene gli interventi diretti sull'art. 119 della Costituzione siano decisamente limitati, si ritiene opportuno formulare alcune riflessioni sulle modifiche che il ddl costituzionale A.C. 2613 e abb. introduce in relazione all'autonomia finanziaria regionale.

Innanzitutto, in tema di ridefinizione del riparto delle funzioni in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema finanziario, si rileva la previsione dell'eliminazione di ogni competenza residuale delle Regioni. Nello specifico, il

---

<sup>88</sup> Viene riportato, di seguito, l'art. 10 della L. Cost. 3/2001:

«Sino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della presente legge costituzionale si applicano anche alle Regioni a statuto speciale ed alle province autonome di Trento e di Bolzano per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite».

<sup>89</sup> Su questo punto si rinvia a G. MARONGIU, *Note a margine del “federalismo fiscale”*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia tributaria degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 15.

<sup>90</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale, cit.*, pp. 138 ss.

coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario diviene competenza esclusiva dello Stato, *ex. art. 30 del ddl costituzionale*, e, in secondo luogo, viene precisato chiaramente che l'autonomia tributaria delle autonomie locali trova la sua fonte nella legge dello Stato in materia di coordinamento, *ex. art. 32 del ddl costituzionale*. La proposta di riforma, quindi, sancisce che l'autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario trova la propria fonte nella legge ordinaria e, di conseguenza, si riduce a mera attuazione della legge statale. Questa soluzione rivela, se ancora ve ne fosse bisogno, lo svuotamento dell'autonomia finanziaria regionale, in quanto relega le Regioni a mero ente di gestione delle entrate determinate a livello centrale.

Si osserva, in secondo luogo, che attraverso l'attribuzione al Senato della Repubblica della funzione di rappresentanza delle istituzioni territoriali, *ex. art. 1 del ddl costituzionale*, viene introdotto un luogo di garanzia, volto a tutelare gli interessi regionali. Questa funzione trova attuazione, essenzialmente, attraverso il procedimento legislativo che consente al Senato la possibilità di esaminare i progetti di legge e di proporre modificazioni alla Camera dei Deputati, *ex. art. 10 del ddl costituzionale*.

Tale modifica, sebbene in termini astratti dovrebbe essere valutata positivamente, se analizzata all'interno del complessivo progetto di riforma appare superflua o quantomeno contraddittoria. Questo intervento, difatti, è volto a introdurre una garanzia procedimentale a favore dell'autonomia politica territoriale proprio nel momento in cui, a causa dello svuotamento del ruolo delle autonomie locali, si produce il radicale annullamento dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto ordinario<sup>91</sup>.

Si osserva, in terzo luogo, il mantenimento, *ex. art. 29 del ddl costituzionale*, dell'autonomia differenziata di cui all'art. 116, comma 3, della Costituzione.

A questo proposito si vuole semplicemente evidenziare che la previsione di ulteriori forme di asimmetria, all'interno di un sistema costituzionale orientato nella direzione di una sostanziale svuotamento dei contenuti effettivi delle autonomie territoriali, appare

---

<sup>91</sup> Peraltro, si deve evidenziare la presenza di un'incoerenza di fondo fra la nuova funzione affidata al Senato e gli strumenti messi a sua disposizione. In effetti, la materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, essendo qualificata come materia di competenza esclusiva dello Stato, non rientra fra quelle a cui si applica il c.d. procedimento legislativo rafforzato, che prevede la necessità di una deliberazione a maggioranza assoluta della Camera per superare le proposte di modifica del Senato. Detto in altri termini, la traduzione concreta del nuovo ruolo assegnato al Senato della Repubblica dalla riforma costituzionale appare del tutto inadeguata rispetto ai compiti attribuiti a tale organo nel disegno di riforma.

del tutto priva di giustificazione e poco razionale.

Si rileva, infine, che questo progetto di riforma non avvia alcun processo di ripensamento del ruolo dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto speciale. Difatti, l'art. 38, comma 10, del ddl, affida alla "contrattazione bilaterale" l'adeguamento degli statuti regionali al processo di accentramento a livello statale delle competenze e delle risorse finanziarie.

### ***3. - Il caso spagnolo***

#### **3.1. - Introduzione**

La Costituzione spagnola, come già emerso nel primo capitolo, non si limita a riconoscere l'esistenza delle CC.AA. in quanto enti territoriali ma alle stesse attribuisce degli interessi propri ai quali deve corrispondere un'autonomia politica e amministrativa che ne permetta lo sviluppo ed il perseguimento.

Questo comporta, da un lato, l'attribuzione alle CC.AA. di competenze concrete che gli permettano la realizzazione dei collegati interessi e, dall'altro lato, il riconoscimento alle stesse di un'autonomia politica<sup>92</sup>.

L'autonomia differenziata spagnola trova origine a livello costituzionale, più precisamente nella prima disposizione addizionale, dove viene introdotta la distinzione tra CC.AA. di regime comune e quelle di regime forale e dove si afferma che queste ultime, per via della loro tradizione, assumono una posizione che merita una tutela specifica.

Inoltre, la prima e la seconda disposizione addizionale alla *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*<sup>93</sup>, dando applicazione concreta al

---

<sup>92</sup> J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La financiación de las Comunidades Autónomas en España: una perspectiva general*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 237.

<sup>93</sup> D'ora in poi LOFCA.

dettame costituzionale, stabiliscono che le disposizioni generali sancite dalla stessa non trovano applicazione né nei confronti dei Paesi Baschi<sup>94</sup> né della Navarra<sup>95</sup> ma che il regime di finanziamento delle stesse verrà determinato in modo differenziato e peculiare dai rispettivi Statuti.

Da ultimo va evidenziato come, anche all'interno delle stesse CC.AA. di regime comune, il trattamento non sia uniforme. Difatti, c'è una CC.AA. che per la sua posizione insulare, le Isole Canarie<sup>96</sup>, è assoggettata a un regime, anche fiscale, speciale. Questa specialità è riconosciuta non solo a livello di Costituzione spagnola<sup>97</sup> ma anche a livello europeo<sup>98</sup>.

---

<sup>94</sup> LOFCA – *Disposición adicional primera - País Vasco:*

«El sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad Autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de Autonomía».

<sup>95</sup> LOFCA – *Disposición adicional segunda – Navarra:*

«En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado, así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado».

<sup>96</sup> Per un approfondimento sul regime fiscale della CC.AA. delle Isole Canarie si rinvia a A. FORNIELES GIL, *La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas*, Valencia, 2008.

<sup>97</sup> L'art. 138 Cost. spagnola statuisce che deve essere prestata specifica attenzione alla particolarità dei territori insulari. La terza disposizione addizionale alla stessa Cost., invece, riconosce la particolarità del suo regime fiscale. Si riporta, di seguito, la normativa citata.

*Art. 138 de la Constitución española – Equilibrio económico territorial:*

«1. El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular.

2. Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales.

*Constitución española – Disposición adicional tercera - Modificación del régimen económico y fiscal de Canarias:*

*La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autónomo».*

<sup>98</sup> L'art. 174 TFUE afferma che, per promuovere uno sviluppo armonioso dell'Unione, devono essere tenute in debito conto le condizioni peculiari delle regioni più sfavorite, tra le quali figurano quelle insulari. L'art. 349 TFUE, invece, afferma espressamente la specialità della situazione delle Isole Canarie, nei confronti delle quali i Trattati devono trovare applicazione attraverso misure specifiche che tengano in considerazione la particolarità di questa regione. Si riporta, di seguito, la normativa citata.

Art. 174 TFUE:

«Per promuovere uno sviluppo armonioso dell'insieme dell'Unione, questa sviluppa e prosegue la propria azione intesa a realizzare il rafforzamento della sua coesione economica, sociale e territoriale.

In particolare 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 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».

Art. 349 TFUE:

«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

La Catalogna, dove non mancano le spinte autonomiste che hanno avuto importanti ripercussioni anche a livello statutario, diversamente, è tuttora perfettamente ascrivibile nel novero delle CC.AA. di regime comune<sup>99</sup>.

### **3.2. - L'autonomia finanziaria come manifestazione dell'autonomia locale**

L'art. 156 della Costituzione spagnola afferma che le CC.AA. godono di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l'esecuzione delle competenze loro spettanti, la quale deve essere esercitata in conformità sia con i principi di coordinamento sanciti a livello statale che con il principio di solidarietà tra tutti gli spagnoli.

Il *Tribunal Constitucional*, in tema di autonomia finanziaria, ha immediatamente chiarito che il termine include sia il versante delle entrate che quello delle spese<sup>100</sup>.

---

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. Allorché adotta le misure specifiche in questione secondo una procedura legislativa speciale, il Consiglio delibera altresì su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo.

Le misure di cui al primo comma riguardano in particolare politiche doganali e commerciali, politica fiscale, zone franche, politiche in materia di agricoltura e di pesca, condizioni di fornitura delle materie prime e di beni di consumo primari, aiuti di Stato e condizioni di accesso ai fondi strutturali e ai programmi orizzontali dell'Unione.

Il Consiglio adotta le misure di cui al primo comma tenendo conto delle caratteristiche e dei vincoli specifici delle regioni ultraperiferiche senza compromettere l'integrità e la coerenza dell'ordinamento giuridico dell'Unione, ivi compresi il mercato interno e le politiche comuni».

<sup>99</sup> La Sentenza del *Tribunal Constitucional* 31/2010, del 28 giugno, benché abbia salvato lo Statuto della *Catalunya*, ha confermato che è lo Stato «a quien corresponde “en exclusiva”, atendiendo a la totalidad de los instrumentos para la financiación de las Comunidades Autónomas, a las necesidades de cada una de éstas y a las posibilidades reales del sistema financiero del Estado, “decidir si procede dotar, en su caso, y en qué cuantía aquellas asignaciones en virtud de la competencia exclusiva, que sobre la materia e atribuye el art. 149.1.14 Constitución Española (hacienda general)”».

<sup>100</sup> *Ex plurimis* le sentenze del *Tribunal Constitucional* n. 179/87, del 12 novembre, n. 183/1988, del 5 novembre, e n. 135/1992, del 5 ottobre, dove viene rispettivamente statuito che «la autonomía financiera supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones», che l'autonomia finanziaria deve essere intesa come «la ordenación de los ingresos y gastos u obtención de recursos y utilización de los mismos, así como la elaboración aprobación de un presupuesto» e che «el soporte material de la autonomía financiera son los ingresos y en tal sentido la LOFCA configura como principio la suficiencia de recursos, que tiene un primer límite en la propia naturaleza de las cosas y no es otro sino las posibilidades reales de la estructura económica del país en

L'art. 157 della Costituzione spagnola, invece, si caratterizza per l'elencazione delle differenti risorse, senza attribuire la priorità a nessuna di esse, attraverso le quali si possono finanziare le autonomie locali<sup>101</sup>.

L'art. 157.1. a), b) e c) Cost.<sup>102</sup> prevede, principalmente, tre differenti categorie di entrate tributarie: i) le imposte cedute<sup>103</sup>, totalmente o parzialmente, dallo Stato, ii) le addizionali su imposte statali e iii) le imposte, tasse e contributi speciali propri.

A queste, che di seguito verranno analizzate nel dettaglio, vanno aggiunti i trasferimenti statali legati ai fondi perequativi, i quali hanno il compito di riequilibrare le sperequazioni connesse alle differenti situazioni economiche presenti nelle varie aree del Paese.

Tutti i summenzionati strumenti, in ogni caso, possono essere utilizzati dalle CC.AA. esclusivamente al fine di reperire quanto necessario per far fronte alle spese necessarie allo svolgimento delle funzioni loro affidate e non, al contrario, per accantonare risorse in vista di necessità future<sup>104</sup>.

---

*su conjunto*». Per una esaustiva analisi della giurisprudenza del *Tribunal Constitucional* in relazione al principio di "autonomía financiera" si faccia riferimento ad A.M. GARCÍA-MONCÓ, *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Valladolid, 1996, pp. 22 ss.

<sup>101</sup> J. LASARTE ÁLVAREZ, *El proceso normativo de la Hacienda de las Comunidades Autónomas*, in *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, 1980, n. 1, p. 152, afferma che la Costituzione contiene «una enumeración exhaustiva, más teórica que práctica, propia de un manual, en la que el lector encentra una lista de posibilidades a partir de las que pueden construirse diferentes esquemas de financiación de muy diverso funcionamiento y significado».

<sup>102</sup> Art. 157 de la Constitución española - Recursos de las Comunidades Autónomas:

«1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

e) El producto de las operaciones de crédito.

2. Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado».

<sup>103</sup> L'art. 4 LOFCA, che riprende le medesime forme di finanziamento, parla di tributi ceduti anziché di imposte cedute. La differente terminologia utilizzata fu promossa da due emendamenti presentati dal *Grupo Parlamentario Socialista* al progetto iniziale della LOFCA. Così facendo si cercò di favorire la cessione non solo di imposte ma anche di tasse e contributi speciali. La contraddizione, in ogni caso, deve risolversi a favore del testo costituzionale. Per una disamina esaustiva su questo punto si rimanda a J.J. FERREIRO LAPATZA, *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, p. 136.

<sup>104</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, 2004, p. 84.



Anzitutto, va rilevato che la scelta per garantire l'autonomia finanziaria delle CC.AA è ricaduta, in via principale, sulle imposte cedute<sup>105</sup>.

Queste, secondo la definizione fornita dall'art. 10.1 LOFCA, sono tributi introdotti e regolati da una legge statale, il cui gettito viene attribuito alle CC.AA.<sup>106</sup>.

A partire dal “*modelo de financiación*” relativo al quinquennio 1997-2001, in relazione alle imposte cedute, soprattutto con riferimento all'imposta sulle persone fisiche, le CC.AA. vengono dotate di alcune competenze normative degne di nota, che accrescono la potestà tributaria locale<sup>107</sup>.

Le imposte cedute, in virtù della definizione sopraccitata e della riserva di legge prevista in ambito tributario<sup>108</sup>, la quale prevede che tutti gli elementi essenziali del tributo devono essere stabiliti dalla legge che li istituisce<sup>109</sup>, sono equiparabili ai tributi propri derivati delle Regioni italiane, anche se il margine di autonomia concesso alle CC.AA. spagnole è sensibilmente più ampio<sup>110</sup>.

La decisione è ricaduta su questa tipologia di tributi, primariamente, perché consente non solo un incremento del carico fiscale ma anche una sua diminuzione. Gli elementi del tributo maggiormente suscettibili di cessione sono la possibilità di prevedere detrazioni e deduzioni, in quanto permettono di prendere in considerazione le circostanze personali e familiari dei soggetti passivi<sup>111</sup>. In tema di imposta sulle persone fisiche, inoltre, relativamente alla quota di gettito oggetto di compartecipazione<sup>112</sup>, le CC.AA. hanno la facoltà modificare le aliquote purché, da un lato, venga mantenuta la

---

<sup>105</sup> Per un esame esaustivo sulle imposte cedute si veda V.R. ALMENDRAL, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, 2004, pp. 137 ss.

<sup>106</sup> L'art. 10.1 LOFCA afferma che «*son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*».

<sup>107</sup> A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Valencia, 2012, pp. 32 ss.

<sup>108</sup> L'art. 31.3 della Cost. spagnola dice che «*sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*». Gli elementi costitutivi dei tributi ceduti, pertanto, dal momento che sono tributi statali dovranno essere disciplinati dalla legge statale che li introduce nell'ordinamento.

<sup>109</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 19/1987, del 17 febbraio. In dottrina, si veda J. MARTÍN QUERALT-C. LOZANO SERRANO-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2013, pp. 120 ss. e M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 97-98. Nello specifico, gli elementi costitutivi del tributo sono: i soggetti passivi, la fattispecie imponibile, le esenzioni e gli elementi di quantificazione del tributo, ovvero la base imponibile e le aliquote.

<sup>110</sup> A questo proposito si veda F.A. GARCÍA PRATS, *Spain*, in G. BIZIOLI-C. SACCHETTO (Eds.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, 2011, pp. 394 ss. e M. SANTOLAYA BLAY, *Los aspectos tributarios del sistema de financiación autonómica de 2009*, in *Carta Tributaria*, 2010, n. 3, pp. 1-16.

<sup>111</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., p. 94.

<sup>112</sup> Attualmente, ex art. 11.1.a) LOFCA, l'imposta sul reddito delle persone fisiche può essere oggetto di compartecipazione da parte delle CC.AA. di regime comune in misura non superiore al 50%.

progressività e, dall'altro lato, non ne derivi un'imposta che si discosti oltre una determinata percentuale da quella che sarebbe scaturita dall'applicazione della normativa statale.

La differenza tra imposte cedute totalmente o parzialmente risiede nel fatto che, nella seconda circostanza, a differenza di quanto avviene nella prima, vengono cedute o solo alcune delle fattispecie imponibili o solamente una parte del gettito complessivo<sup>113</sup>.

Bisogna altresì ricordare che la suddetta cessione lascia inalterata la titolarità della potestà tributaria sulle stesse da parte dello Stato, il quale può in ogni momento revocare la cessione di queste competenze<sup>114</sup>.

I tributi oggetto di cessione, insieme alla percentuale di compartecipazione al gettito riscosso sul proprio territorio<sup>115</sup>, sono individuati all'art. 11 LOFCA<sup>116</sup>.

Infine, per completezza, deve essere precisato che le uniche imposte per le quali non è contemplata la possibilità di cessione sono: l'imposta sulle società e l'imposta sul reddito dei non residenti, la cui regolazione e le cui entrate sono di esclusiva competenza del livello centrale.

Per ciò che concerne il ricorso alle addizionali, considerate dal Tribunale costituzionale non in contrasto con il principio di uguaglianza<sup>117</sup>, questo è stato ben presto scartato

---

<sup>113</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 109-110 e J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La financiación de las Comunidades Autónomas en España: una perspectiva general*, cit., p. 244.

<sup>114</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 192/2000, del 13 luglio. In dottrina, si rimanda a M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., p. 126.

<sup>115</sup> In caso di mancata indicazione della percentuale, significa che l'intero ammontare del tributo riscosso sarà destinato alla CC.AA. competente territorialmente.

<sup>116</sup> *LOFCA - Artículo 11 - Tributos cedidos*:

«Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos:

a) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por 100.*

b) *Impuesto sobre el Patrimonio.*

c) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

d) *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

e) *Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por 100.*

f) *Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos.*

g) *El Impuesto sobre la Electricidad.*

h) *El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

i) *Los Tributos sobre el Juego.*

j) *El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico».*

<sup>117</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 150/1990, del 4 ottobre, nella quale viene dichiarato che «el ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recaos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que

dalla maggior parte delle CC.AA. per ragioni politiche. Queste, difatti, sono uno strumento rigido che, oltretutto, è utilizzabile unicamente per aumentare il carico fiscale<sup>118</sup>. Per questi motivi hanno avuto finora un utilizzo quasi nullo in Spagna.

I tributi propri, analogamente, pur essendo assolutamente idonei dal punto di vista teorico, sul piano pratico hanno riscontrato un utilizzo assai limitato a causa di molteplici fattori<sup>119</sup>. Il principale è però riscontrabile nel divieto di doppia imposizione previsto dall'art. 6.2 LOFCA per le CC.AA. di regime comune<sup>120</sup>. La norma parla di divieto in merito a fatti imponibili già gravati da parte dello Stato. A questo proposito deve essere menzionato che il Tribunale costituzionale<sup>121</sup>, affinché questa previsione non portasse a privare di significato il dettame costituzionale, ha quasi immediatamente elaborato la distinzione tra fattispecie e materia imponibile<sup>122</sup>, specificando che il divieto è limitato alle fattispecie già tassate a livello statale, cercando così di lasciare

---

*produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA. Por otra parte, la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el arto 31 de la Constitución; si así fuera, quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contradicción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular».*

<sup>118</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 74 ss.

<sup>119</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 78 ss.

<sup>120</sup> Art. 6 LOFCA - *Regulación de tributos propios*:

«1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

3. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

<sup>121</sup> Sentenza del Tribunal Constitucional 37/1987, del 26 marzo.

<sup>122</sup> Nella sentenza del Tribunal Constitucional 37/1987 viene dichiarato che «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria». La Ley Orgánica n. 3/2009 ha recepito questo orientamento sostituendo il termine “materias” già soggette a imposizione statale con “hechos imponibles”.

aperta qualche, seppur minima in termini quantitativi<sup>123</sup>, possibilità per l'istituzione di imposte proprie locali.

### **3.3. - Le CC.AA. di regime comune**

#### ***3.3.1. - Aspetti generali***

L'art. 148 Cost. stabilisce che le CC.AA. possano assumere competenze in tutte le materie elencate in suddetto articolo, tra le quali figurano la sanità, l'assistenza sociale e la realizzazione di opere pubbliche. Sulla base di quanto sancito dall'art. 149.1 n. 30 Cost., benché allo Stato spetti il compito di dettare i principi generali del sistema educativo, alle CC.AA. appartengono anche importanti competenze in tema di istruzione<sup>124</sup>. Tutte queste materie sono poi specificamente ed espressamente individuate dai rispettivi Statuti delle CC.AA., i quali possono essere oggetto di revisione al fine di rimodellare le competenze locali alla luce del quadro normativo individuato dal combinato disposto degli artt. 148 e 149 della Costituzione<sup>125</sup>. Il comma conclusivo di quest'ultimo articolo, nello specifico, prevede che le CC.AA. possano assumere competenza in tutte quelle materie non espressamente attribuite al livello centrale, spettando però alle stesse l'onere di includerle nel proprio statuto<sup>126</sup>.

---

<sup>123</sup> Le imposte proprie delle CC.AA., in definitiva, sono ridotte a imposte collegate a finalità extrafiscali a tutela dell'ambiente o a imposte sul gioco. A questo proposito si veda J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La financiación de las Comunidades Autónomas en España: una perspectiva general*, cit., pp. 248-249 e M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., p. 82.

<sup>124</sup> I principi generali in ambito educativo sono attualmente contenuti nella *Ley Orgánica* n. 2 del 3 maggio 2006.

<sup>125</sup> L'art. 149 Cost., dopo aver indicato le materie di competenza esclusiva statale, determina le regole per l'attribuzione della potestà legislativa residuale.

<sup>126</sup> *Art. 149.3 de la Constitución española:*

*«Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos. La competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado, cuyas normas prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas. El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas».*

Inoltre, va aggiunto che l'art. 150.2 Cost. contiene la possibilità che lo Stato trasferisca o deleghi, attraverso una legge organica<sup>127</sup>, materie di sua competenza alle CC.AA., indicando allo stesso tempo le risorse finanziarie per farvi fronte.

Le CC.AA. di regime comune, secondo l'art. 156.1 Cost., sono dotate di autonomia finanziaria, basata sui principi di unità, solidarietà e coordinamento, per lo svolgimento e l'attuazione delle funzioni che vengono loro attribuite. Alla stessa non può che essere collegata un'autonomia politica<sup>128</sup>. Difatti, l'autonomia finanziaria costituisce un elemento strumentale e imprescindibile per il raggiungimento degli obiettivi politici che le differenti CC.AA. si prefiggono di perseguire<sup>129</sup>.

La cornice giuridica attuale entro la quale si determina il finanziamento delle CC.AA. è composta dalla LOFCA n. 3/2009<sup>130</sup>, del 18 dicembre, e dalla *Ley 22/2009*<sup>131</sup>, sempre del 18 dicembre, attraverso le quali viene regolato il sistema di finanziamento delle CC.AA. di regime comune<sup>132</sup>, il quale è soggetto a revisione periodica quinquennale<sup>133</sup>.

---

<sup>127</sup> Art. 81 de la Constitución española – Las Leyes Orgánicas:

«1. Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución.

2. La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto».

<sup>128</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit. Si veda, nello specifico, il prologo scritto dal Prof. F.A. GARCÍA PRATS, p. 24.

Su questo aspetto è opportuno citare anche la sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 289/2000, del 30 novembre, nella quale viene detto che l'autonomia finanziaria rappresenta «un instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política».

<sup>129</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 289/2000, dove viene affermato che l'autonomia finanziaria costituisce un «instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política».

<sup>130</sup> Costituisce la versione attuale della *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* 8/1980, del 22 di settembre.

<sup>131</sup> Questa legge, come riportato nel preambolo della stessa, ha funzione complementare rispetto alla *Ley orgánica* e serve per porre in essere quelle riforme che non necessitano di una legge di tale rango per essere attuate.

<sup>132</sup> Sul modello di finanziamento delle CC.AA. di regime comune vigente e, di riflesso, sull'attuale autonomia finanziaria si rinvia a J.A. ROZAS VALDÉS, *Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio*, in *Revista catalana de dret públic*, 2013, n. 47, pp. 105 ss.; L.P. GARRIDO, *El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)*, in *Crónica Tributaria*, 2011, n. 138, pp. 143 ss.; S. ÁLVAREZ GARCÍA, *La cesión tributaria a las comunidades autónomas de régimen común tras la reforma del sistema de financiación*, in *Crónica Tributaria*, 2010, n. 5, pp. 3 ss.; J.J. MARTOS GARCÍA, *Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad tributaria versus competencia fiscal y desigualdad interregional*, in *Crónica Tributaria*, 2010, n. 136, pp. 137 ss. e A.I. GONZÁLEZ GONZÁLEZ-S. ÁLVAREZ GONZÁLEZ, *Panorama actual de los tributos propios de las comunidades autónomas españolas*, in *Crónica Tributaria*, 2011, n. 9, pp. 3 ss.

<sup>133</sup> Inizialmente, sulla base di un'interpretazione estensiva dell'art. 13.3.d) LOFCA, fu prevista una revisione quinquennale del modello di finanziamento. Il modello approvato alla fine del 2001, in vigore dal 2002, eliminò la cadenza periodica quinquennale, la quale venne però reintrodotta in modo esplicito nella versione attualmente in vigore attraverso la disposizione addizionale settima alla *Ley 22/2009*.

### ***3.3.2. - L'autonomia finanziaria e la correlata autonomia tributaria delle CC.AA. di regime comune***

L'art. 152.1 della Costituzione conferisce espressamente alle CC.AA. la potestà legislativa. Questa, che viene attribuita ai rispettivi organi assembleari, viene poi riaffermata all'interno degli statuti delle autonomie locali. Il combinato disposto degli artt. 133.2 e 157.1.b) Cost.<sup>134</sup>, affermando che le CC.AA. possono istituire tributi propri, accorda alle stesse la potestà legislativa anche in ambito tributario.

Il sistema delle autonomie locali, tuttavia, si fonda sul concetto di autonomia finanziaria, il quale, evidentemente, finisce per incidere in modo diretto sulla potestà impositiva delle medesime.

L'autonomia delle CC.AA. è condizionata dal rispetto di determinati vincoli che sono sia esterni, tra i quali rientrano quelli europei, che interni, i quali saranno oggetto di un approfondimento specifico in questo paragrafo. Questi ultimi, a loro volta, possono essere suddivisi in due categorie, quelli derivanti dalla Costituzione e quelli, invece, discendenti dalla LOFCA.

### ***3.3.3. - I vincoli interni derivanti dalla Costituzione e dalla LOFCA***

I vincoli interni, innanzitutto, sono sanciti in termini generali all'interno della Costituzione. Questi, poi, trovano una specifica e più approfondita elaborazione nella LOFCA<sup>135</sup>.

Come emergerà dalla disamina che si effettuerà di seguito, l'autonomia delle CC.AA. di regime comune, data la limitata potestà tributaria che possono esercitare emersa già nel paragrafo precedente, si sostanzia essenzialmente in una autonomia finanziaria di spesa.

---

<sup>134</sup> L'art. 133.2 de la Constitucion Espanola afferma che «*las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*». L'art. 157.1.b), invece, elencando le risorse delle CC.AA., stabilisce che queste saranno costituite anche da «*sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales*».

<sup>135</sup> Per un'analisi più completa e dettagliata sui limiti dell'autonomia finanziaria delle CC.AA. si rinvia a J. MARTÍN QUERALT-C. LOZANO SERRANO-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., pp. 202 ss. e ad A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 52 ss.

### **3.3.3.1. - Il coordinamento**

D'accordo con quanto statuito dall'art. 156.1 della Costituzione, poi ripreso dall'art. 2 della LOFCA, l'autonomia finanziaria delle CC.AA. deve necessariamente conformarsi ai principi di coordinamento stabiliti a livello statale. La necessità di un coordinamento statale presuppone, come osservato dal *Tribunal Constitucional*<sup>136</sup>, l'esistenza di competenza in capo alle CC.AA., le quali devono essere rispettate dallo Stato nella sua attività di coordinamento, al fine di perseguire l'integrazione delle differenti parti che compongono il sistema, evitando così il manifestarsi di contraddizioni e disfunzioni<sup>137</sup>.

In questa ottica, lo Stato non può esercitare la sua attività in modo discrezionale ma, all'opposto, può adottare solo quelle misure che hanno una relazione diretta con gli obiettivi di politica economica prefissati e diretti al conseguimento e al mantenimento della stabilità e dell'equilibrio economico<sup>138</sup>.

Una applicazione concreta di questo principio è costituita dal divieto di doppia imposizione, stabilito dall'art. 6 LOFCA, sui fatti imponibili già soggetti a tassazione da parte dello Stato. L'art. 19 LOFCA, similamente, ripartendo le competenze tra Stato e CC.AA. in tema di accertamento e riscossione, costituisce espressione del medesimo obiettivo nell'ambito però della gestione dei tributi.

L'art. 3 LOFCA, per assicurare l'adeguato coordinamento tra le CC.AA. e il livello centrale, ha previsto la creazione del *Consejo de Política Fiscal y Financiera*<sup>139</sup>, organo politico consultivo e deliberativo composto dal *Ministro de Administraciones Públicas* e dal *Consejero de Hacienda* di ciascuna CC.AA.

---

<sup>136</sup> Sentenze del *Tribunal Constitucional* n. 32/1983, del 28 aprile, n. 42/1983, del 20 maggio, e, successivamente, n. 194/2004, del 4 novembre.

<sup>137</sup> Come osservato da M.<sup>A.</sup> GRAU RUIZ, *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*, Madrid, 2007, p. 37, «la coordinación por sí misma no es un objetivo final, pero no debemos olvidar que sí lo son los otros principios a los que sirve: la solidaridad – que compete garantizar al Estado -, la igualdad y la eficacia que han de inspirar la actuación de los poderes públicos».

<sup>138</sup> Sentenze del *Tribunal Constitucional* n. 63/1986, del 21 maggio, n. 96/1990, del 24 maggio, e n. 237/1992, del 15 dicembre.

<sup>139</sup> Per un approfondimento sul ruolo del *Consejo de Política Fiscal y Financiera* si rinvia a J. CALVO VÉRGEZ, *El Consejo de Política Fiscal y Financiera en el nuevo modelo de financiación autonómica*, in *Crónica Tributaria*, 2011, n. 139, pp. 7 ss.

La costituzione di questo organo di governo, al fine di ridurre le frizioni e le possibili disfunzioni emergenti dai confliggenti scopi statali con quelli degli enti territoriali, fu prevista sin dalla prima versione della LOFCA<sup>140</sup>.

### **3.3.3.2. - Il principio di solidarietà**

La Costituzione spagnola sancisce che l'autonomia finanziaria della quale devono godere le CC.AA. trova un limite nel principio di solidarietà, il quale, dopo essere stato proclamato all'art. 2 del testo costituzionale, viene espressamente ripreso in tema di autonomia finanziaria delle CC.AA. dall'art. 156.1 Cost.<sup>141</sup>.

Va osservato che questo limite, sebbene influisca sulla potestà impositiva degli enti territoriali, si concreta principalmente in una fase successiva. Difatti, lo stesso trova la sua massima attuazione attraverso la redistribuzione del gettito riscosso dalle varie CC.AA. tramite la previsione dei fondi perequativi che, viste le disuguaglianze economiche esistenti tra le varie aree all'interno dello Stato, vanno a bilanciare le differenze in termini di gettito *pro capite* che le varie CC.AA. sono in grado di conseguire sul loro territorio<sup>142</sup>.

---

<sup>140</sup> A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., p. 67, il CPFF è un «*órgano llamado a favorecer la negociación, integrando las diversas posturas de los entes territoriales sin merma de su autonomía; y la imposición por el poder central de medidas de coordinación (coordinación jerárquica)*».

<sup>141</sup> Mentre l'art. 2 della Cost. spagnola sancisce la solidarietà tra le differenti CC.AA., l'art. 156.1 della stessa fa riferimento alla solidarietà tra individui, in modo particolare tra tutti gli spagnoli.

<sup>142</sup> Nello specifico va segnalato che, come meccanismo a chiusura del sistema di finanziamento, sono stati istituiti molteplici fondi che hanno lo scopo di riequilibrare le sperequazioni esistenti. Il primo, denominato fondo di garanzia (art. 158.1 Cost. spagnola, art. 15 LOFCA e art. 9 *Ley* 22/2009), ha lo scopo di garantire che tutte le CC.AA. ricevano lo stesso finanziamento per abitante, aggiustato sulla base di determinati parametri, al fine di garantire i servizi pubblici essenziali. Il secondo, chiamato fondo di sufficienza globale (art. 157.1.a), Cost. spagnola, art. 13 LOFCA e art. 10 *Ley* 22/2009), ha funzione complementare al primo e serve per garantire il servizio delle altre funzioni cedute alle CC.AA. non considerate servizi pubblici fondamentali. Inoltre, vi è il fondo di compensazione intraterritoriale (artt. 157.1 e 158.2 Cost. spagnola e art. 16 LOFCA), che è destinato a finanziare investimenti diversi dalle spese correnti nei territori comparativamente meno sviluppati. Infine, dal primo gennaio 2010, è stato costituito il fondo di convergenza regionale (art. 22 *Ley* 22/2009), il quale è composto dal fondo di competitività (art. 23 *Ley* 22/2009) e dal fondo di cooperazione (art. 24 *Ley* 22/2009). Questi hanno il compito di rafforzare l'equità e l'efficienza del sistema. Mentre il secondo prevede un sistema distributivo che privilegi le CC.AA. meno ricche e con minor capacità tributaria, il primo è particolarmente significativo dal momento che è stato concepito come una sorta di premio per gli enti che esercitano in modo responsabile il proprio potere normativo, stimolando in questo modo la corresponsabilità fiscale e disincentivando la concorrenza dannosa al ribasso tra le differenti CC.AA.



### **3.3.3.3. - Il limite territoriale e il connesso divieto di prevedere barriere interne alla circolazione di beni e servizi tra le differenti CC.AA.**

In merito alle competenze conferite alle CC.AA., il principio di territorialità, come sancito dal *Tribunal Constitucional*<sup>143</sup>, è un qualcosa che deve essere considerato implicito al sistema delle autonomie territoriali. In quanto espressione del dovere di solidarietà, lo stesso trova applicazione nei confronti di tutte le CC.AA.<sup>144</sup>. Quindi, benché non sia presente un limite generale esplicito, questo è stato affermato in ambito giurisprudenziale.

In ambito fiscale, tuttavia, va segnalato che l'art. 157.2 della Costituzione<sup>145</sup>, enunciato e specificato dall'art. 9 LOFCA, stabilisce che le CC.AA. non potranno in nessun caso adottare misure tributarie in relazione a beni situati al di fuori del proprio territorio o che possano ostacolare la libera circolazione delle merci o dei servizi<sup>146</sup>.

Questo divieto, essendo posto a tutela dell'unità nazionale, vincola anche le CC.AA. di regime forale e, difatti, delle disposizioni similari sono rinvenibili sia nel *Concierto económico* dei Paesi Baschi<sup>147</sup> che nel *Convenio económico* della Navarra<sup>148</sup>.

Questa proibizione di imposte o tasse di effetto equivalente a livello infrastatale basate sul mero superamento del confine delle CC.AA. è stata privata di rilevanza, in modo simile a quanto visto per l'Italia, con il processo di integrazione europeo.

---

Per un approfondimento su questo tema si rinvia a J. MARTÍN QUERALT-C. LOZANO SERRANO-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, cit., pp. 213 e 214 e a J. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La financiación de las Comunidades Autónomas en España: una perspectiva general*, cit., pp. 250 ss.

<sup>143</sup> Sentenze del *Tribunal Constitucional* n. 13/1988, del 4 febbraio, n. 101/1995, del 22 giugno, n. 132/1996, del 22 luglio.

<sup>144</sup> Ex artt. 2, 138.1, 156.1 e 158.2 Cost. spagnola. A questo proposito va segnalata la sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 135/1992, del 5 ottobre, dove viene statuito che il principio di solidarietà costituisce «un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación Española».

<sup>145</sup> Art. 157.2 de la Constitución Española:

«Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios»

<sup>146</sup> Per un'approfondimento sul tema si rimanda ad A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 72 ss.

<sup>147</sup> Ex art. 3.1.c) del *Concierto económico de País Vasco*, il quale sancisce che i territori storici «respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos».

<sup>148</sup> Ex art. 7.1.c) del *Convenio económico de Navarra*, il quale stabilisce che la CC.AA. «respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios».

#### **3.3.3.4. - La riserva di legge in ambito tributario, il principio di capacità contributiva e quello di progressività**

La riserva di legge relativa presente in ambito tributario, così come il principio di capacità contributiva e quello di progressività pongono dei limiti, analogamente a quanto emerso nella disamina dell'ordinamento italiano, alla potestà impositiva delle CC.AA.

A questi vincoli costituzionali, essendo espressione di principi fondamentali dell'ordinamento, si devono conformare tutti i tributi, sia che siano stati previsti da una legge statale o regionale.

In merito agli stessi, trovando un'applicazione non dissimile a quella vista analizzando le Regioni italiane, si ritiene opportuno segnalare semplicemente che il *Tribunal Constitucional*<sup>149</sup> ha sottolineato come tutte le CC.AA., indipendentemente dal regime che le caratterizza, nell'esercizio della loro potestà impositiva devono sottostare al rispetto di questi principi costituzionali previsti in ambito fiscale.

#### ***3.3.4. - Autonomia finanziaria, autonomia tributaria e corresponsabilità fiscale***

Va prima di tutto messo nuovamente in evidenza che la Costituzione parla esclusivamente di autonomia finanziaria<sup>150</sup>. Il principio della corresponsabilità fiscale<sup>151</sup>, invece, è contenuto all'interno della LOFCA<sup>152</sup> e il suo inserimento è abbastanza recente, essendo stato introdotto solamente con la riforma del 2009. In quell'occasione è stato affiancato a quello cardine, sancito costituzionalmente, dell'autonomia finanziaria.

---

<sup>149</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 37/1981 del 16 novembre.

<sup>150</sup> *Ex art. 156.1 Cost. spagnola.*

<sup>151</sup> Per una ricostruzione precisa e puntuale in merito al principio di “*corresponsabilidad fiscal*” nel “*sistema de financiación autónomica*” si veda V.R. ALMENDRAL, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, *cit.*, pp. 95 ss.

<sup>152</sup> *Ex art. 2.1.d) LOFCA.*

L'espressione corresponsabilità fiscale, dunque, non trova una formulazione positiva a livello costituzionale ma solamente all'interno della LOFCA. Questa locuzione si rinviene per la prima volta nella *Ley ordinaria 14/1996*<sup>153</sup> e parte della dottrina<sup>154</sup> la considera desumibile, in via indiretta, dal principio di autonomia finanziaria sancito a livello costituzionale.

Altra dottrina, invece, pone l'accento sul fatto che questi due concetti non siano completamente sovrapponibili e, più precisamente, che la corresponsabilità fiscale sia un qualcosa di più specifico rispetto all'autonomia finanziaria. Entrambe, difatti, implicano la possibilità di agire sia sul lato delle entrate che delle spese, solo la prima però implica l'esercizio in maniera responsabile del potere decisionale che incide sulla pressione fiscale<sup>155</sup>.

Inizialmente, il principio di autonomia finanziaria, benché fosse stato immediatamente chiarito dal *Tribunal Constitucional* che facesse riferimento sia all'autonomia di entrata che di spesa, aveva trovato attuazione soprattutto con riguardo al secondo aspetto. Infatti, era stato interpretato principalmente come garanzia per le CC.AA. di risorse sufficienti per lo svolgimento delle loro funzioni, senza che venisse posta eccessiva enfasi sul versante delle entrate.

---

<sup>153</sup> La *Ley 14/1996*, del 30 dicembre, di "*Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Medidas Fiscales Complementarias*" afferma che «a partir de este momento se inicia una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva, cuya materialización se articula, fundamentalmente, mediante la adopción de dos medidas en el contexto de dicho régimen, cuales son: de un lado, la ampliación del ámbito de la cesión de tributos a una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y, de otro, la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación a los tributos cedidos, incluyendo la mencionada parte de dicho impuesto».

<sup>154</sup> Si veda, in particolare, A.M. GARCÍA-MONCÓ, *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, cit., p. 92, il quale afferma che «en el Derecho Financiero y Tributario, la corresponsabilidad fiscal no debería ser otra cosa que la autonomía financiera bien entendida».

<sup>155</sup> M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., p. 43, sostiene che «la responsabilidad presenta como "prius" lógico la existencia de un ámbito de decisión ("dentro del cual se determina y financia") en el plano del ingreso» e a p. 66 insiste sul fatto che «la "corresponsabilidad fiscal" [...] implica la reconducción de las decisiones sobre ingreso y gasto a un mismo poder de dirección autonómico». Si veda anche A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 55-56, la quale dichiara che «en este punto [...] radica la interconexión entre los principios de autonomía financiera y de corresponsabilidad fiscal, en la medida en que, por un lado, cualquier intento de profundizar en la autonomía financiera de las CC.AA. supone necesariamente aumentar su potestad decisoria, formula ésta a través de la cual se ha materializado en la actualidad el cumplimiento teórico del principio de corresponsabilidad fiscal, al haber optado el legislador estatal por el otorgamiento de poder de normación a las CC.AA. sobre los tributos cedidos, así como de ciertas competencias de gestión sobre los mismos, convirtiéndose el principio de corresponsabilidad fiscal en corolario último del principio de autonomía financiera».

Sicuramente, allo stato attuale, soprattutto a seguito delle modifiche apportate dal 1997 in avanti ai modelli di “*financiación autónoma*”, le CC.AA. sono dotate di competenze che gli permettono di agire, sebbene in modo parziale e limitato, anche sul versante delle entrate. Il nodo cruciale, e tuttora irrisolto, è che le stesse non sono incentivate ad assumere queste decisioni, in quanto non sopportano i rischi ad esse connessi. Di conseguenza, si potrebbe riassumere dicendo che l'autonomia finanziaria sancita costituzionalmente, al momento, trova applicazione attraverso un'autonomia piena, benché basata su tributi propri derivati e non su tributi propri in senso stretto, la quale viene però esercitata in modo deficitario sul versante delle entrate in quanto non è prevista una corresponsabilità fiscale effettiva da parte delle CC.AA.<sup>156</sup>.

Difatti, qualora i trasferimenti statali connessi ai fondi perequativi, i quali sono basati sulla spesa storica di un anno base preso come riferimento<sup>157</sup>, non consentano la copertura integrale dei costi legati alle competenze cedute alle CC.AA., le ulteriori risorse vengono costantemente finanziate dallo Stato centrale, senza che esista un meccanismo che preveda l'obbligo per le CC.AA. di esercitare la propria potestà tributaria al fine di reperire i mezzi di cui hanno bisogno.

Di conseguenza, quella che si è venuta a creare è un'autonomia dipendente, visto che alla fine, a prescindere dall'operato delle singole amministrazioni locali, c'è sempre lo Stato centrale pronto a intervenire<sup>158</sup>, soddisfacendo il fabbisogno finanziario necessario per l'espletamento delle funzioni attribuite alle CC.AA. che queste non sono state in grado o, più verosimilmente, non hanno provveduto a reperire<sup>159</sup>.

Questo spiega il fatto che quasi tutte le CC.AA., finora, hanno esercitato le proprie competenze principalmente al fine di ridurre l'imposizione diretta, quella maggiormente visibile agli occhi dei contribuenti, e aumentando quella indiretta, attraverso una politica

---

<sup>156</sup> La mancanza di corresponsabilità, in aggiunta, viene collegata al fatto che le CC.AA. non siano obbligate ad esercitare le competenze loro attribuite. Difatti, in caso di inattivismo, l'art. n. 53 della *Ley 22/2009* prevede l'applicazione in via suppletiva della normativa statale. Su questo tema si rinvia ad A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., p. 282 e alla bibliografia citata alla nota n. 564.

<sup>157</sup> Nel preambolo della *Ley n. 22/2009*, espressione dell'accordo 6/2009 del *Consejo de Política Fiscal y Financiera*, con la quale viene regolato il sistema di finanziamento delle CC.AA., viene statuito che «*el principio de suficiencia, por su parte, queda garantizado mediante el Fondo de Suficiencia Global, que permite asegurar la financiación de la totalidad de las competencias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, al tiempo que se respetan los resultados del modelo actual a través de la cláusula del status quo, de manera que ninguna pierda con el cambio de modelo*».

<sup>158</sup> Il citato fondo di competitività va in controtendenza rispetto a questa situazione ma da solo non è sufficiente per segnare il cambio di rotta.

<sup>159</sup> A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 271 ss.

fiscale molto disordinata e composta di molte misure con ripercussione effettiva pressoché limitata, connotate da una dimensione più promozionale e pubblicitaria dinanzi agli occhi degli elettori che di una reale efficacia ed utilità<sup>160</sup>.

Va però sottolineato che negli ultimi anni determinate CC.AA. hanno intrapreso una strada all'insegna della corresponsabilità fiscale. Difatti, alcune di esse, tra le quali la Catalogna e le Asturie, in tema di imposta sul reddito delle persone fisiche hanno incrementato la tassazione sui redditi più elevati, attraverso l'innalzamento delle aliquote marginali e tramite la previsione di nuovi scaglioni di imposta<sup>161</sup>.

Giunti a questo punto, bisogna cercare di capire quale sia la correlazione esistente tra i principi costituzionali di solidarietà e di autonomia finanziaria. I due termini indicano, sicuramente, prospettive contrastanti ma non per questo sono inconciliabili. Difatti, il Tribunale costituzionale li ha correlati ponendo l'accento sul principio di solidarietà come limite all'autonomia finanziaria, sottolineando due aspetti: *i)* che la unitarietà della Nazione non implica uniformità e *ii)* che le differenze che si vengono a creare non possono in ogni caso generare divergenze che vadano a minare il principio di eguaglianza<sup>162</sup>. Quindi, nell'esercizio delle loro competenze, le CC.AA. devono astenersi dall'adottare decisioni oppure dal realizzare atti che pregiudichino o che perturbino l'interesse generale; per contro devono sempre tenere in considerazione quella comunione di interessi che le vincola reciprocamente e che non può risultare

---

<sup>160</sup> A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., p. 273.

<sup>161</sup> Per un approfondimento si rinvia a M<sup>A</sup>.T. MORIES JIMÉNEZ, *Medidas tributarias aprobadas por las comunidades autónomas de régimen común en el ámbito del IRPF: ¿Distintas formas de afrontar la crisis económica?*, in L. MALVÁREZ PASCUAL-S. RAMÍREZ GÓMEZ (Directores), *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Navarra, 2014, pp. 635 ss.

<sup>162</sup> Nella sentenza n. 88/1986, del 1° luglio, il *Tribunal Constitucional* riconosce ammissibili le differenze che vengono generate all'interno del mercato nazionale, sempre che «*resulten adecuadas y justificadas por su fin, y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles*». Nello stessa direzione si colloca la sentenza n. 37/1987, del 26 marzo 1987, dove viene ammesso che «*el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales*». Similmente, le sentenze del *Tribunal Constitucional* n. 150/1990, del 4 ottobre, n. 186/1993, del 7 giugno, n. 14/1998, del 22 gennaio e n. 233/1999, del 16 dicembre 1999.

disgregata o menomata come conseguenza di una gestione non solidale dei propri interessi<sup>163</sup>.

Corollario dei principi di solidarietà e di unitarietà, infine, è rappresentato dall'art. 19.2 LOFCA, il quale prevede l'obbligo per le CC.AA., nell'esercizio della propria competenze normative in tema di tributi ceduti<sup>164</sup>, di mantenere una pressione fiscale effettiva globale equivalente a quella prevista nel resto del territorio nazionale.

Anche in questa circostanza, come in precedenza, con il termine equivalente non viene richiesta l'unitarietà del sistema fiscale. Quindi, sono in ogni caso ammesse differenze che non ledano il principio di eguaglianza<sup>165</sup>. Le differenti CC.AA., peraltro, possono decidere di spostare l'imposizione da un tributo ad un altro mantenendo pressoché invariata la pressione fiscale complessiva ma spostando l'onere contributivo da una fattispecie ad un'altra, andando così ad incidere su differenti soggetti passivi.

In aggiunta, va precisato che parte della dottrina spagnola sottolinea che una differente pressione fiscale tra CC.AA. non implica necessariamente una lesione del principio di uguaglianza; questo, più specificatamente, non avverrebbe nella misura in cui il differente livello impositivo si traduce in modo proporzionale sul versante delle spese, convergendo conseguentemente in una differente qualità dei servizi offerti<sup>166</sup>.

Infine, va osservato che, analogamente a quanto visto per l'Italia, anche la Spagna ha inserito in Costituzione l'obbligo dell'osservanza dei vincoli economici e finanziari provenienti dall'Unione Europea, onere che limita la capacità di spesa e che ha la finalità di responsabilizzare l'operato dei governi locali<sup>167</sup>.

---

<sup>163</sup> Sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 64/1990, del 5 aprile.

<sup>164</sup> Vista l'esigua possibilità di istituire tributi propri, questo limite si sostanzia, concretamente, in un limite generale per le CC.AA. di regime comune.

<sup>165</sup> Come afferma J. MARTÍN QUERALT, *El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1988, n. 100, p. 686, «que los impuestos varíen y que la presión fiscal pueda ser distinta en las distintas CC.AA. es el precio de la autonomía».

<sup>166</sup> Tra gli altri À. RODRÍGUEZ BEREJO, *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1985, n. 15, pp. 69-71; J.M. LAGO MONTERO, *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Madrid, 2000, p. 69 e A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., p. 79.

<sup>167</sup> I primi due commi dell'art. 135 de la *Constitucion Española*, difatti, affermano che «todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria» e che «el Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros». Questa disposizione ha poi trovato attuazione attraverso la *Ley Orgánica 2/2012*, del 27 di aprile, sulla «Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera». Per un approfondimento si rimanda a F.A. GARCÍA PRATS, *Stability pact and multi-level governance. European constraints and local public finance: the Spanish experience*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, n. 2, pp. 25 ss.; F. ESCRIBANO LÓPEZ, *La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: Crisis económica, estabilidad presupuestaria y*

### **3.4. - Le CC.AA. di regime forale**

I territori forali e i loro diritti storici, come evidenziato sopra, trovano esplicito riconoscimento e tutela all'interno della prima disposizione addizionale del testo costituzionale. Alle CC.AA. di regime comune, invece, l'art. 156 Cost. assicura un'autonomia finanziaria per lo svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Si tratta, perciò, di due realtà distinte che, benché trovino entrambe origine nell'art. 2 della Costituzione spagnola, hanno meritato un'attenzione e un trattamento differenziato all'interno dello stesso testo costituzionale<sup>168</sup>. Come già accennato nella valutazione dei limiti esistenti nei confronti delle CC.AA. di regime comune, esistono determinati principi che rilevano in entrambe le situazioni (3.3.3.2., 3.3.3.3. e 3.3.3.4.), in primo luogo meritano di essere sottolineati quello della solidarietà e della territorialità, i quali sono indissolubilmente collegati all'unità della Nazione.

#### ***3.4.1. - I Paesi Baschi***

Sulla base del precetto costituzionale più volte richiamato, attraverso la *Ley Orgánica* n. 3/1979 è stato promulgato lo Statuto di autonomia con il quale, come principio essenziale ed elemento costitutivo della specialità Basca, viene conferita alle istituzioni competenti dei Territori Storici la potestà in merito alla regolazione del

---

*sostenibilidad financiera*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2012, n. 156, pp. 11 ss.; V. RUIZ ALMENDRAL, *Estabilidad Presupuestaria y Reforma Constitucional*, in *Revista Española de Derecho Europeo*, 2012, n. 41, pp. 33 ss. e M.J. GARCÍA-T. FERNÁNDEZ, *El nuevo marco de estabilidad presupuestaria y el desarrollo de la actividad financiera pública tras la Ley Orgánica 2/2012*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2013, n. 160, pp. 123 ss.

<sup>168</sup> Per un approfondimento in merito all'autonomia dei territori storici si veda J.V. MATILLA, *Constitucionalidad, legalidad y justicia del concierto económico con el País Vasco*, in *Crónica Tributaria*, 2012, n. 142, pp. 157 ss.; F. DE LA HUCHA CELADOR, *El Concierto Económico con el País Vasco: Cuestiones básicas en la imposición directa*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2003, n. 118; pp. 207 ss. e F. DE LA HUCHA CELADOR., *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2004, n. 123, pp. 559 ss.

proprio sistema fiscale<sup>169</sup>. Inoltre, lo stesso statuto dispone espressamente che le relazioni tra lo Stato e i Paesi Baschi<sup>170</sup> vengano regolate mediante il sistema forale tradizionale del *Concierto Económico*, che è stato approvato successivamente con la *Ley 12/1981*<sup>171</sup>, del 31 maggio.

I principi cardine su cui si regge questo accordo sono: *i)* rispetto del principio di solidarietà; *ii)* attenzione alla struttura generale impositiva dello Stato; *iii)* coordinamento, armonizzazione fiscale e collaborazione con lo Stato<sup>172</sup>; *iiii)* rispetto dei Trattati firmati e ratificati dallo Stato e dei vincoli internazionali da questi derivanti.

All'interno del *Convenio* si trovano due grandi gruppi di tributi, quelli oggetto di accordo e quelli statali. Il governo centrale, che rinuncia alla compartecipazione al gettito per tutti i tributi oggetto di accordo nel *Convenio*, mantiene però una competenza esclusiva nella determinazione di alcuni di questi, che per l'appunto vengono definiti statali. Questi ultimi sono limitati alla materia doganale, alle imposte speciali e all'imposta sul valore aggiunto.

Altro aspetto essenziale da introdurre è il concetto di *cupo*<sup>173</sup>. La CC.AA., difatti, sebbene sia titolare dell'intero ammontare dei tributi oggetto di accordo, deve versarne una quota, denominata *cupo*<sup>174</sup>, allo Stato centrale. Questo contributo ha la funzione di indennizzare il livello centrale per le spese da questo sostenute al fine dell'esercizio di funzioni non decentralizzate che, ad ogni modo, forniscono un beneficio anche alla CC.AA.<sup>175</sup>.

Infine, si ritiene importante porre in risalto come, similmente a quanto previsto per le CC.AA. di regime comune, anche in questa circostanza sia previsto l'obbligo di mantenere una pressione fiscale effettiva globale, in questa circostanza con riferimento

---

<sup>169</sup> Art. 41 de la *Ley Orgánica* n. 3/1979, del 18 dicembre.

<sup>170</sup> È opportuno precisare che i Paesi Baschi sono formati dall'unione di tre territori storici, indipendenti tra loro, che coincidono con le province di Álava, Guipúzcoa e Vizcaya. *Ex art. 2 Ley Orgánica* n. 3/1979.

<sup>171</sup> La versione attuale del *Concierto Económico* è stata approvata con la *Ley 12/2002*, del 23 maggio, la quale è stata da ultimo modificata dalla *Ley 28/2007*, del 15 ottobre.

<sup>172</sup> I principi su cui si basa il coordinamento, l'armonizzazione fiscale e la collaborazione con lo Stato sono attualmente definiti dal *Decreto legislativo* n. 1/1997, dell'11 di novembre, con il quale è stato approvato il "*Texto Refundido de la Ley de Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco*".

<sup>173</sup> La parola *cupo* può essere tradotta con il termine italiano "*quota*".

<sup>174</sup> Per una analisi esaustiva sulla nozione e sulle modalità di calcolo del *cupo* si veda J.R. CASSINELLO, *El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008*, in *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 2009, n. 17, pp. 85 ss.

<sup>175</sup> La difesa e la sicurezza rappresentano un esempio di funzioni non delegate dal cui esercizio, benché centralizzato, ne trae giovamento anche la CC.AA. dei Paesi Baschi.



alle competenze normative esercitate dalla CC.AA. di regime forale in ambito fiscale nella sua totalità, equivalente a quella esistente a livello statale<sup>176</sup>.

### **3.4.2. - La Navarra**

Il sistema fiscale e di finanziamento della CC.AA. della Navarra, similmente a quanto detto in merito ai Paesi Baschi, si fonda sul modello del *Convenio Económico*, tutelato e previsto dall'art. 45 della *Ley Orgánica* n. 13/1982<sup>177</sup>, del 10 agosto.

Il *Convenio* attualmente in vigore è stato approvato con la *Ley* 28/1990<sup>178</sup>, del 26 dicembre, ed è fondato sui medesimi principi del *Concierto* Basco. Anche in questa circostanza, conseguentemente, il meccanismo di finanziamento della CC.AA si fonda sul *cupó*, malgrado venga modificato il metodo per la sua quantificazione.

Si trova, parimenti, la clausola che richiede la conservazione di una pressione fiscale effettiva globale equivalente a quella esistente a livello statale<sup>179</sup>.

### **3.4.3. - Alcune osservazioni sulle CC.AA. di regime forale**

In linea di principio, come emerso chiaramente nei precedenti paragrafi, la LOFCA trova applicazione solamente nei confronti delle CC.AA. di regime comune. Questa però può vincolare le CC.AA. di regime forale ma solo nella misura in cui le

---

<sup>176</sup> Ex art. 3.1.b) del *Concierto económico de País Vasco*, il quale afferma che i territori storici «mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado».

<sup>177</sup> Art. 45 della *Ley Orgánica* n. 13/1982, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

<sup>178</sup> Il *Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra*, di cui alla *Ley* 28/1990, è stato soggetto ad alcune modifiche e l'ultima è avvenuta attraverso la *Ley* 48/2007, del 19 dicembre.

<sup>179</sup> Ex art. 7.1.b) del *Convenio económico de Navarra*, il quale statuisce che la CC.AA. «establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado».

norme forali lo prevedano espressamente attraverso un richiamo esplicito. Ne costituisce un esempio l'art. 42.1.b) dello Statuto dei Paesi Baschi<sup>180</sup>, il quale afferma che i tributi propri devono essere stabiliti in conformità con quanto sancito dalla LOFCA<sup>181</sup>. Di conseguenza, a differenza di quanto accade per i tributi propri stabiliti dalla Navarra, il cui statuto non contiene una norma simile, quelli dei Paesi Baschi scontano il divieto di doppia imposizione ex art. 6.2 LOFCA.

Un ulteriore aspetto che merita di essere almeno menzionato riguarda il patto di stabilità interno recepito dal novellato art. 135 Cost. È opinione diffusa, benché parte della dottrina non sia concorde<sup>182</sup>, che questi vincoli, introdotti a causa delle forti pressioni esercitate dalla *troika*, gravino anche sulle CC.AA. di regime forale.

#### ***4. - Il modello italiano e quello spagnolo a confronto***

L'autonomia asimmetrica, come quella delineata all'interno dei due ordinamenti descritti nei precedenti paragrafi di questo capitolo, evidenzia quindi un modello in cui l'autonomia degli enti territoriali viene adeguata alle particolari condizioni storiche, economiche e sociali delle differenti regioni<sup>183</sup>. Ogni ente, in questo contesto, viene pertanto dotato di potestà esclusive e specifiche, le quali consentono di esprimere sul piano giuridico le caratteristiche peculiari delle differenti aree<sup>184</sup>.

In entrambi i Paesi, questa autonomia differenziata trova origine in una differente attribuzione di competenze, che si riflette sia in un distinto metodo di finanziamento sia

---

<sup>180</sup> *Artículo 42.1.b) del Estatuto del País Vasco:*

«Los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento Vasco, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 de la Constitución y en la Ley Orgánica sobre financiación de las Comunidades Autónomas».

<sup>181</sup> Lo stesso principio viene ripreso dall'art. 34.1.b) del *Decreto legislativo* n. 1/1997, in tema di «Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco».

<sup>182</sup> A. GONZÁLEZ LÓPEZ, *La reforma del artículo 135 de la Constitución y su incidencia en la Ley de Concerto*, in *Revista Vasca de Administración Pública*, 2012, n. 92, pp. 57 ss.

<sup>183</sup> C.D. TARLTON, *Symmetry and Asymmetry as Elements of Federalism: A Theoretical Speculation*, in *J. Pol.*, 1965, pp. 861 ss., specialmente p. 869.

<sup>184</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 93.

nell'attribuzione di una diversificata potestà impositiva, sempre nel rispetto di determinati vincoli, sia esterni che interni.

Dal punto di vista delle funzioni, sia le CC.AA. di regime forale che le Regioni a statuto speciale godono di responsabilità di gran lunga più estese rispetto a quelle conferite, rispettivamente, alle CC.AA. di regime comune e alle Regioni a statuto ordinario.

Sul fronte degli strumenti di finanziamento, in estrema sintesi, dall'analisi effettuata sono emerse due differenti modalità.

La prima, che si applica nei confronti delle CC.AA. di regime forale, poggia, da un lato, sull'attribuzione all'ente territoriale delle risorse derivanti dalle imposte oggetto di accordo e, dall'altro lato, sul versamento da parte della CC.AA. allo Stato di una somma che cerca di quantificare il costo dei servizi svolti a livello centrale dei quali beneficia anche l'ente territoriale.

La seconda, che riguarda le CC.AA. di regime comune e le Regioni italiane, sia quelle ordinarie<sup>185</sup> che quelle speciali, si basa, essenzialmente, su compartecipazioni a tributi statali.

Il fatto che, nella determinazione del finanziamento, in nessuna circostanza i tributi propri rivestano un ruolo cruciale o rilevante ci porta a concludere che questi enti sono accomunati dall'essere dotati di un'autonomia che è classificabile, prevalentemente, come di spesa e non di entrata<sup>186</sup>. Ovvero, detto in altri termini, nell'ambito delle funzioni da essi esercitate hanno soprattutto la facoltà di decidere come impiegare le risorse che gli vengono garantite.

Sul versante delle entrate, all'opposto, il margine di azione riservato alle autonomie regionali appare abbastanza limitato. Questo punto merita però un paio di precisazioni.

Prima di tutto, per ciò che concerne le CC.AA. di regime comune, la CC.AA. dei Paesi Baschi e le Regioni a statuto ordinario, la loro autonomia impositiva è circoscritta a livello normativo dal divieto di doppia imposizione che limita significativamente gli spazi d'azione delle autonomie locali. La CC.AA. della Navarra e le Regioni a statuto speciale, invece, dal momento che nei loro confronti non opera nessun divieto di doppia imposizione rispetto al sistema statale, sono dotate di un'ampia potestà impositiva, della

---

<sup>185</sup> I trasferimenti statali su cui, in precedenza, era basato il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario, difatti, sono stati soppressi dall'art. 1 del D. Lgs. n. 68/2011.

<sup>186</sup> A una simile conclusione giunge anche G.G. CARBONI, *Federalismo fiscale comparato*, Napoli, 2013, pp. 135 ss.

quale, però, non si sono mai pienamente avvalse, soprattutto per l'abbondanza di risorse che gli viene garantita dalle norme contenute nei rispettivi statuti<sup>187</sup>.

Secondariamente, si è osservato come, mentre in Italia le addizionali sono state fortemente impiegate dalle Regioni al fine di incrementare le proprie entrate, queste non si sono mai diffuse in Spagna.

Inoltre, è emerso che, in entrambi gli ordinamenti, le principali possibilità di manovra concesse agli enti territoriali sui tributi propri derivati, se si esclude l'imposta sul reddito delle persone fisiche spagnola, sono costituite dalla formulazione di esenzioni e/o detrazioni d'imposta. Queste facoltà sono state utilizzate da tutti gli enti territoriali, in modo particolare dalle CC.AA. spagnole, le quali sono state costrette ad aumentare l'imposizione indiretta al fine di mantenere il livello impositivo effettivo globale equivalente a quello esistente a livello statale.

In Spagna, in aggiunta, il fatto che si tratti di un'autonomia principalmente di spesa è corroborato dall'art. 6.2 LOFCA. Questo, sulla base dell'art. 133 della Cost.<sup>188</sup> che attribuisce la potestà originaria di istituire tributi in via esclusiva allo Stato, prevede la possibilità che il livello statale possa attrarre all'interno della sua sfera di competenza i tributi propri eventualmente istituiti dalle autonomie locali, imponendo allo Stato il solo obbligo di garantire, alle CC.AA. che avevano esercitato la propria potestà impositiva in tale ambito, una compensazione finanziaria per controbilanciare il minor gettito derivante dalla sottrazione al livello locale di quella particolare fattispecie imponibile.

Sul fronte della responsabilità, invece, va notato che attualmente, almeno da un punto di vista teorico<sup>189</sup>, sono solo le autonomie speciali che dovrebbero subire le conseguenze

---

<sup>187</sup> Sia i territori delle CC.AA. di regime forale che quelli delle Regioni a statuto speciale, difatti, sono costituiti da zone ricche ed economicamente sviluppate. Il gettito derivante dalle compartecipazioni, quindi, è pienamente sufficiente per finanziare le funzioni che devono svolgere. L'unica eccezione è rappresentata dalla Regione Sicilia, la quale, invece, non ha mai sfruttato pienamente la propria capacità impositiva, principalmente, per due motivi. Prima di tutto per ragioni storiche, ispirate alla teoria economica della separazione delle fonti statale e regionale, a causa delle quali la Regione ha atteso, invano, che lo Stato distinguesse le materie imponibili riservate alla competenza statale da quelle destinate al livello regionale, per poter poi intervenire su queste ultime. Secondariamente, per motivazioni strettamente politiche, al fine di evitare un giudizio negativo da parte degli elettori per un incremento della pressione fiscale che avrebbe colpito esclusivamente quella Regione dell'Italia.

<sup>188</sup> L'art. 133.1 de la *Constitucion Española* statuisce che «*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*».

<sup>189</sup> Queste autonomie, generalmente, non hanno problemi di sottofinanziamento rispetto al fabbisogno di cui hanno bisogno. A queste fa eccezione la Sicilia, la quale però non ha mai effettivamente sopportato le conseguenze della sua dissestata gestione. Difatti, per decisioni strettamente politiche, è sempre stato lo Stato centrale che è intervenuto per coprire i deficit creati a livello regionale.

di una cattiva amministrazione, in quanto il loro finanziamento è definito dal livello delle compartecipazioni loro spettanti.

Gli altri enti territoriali, le CC.AA. di regime comune e le Regioni a statuto ordinario, invece, non si fanno carico in prima persona delle conseguenze negative di una gestione irresponsabile delle risorse. Questo perché entrambe, sostanzialmente, sono finanziate sulla base del fabbisogno storico che, con un meccanismo perverso, finisce per remunerare gli enti locali meno responsabili e poiché, in caso di un incremento del fabbisogno, le risorse addizionali vengono costantemente trasferite dallo Stato centrale senza che venga previsto un obbligo di restituzione delle stesse<sup>190</sup>.

Un punto di discontinuità tra le CC.AA. di regime comune e le Regioni a statuto ordinario emergerà nel momento in cui entreranno in vigore i costi standard, poiché da quel momento, come si è cercato di illustrare, tutte le Regioni italiane dovranno farsi carico delle loro inefficienze attraverso l'incremento del carico fiscale nei confronti dei propri contribuenti o degli usufruttori dei servizi forniti<sup>191</sup>. In questo modo dovrebbe instaurarsi una stretta correlazione fra principio democratico e concorso alla spesa pubblica, che si manifesterà tramite il controllo del potere politico e la responsabilità degli amministrati nella gestione della cosa pubblica<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup> Questo atteggiamento dello Stato volto a farsi carico delle inefficienze locali è con tutta probabilità connesso al fatto di voler garantire un'attuazione concreta ai principi di eguaglianza e di solidarietà, i quali sono alla base sia dell'ordinamento spagnolo che di quello italiano.

<sup>191</sup> G. MELIS, *La c.d. "fiscalità di vantaggio" nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di Stato: alcune riflessioni*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, pp. 109 ss. e G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, n. 4, pp. 1009 ss., il quale evidenzia che «se si guarda alle più precise indicazioni sui modi di finanziamento previsti dalla legge delega per le Regioni a statuto ordinario, parrebbe che l'eliminazione dei trasferimenti e l'applicazione del fondo perequativo ai fini del finanziamento integrale dei LEP [livelli essenziali delle prestazioni] e solo parziale delle altre spese renda le Regioni a statuto ordinario, dal punto di vista finanziario, destinatarie delle conseguenze delle proprie scelte, enucleandole quale modello di riferimento territoriale al cui interno sindacare, sotto il profilo della selettività, eventuali agevolazioni territoriali. Dunque, un assetto finanziario proprio di uno schema responsabilizzante i comportamenti fiscali e di spesa locali, in cui l'ammontare dei trasferimenti perequativi riconosciuti è indipendente dalle variazioni di aliquota (o di altri elementi) autonomamente decise dal governo locale sui tributi nazionali e/o sui tributi propri (derivati o propri stricto sensu), sia in termini di aumento (potendo pertanto il governo locale appropriarsi pienamente delle maggiori entrate generate dal proprio sforzo fiscale, compreso il recupero dell'evasione), sia in termini di riduzioni (non facendosi carico, lo Stato centrale, degli sgravi decisi localmente). In questo senso, parrebbe poter essere inteso il significato dell'espressione "con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria" di cui all'art. 9, comma 1, lettera c), n. 1), della delega».

<sup>192</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 51 e A. PUBUSA, Art. 119, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Artt. 114-120. Le Regioni, le Province, i Comuni*, Bologna-Roma, 1985, pp. 379-380.



## CAPITOLO TERZO

### *L'impatto dei vincoli discendenti dall'armonizzazione positiva sull'autonomia fiscale regionale*

SOMMARIO: 1. Introduzione. -2.L'Unione doganale. -2.1. *Segue*: Il divieto di tasse ad effetto equivalente. -2.2. *Segue*: Il divieto di cause di giustificazione. -2.3. *Segue*: L'irrelevanza dei confini interni agli Stati membri. -2.4. *Segue*: Le implicazioni per le autonomie locali. -3. L'armonizzazione delle imposte indirette. -3.1. *Segue*: Introduzione. -3.2. *Segue*: L'imposta sul valore aggiunto. -3.2.1. *Segue*: Introduzione. -3.2.2. *Segue*: Il funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto (cenni) -3.2.3. *Segue*: Le limitazioni all'esercizio delle competenze fiscali contenute nella direttiva comunitaria -3.2.3.1. *Segue*: L'impossibilità di introdurre tributi che abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari. -3.2.3.2. *Segue*: La discrezionalità in capo agli Stati membri. -3.2.4. *Segue*: Le implicazioni connesse all'autonomia tributaria degli enti decentrati -3.3. *Segue*: Le accise. -3.3.1. *Segue*: Introduzione. -3.3.2. *Segue*: Le differenti questioni da affrontare. -3.3.2.1. *Segue*: Le accise oggetto di armonizzazione. -3.3.2.2. *Segue*: La possibilità, espressamente riconosciuta dalla direttiva, di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette. -3.3.2.3. *Segue*: Le imposte sui prodotti non sottoposti ad accisa e sulle prestazioni di servizi connesse ai prodotti sottoposti ad accisa. -3.3.3. *Segue*: Le conseguenze sull'autonomia tributaria locale. -3.4. *Segue*: L'esperienza italiana. Il caso dell'imposta regionale sulle attività produttive. -3.4.1. *Segue*: Introduzione. -3.4.2. *Segue*: Gli elementi costitutivi dell'IRAP. -3.4.3. *Segue*: La discussa compatibilità dell'IRAP con la Costituzione italiana. -3.4.4. *Segue*: La discussa compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario. -3.5. *Segue*: L'esperienza spagnola. -3.5.1. *Segue*: Il caso del "Impuesto sobre actos jurídicos". -3.5.2. *Segue*: Il caso del "Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos". -3.5.2.1. *Segue*: Le vicissitudini che hanno caratterizzato le vicende di questa imposta. -3.5.2.2. *Segue*: Il giudizio della Corte di Giustizia. -4. Il ravvicinamento delle imposte dirette. -4.1. *Segue*: Le conseguenze sull'autonomia tributaria statale e locale. -5. Alcune riflessioni conclusive.

## ***1. - Introduzione***

Dopo aver evidenziato il sistema ad autonomia differenziata presente sia in Italia che in Spagna e dopo aver presentato i limiti interni che restringono l'autonomia impositiva delle autonomie locali, ora si passerà all'analisi dettagliata dei vincoli esterni e, nello specifico, quelli che derivano dall'appartenenza all'Unione Europea<sup>1</sup>.

In questo capitolo, nello specifico, si cercheranno di delineare le implicazioni connesse all'armonizzazione positiva, la quale poggia su tre pilastri: l'unione doganale<sup>2</sup>, l'armonizzazione delle imposte indirette<sup>3</sup> e il ravvicinamento delle imposte dirette<sup>4</sup>.

## ***2. - L'unione doganale***

L'art. 3, paragrafo 1, lett. *a*), del TFUE attribuisce all'Unione, con la volontà di sviluppare una politica doganale comune, la competenza esclusiva in tema di dazi doganali<sup>5</sup>.

Al fine di perseguire l'obiettivo della costituzione di un mercato interno, inteso come uno spazio dove non esistono frontiere tra gli Stati membri e nel quale è assicurata la

---

<sup>1</sup> I Trattati istitutivi dell'Unione Europea entrano a far parte dell'ordinamento italiano attraverso la ratifica (*ex artt. 80 e 87 della Cost. italiana*) e trovano una copertura costituzionale all'interno dell'art. 11 della Cost. italiana, il quale afferma che «l'Italia ripudia la guerra come strumento di offesa alla libertà degli altri popoli e come mezzo di risoluzione delle controversie internazionali; consente in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo». Gli stessi, invece, entrano nell'ordinamento spagnolo attraverso l'art. 96.1 della Cost. spagnola, il quale statuisce che «*los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional*».

<sup>2</sup> *Ex artt. 30-37 TFUE*. L'unione doganale viene però già affermata in tema di libera circolazione delle merci dagli artt. 28 e 29 TFUE, la cui disciplina è influenzata in modo significativo dall'unione doganale.

<sup>3</sup> *Ex art. 113 TFUE*.

<sup>4</sup> *Ex art. 114 TFUE*.

<sup>5</sup> Si ritiene opportuno sottolineare che i dazi, dal momento che attraverso il condizionamento delle importazioni e delle esportazioni delle merci si pongono prevalentemente obiettivi di politica economica, sono tributi con prevalenti finalità extra-fiscali.



libera circolazione delle merci<sup>6</sup>, venne fin da subito individuata la necessità di disciplinare la materia in modo uniforme<sup>7</sup>.

L'unione doganale fu realizzata e introdotta a partire dal primo luglio 1968 e, sostanzialmente, si fonda su tre pilastri.

Questa, innanzitutto, comporta il divieto di istituire dazi sia all'importazione che all'esportazione fra gli Stati membri. In questo modo, quindi, sono stati eliminati tutti i prelievi fiscali connessi all'attraversamento dei confini interni da parte delle merci, in quanto rappresentavano un evidente ostacolo alla libera circolazione dei prodotti. L'abbattimento delle barriere doganali fra gli Stati membri e la conseguente creazione di una zona di libero scambio delle merci, difatti, era ritenuto il primo intervento di carattere normativo necessario e inderogabile da porre in essere al fine di favorire la costituzione di un mercato comune sopranazionale<sup>8</sup>.

Inoltre, è stata prevista l'uniformazione della politica doganale nei confronti dei Paesi terzi. A questo proposito, al fine di poter garantire l'uniformità della disciplina tributaria, eliminando ogni discrezionalità residua in capo agli Stati membri, è stato necessario attribuire all'Unione una competenza normativa esclusiva.

Quindi è l'Unione Europea, precisamente il Consiglio su proposta della Commissione<sup>9</sup>, che stabilisce la politica doganale comune da adottare, attraverso la determinazione di un'unica tabella doganale da applicare a tutte le merci provenienti da Paesi terzi che entrano nel territorio doganale dell'Unione<sup>10</sup>. Questo costituisce un passaggio ulteriore rispetto al mero abbattimento delle frontiere doganali interne, in quanto comporta un maggiore livello di integrazione degli Stati membri tramite l'uniformazione della regolazione dei rapporti commerciali con i Paesi terzi<sup>11</sup>.

---

<sup>6</sup> Ex art. 26.2 TFUE.

<sup>7</sup> Attualmente, le fonti normative di riferimento in questo settore sono costituite: *i*) dal Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che ha istituito il codice doganale dell'Unione e *ii*) dalla tariffa doganale comune (TARIC), fissata dal Regolamento CEE n. 2658/1987 del Consiglio, del 23 luglio 1987.

<sup>8</sup> P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 331 e V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, pp. 115-116.

<sup>9</sup> Ex art. 31 TFUE.

<sup>10</sup> L'art. 4 del Regolamento (UE) n. 952/2013, con riferimento in modo specifico agli Stati membri oggetto di approfondimento in questo lavoro, stabilisce che il territorio doganale dell'Unione, il quale comprende anche le acque territoriali, le acque interne e lo spazio aereo, comprende i seguenti territori: il territorio del Regno di Spagna, a eccezione di Ceuta e Melilla, e il territorio della Repubblica italiana, a eccezione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque nazionali del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio.

<sup>11</sup> P. BORIA, *Diritto tributario europeo, cit.*, p. 331.

Infine, merita di essere sottolineato che le risorse derivanti dalla riscossione dei dazi doganali confluiscono direttamente nel bilancio dell'Unione Europea, in quanto costituiscono risorse proprie dell'Unione<sup>12</sup>.

Già da questa prima introduzione si intuisce il carattere strumentale che la fiscalità assume a livello europeo. Il Fisco, difatti, a livello di Unione Europea, come si cercherà di mettere in luce sia in questo che nel successivo capitolo, non ricopre lo stesso ruolo che svolge all'interno dei singoli ordinamenti nazionali, ovverosia quello di reperire le risorse per finanziare la spesa pubblica. Diversamente, nel contesto europeo, sebbene questo sia meno evidente per i dazi doganali, i quali ricoprono anche una funzione fiscale, il Fisco è semplicemente uno tra i tanti strumenti utili al raggiungimento dell'obiettivo finale, ovvero alla realizzazione del mercato interno<sup>13</sup>.

## **2.1. - Il divieto di tasse di effetto equivalente**

Sia l'art. 28 TFUE<sup>14</sup>, in tema di libera circolazione delle merci, che l'art. 30 TFUE<sup>15</sup>, in tema di unione doganale, sanciscono che, fra gli Stati membri, oltre ai dazi

---

<sup>12</sup> I dazi doganali sono entrati a far parte delle risorse proprie dell'allora CEE, quando per la prima volta, con la Decisione del Consiglio n. 70/243/CECA, CEE, Euratom, del 21 aprile 1970, è stato formalizzato il finanziamento delle Comunità attraverso risorse proprie.

<sup>13</sup> In questo senso, chiaramente, C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 2009, p. 2; F. FICHERA, *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, n. 3, pp. 428-429; A. CARINCI, *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005, n. 2, pp. 543 ss.; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 2, p. 410; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pp. 102 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 45-48; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010, pp. 36-39; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Parte generale*, Milano, 2011, p. 82; S. DORIGO, *Il ruolo del diritto dell'Unione Europea*, in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, Padova, 2012, pp. 3 ss.; C. BUZZACCHI, *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, in corso di pubblicazione e G. CASADO OLLERO, *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1983, n. 38, pp. 226 ss.

<sup>14</sup> Art. 28, par. 1, TFUE:

«L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di

all'importazione e all'esportazione è vietata anche l'introduzione di qualsiasi tassa di effetto equivalente.

Questo divieto è stato previsto al fine di integrare la disciplina in tema di eliminazione delle barriere doganali tra i singoli Stati membri, completandola e conferendogli efficacia concreta. Questa norma, difatti, è stata prevista al fine di impedire che gli Stati membri eludessero il divieto di imporre dazi doganali mediante l'introduzione di gravami che, pur non essendo formalmente denominati dazi, incidessero esclusivamente sulle situazioni transfrontaliere legate al superamento dei confini nazionali<sup>16</sup>.

Se la legislazione comunitaria definisce in maniera dettagliata la nozione di diritti doganali, lo stesso non avviene per l'espressione "tassa di effetto equivalente", la quale è stata precisata per mezzo dell'interpretazione formulata da parte della Corte di Giustizia nelle sue pronunce<sup>17</sup>. La nozione di tassa di effetto equivalente, conformemente alla consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, è delineabile in questi termini, ossia come «un onere pecuniario, seppur minimo, imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci nazionali o estere in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, [...] anche se non sia riscosso a profitto dello Stato, non abbia alcun effetto discriminatorio o protezionistico e il prodotto colpito non sia in concorrenza con un prodotto nazionale»<sup>18</sup>.

Si ritiene opportuno precisare che le tasse di effetto equivalente non devono essere confuse con quei gravami corrisposti al fine di remunerare la controparte per un servizio

---

effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi».

<sup>15</sup> Art. 30 TFUE:

«I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale».

<sup>16</sup> F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, il quale osserva che «la tassa di effetto equivalente è una prestazione patrimoniale inerente ad un'obbligazione tributaria, la cui nascita è direttamente o indirettamente collegata all'importazione o all'esportazione di un prodotto, anche se è imposta in un momento diverso» e G. BIZIOLI, *Il divieto di discriminazione fiscale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 145.

<sup>17</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 152.

<sup>18</sup> Corte di giustizia, sentenza 1° luglio 1969, causa C-24/68, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica italiana*, in Racc., 00193. La questione riguardava una tassa denominata "diritto di statistica", la quale colpiva in via generale tutti i transiti attraverso la frontiera e che veniva riscossa dallo Stato italiano al fine di finanziare lo studio dettagliato delle movimentazioni delle merci per monitorare il mercato e i suoi cambiamenti.

che è stato ricevuto, i quali sono stati ritenuti dalla Corte, purché rispettino determinati requisiti, compatibili con l'ordinamento europeo.

Questi, innanzitutto, devono essere riscossi in occasione di controlli effettuati per ottemperare ad obblighi derivanti dalle disposizioni europee, devono rientrare nell'ambito di un sistema generale di tributi interni riscossi sistematicamente, in base ai medesimi criteri a prescindere dall'origine, dalla provenienza o dalla destinazione delle merci su cui gravano e, infine, devono costituire il corrispettivo di un vantaggio procurato all'operatore economico, di ammontare proporzionato al servizio reso dall'amministrazione<sup>19</sup>.

## **2.2. - Il divieto di cause di giustificazione**

È importante notare che il divieto di limitare la libera circolazione delle merci discendente dagli artt. 28 e 30 del TFUE viene visto dalla Corte come assoluto e per questa ragione non sono ammesse cause di giustificazione. Tutte le tasse di effetto equivalente, quindi, sono proibite *tout court* e il giudice europeo, a differenza di quello che, come si vedrà nel successivo capitolo, accade in tema di libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali, non accetta di procedere a un bilanciamento con altri differenti interessi che, almeno in linea teorica, potrebbero essere parimenti degni di

---

<sup>19</sup> In questo senso, *ex multis*, Corte di giustizia, causa C-24/68, *Commissione v. Italia*, punto 11; conclusioni dell'Avvocato generale J. Gand del 21 maggio 1969, cause riunite C-2/69 e C-3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. Brachfeld e al.*, in Racc., 00211; sentenza 17 maggio 1983, causa C-132/82, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., 01649, punto 8 e la sentenza 7 luglio 1994, causa C-130/93, *Lamare NV v. Nationale Dienst voor Afzet van Land- en Tuinbouwprodukten*, in Racc., I-03215, nella quale, al punto 14, viene osservato che «un onere, che colpisca le merci in ragione del fatto che esse varcano la frontiera, non rientra nella definizione di tassa d'effetto equivalente vietata dal Trattato qualora faccia parte di un sistema generale di tributi interni gravanti sistematicamente, secondo gli stessi criteri, sui prodotti nazionali e su quelli importati o esportati, costituisca il corrispettivo di un servizio determinato, effettivamente prestato a un singolo operatore economico e di importo proporzionato al servizio stesso, o quantomeno, a condizioni prestabilite, sia riscosso in base a controlli effettuati per ottemperare agli obblighi imposti dalla normativa comunitaria». Infine, sul carattere remunerativo del carico subito, si rimanda alla Corte di giustizia, sentenza 2 maggio 1990, causa C-111/89, *Staat der Nederlanden v. P. Bakker Hillegom BV*, in Racc., I-01735, punto 10, dove è stato ribadito che la quantificazione dell'onere deve essere proporzionale al servizio ricevuto, sulla base di elementi misurabili.

tutela<sup>20</sup>. Questo è dovuto essenzialmente al fatto che l'obiettivo dell'eliminazione delle frontiere interne era visto come un impegno imprescindibile e tassativo, che doveva essere raggiunto il prima possibile e che non poteva prevedere deroghe o eccezioni<sup>21</sup>. Di conseguenza, gli scopi per i quali queste vengano istituite non potranno mai essere utilizzati per giustificare la loro compatibilità con i Trattati costitutivi<sup>22</sup> e, allo stesso modo, nemmeno l'eventuale destinazione peculiare del gettito proveniente dall'applicazione di queste tasse potrà incidere sulla decisione della Corte<sup>23</sup>.

### **2.3. - L'irrilevanza dei confini interni agli Stati membri**

---

<sup>20</sup> Analogamente E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 158 e G. BIZIOLI, *Il divieto di discriminazione fiscale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., p. 146.

<sup>21</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 1° luglio 1969, cause riunite C-2/69 e C-3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. Brachfeld e al.*, in Racc., 00211, dove la Corte espresse il carattere generale e assoluto di tale divieto. Successivamente, l'Avvocato generale N. Fennelly, nelle sue conclusioni generali presentate il 16 marzo 2000 nell'ambito della sentenza 21 settembre 2000, procedimenti riuniti C-441/98 e C-442/98, *Kapniki Michailidis AE v. Idryma Koinonikon Asfaliseon*, in Racc., I-07145, ribadì che «dal carattere generale e assoluto del divieto di applicare qualsiasi dazio doganale alle merci che circolano fra gli Stati membri, risulta che i dazi doganali sono vietati a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo in vista del quale sono stati istituiti, come pure circa la destinazione dei proventi che ne derivano».

<sup>22</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 10 dicembre 1968, causa C-7/68, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica italiana*, in Racc., 00617. In questa occasione la Corte era stata chiamata a giudicare in merito a una tassa italiana progressiva *ad valorem*, con scaglioni che andavano dall'8% al 30%, che colpiva l'esportazione di beni di particolare interesse storico e artistico. Il fatto che questa tassa aveva uno scopo specifico, ossia la salvaguardia del patrimonio artistico, storico e archeologico esistente nel territorio nazionale, non è stata accolta dalla Corte che ha giudicato questa misura una tassa di effetto equivalente.

<sup>23</sup> Corte di giustizia, cause riunite C-2/69 e C-3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. Brachfeld e al.*, e sentenza 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, *Kapniki Michailidis AE v. Idryma Koinonikon Asfaliseon*, in Racc., I-07145. La Corte, nel primo frangente, si è pronunciata su un contributo versato dagli importatori di diamanti in Belgio, il quale era destinato a finanziare il sistema previdenziale degli operai del settore. Nella seconda circostanza, invece, la Corte si è trovata a dover valutare una tassa introdotta dal governo greco che colpiva le esportazioni dei tabacchi nazionali, i cui proventi venivano destinati al finanziamento della previdenza sociale dei lavoratori operanti nel settore del tabacco. La Corte, in entrambe le situazioni, seguendo le conclusioni degli avvocati generali, ha ritenuto che il semplice fatto che l'obiettivo della tassa controversa era quello di finanziare le prestazioni di previdenza sociale per i lavoratori di un determinato settore, benché connesso alla fonte del prelievo, era privo di rilevanza. Gli obiettivi nazionali d'ordine sociale, difatti, ancorché fondati su norme costituzionali, non possono essere perseguiti dagli Stati membri per mezzo di tasse incompatibili con il diritto comunitario.

Una questione che è stata sollevata dinanzi alla Corte di Giustizia è se il divieto, fra gli Stati membri, di istituire dazi doganali all'importazione e all'esportazione e qualsiasi tassa di effetto equivalente riguardi solamente i confini nazionali o, diversamente, coinvolga anche quelli delle autonomie locali<sup>24</sup>.

Questo tema è stato affrontato dalla Corte in diverse sentenze, inizialmente con riferimento in modo particolare alle regioni cosiddette "ultraperiferiche", soprattutto ai dipartimenti francesi d'oltremare, che hanno portato i giudici lussemburghesi a estendere questa proibizione anche alle situazioni puramente interne.

La sentenza *Legros*<sup>25</sup> costituisce il punto di partenza di questa giurisprudenza innovatrice. In questa occasione, dove veniva discussa la compatibilità con l'ordinamento comunitario dei dazi di mare previsti per i prodotti importati nei dipartimenti francesi d'oltremare<sup>26</sup>, la Corte aveva risolto la questione sollevata dal giudice di rinvio nel senso che un'imposta proporzionale al valore in dogana dei beni, riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro limitatamente all'atto della loro introduzione in una regione particolare del proprio territorio costituiva una tassa ad effetto equivalente ad un dazio all'importazione, questo nonostante il fatto che il tributo colpisse altresì l'introduzione di merci provenienti da altre aree del medesimo Stato membro. Quindi, il primo passo della Corte è stato quello di proibire anche i dazi imposti su prodotti provenienti da un altro Stato membro, il cui presupposto era costituito dal superamento di una frontiera interna a uno Stato membro. La Corte, a pochi anni di distanza, è ritornata sulla questione dei dazi di mare dei territori francesi d'oltremare, aggiungendo un tassello ulteriore. Nel caso *Lancry*<sup>27</sup>, difatti, la stessa, disattendendo le conclusioni dell'Avv. generale G. Tesauro<sup>28</sup>, ha

---

<sup>24</sup> Come evidenziato nelle conclusioni dell'Avvocato generale M.P. Maduro del 6 maggio 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara*, in Racc., I-08027, «non è più raro che la Corte venga sollecitata affinché si pronunci sull'applicazione delle norme sulla libera circolazione in relazione a situazioni interne agli Stati membri. In questa materia, una delle questioni aperte della nostra giurisprudenza è di sapere fin dove si estende il campo di applicazione del diritto comunitario, e quindi, fino a qual punto la Corte sia competente a rispondere a domande pregiudiziali inerenti a tali situazioni».

<sup>25</sup> Corte di giustizia, sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Administration des douanes e droits indirects v. Legros e al.*, in Racc., I-04625, punto 18.

<sup>26</sup> Nel caso di specie, si trattava di tre autovetture importate dalla Germania nel territorio francese d'oltremare La Réunion.

<sup>27</sup> Corte di giustizia, sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *René Lancry SA v. Direction générale des douanes*, in Racc., I-03957, punto 32.

<sup>28</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale G. Tesauro del 28 giugno 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *René Lancry SA v. Direction générale des douanes*, in Racc.,

affermato che i dazi di mare costituiscono delle tasse ad effetto equivalente non solo quando colpiscono le merci introdotte in tale regione in provenienza da altri Stati membri, ma anche quando gravano le merci introdotte in tale regione in provenienza da un'altra regione dello stesso Stato. Per la prima volta, in questa occasione, è stata data rilevanza alle situazioni puramente interne, estendendo alle stesse il divieto previsto dagli artt. 28 e 30 TFUE.

In seguito, nel caso *Simitzi*<sup>29</sup>, la Corte ha confermato ed elaborato l'evoluzione compiuta nel caso *Lancry*. Difatti, in tale procedimento, che trattava di un tributo gravante sia sui prodotti importati in una parte geograficamente remota del territorio greco, le isole del Dodecaneso, sia sui prodotti da essa esportati, la Corte ha sancito il principio dell'equivalenza tra, da una parte, un ostacolo risultante da un tributo riscosso ad una frontiera nazionale in ragione dell'esportazione di prodotti a partire dall'intero territorio di uno Stato membro e, dall'altra, un ostacolo risultante da una tassa riscossa ad una frontiera regionale per il fatto della spedizione di prodotti a partire da una regione di uno Stato membro e destinati ad altre regioni del medesimo Stato<sup>30</sup>.

Il ragionamento seguito nei casi *Simitzi* e *Lancry* segnava un nuovo solco nella giurisprudenza della Corte, dal momento che, in precedenza, le norme relative alla libera circolazione non erano mai state ritenute applicabili alle situazioni che erano destinate a incidere solamente sugli scambi interni di uno Stato membro.

La questione è stata poi affrontata nel caso *Carbonati Apuani*<sup>31</sup>, riguardante una tassa riscossa dal Comune di Carrara sui marmi estratti sul suo territorio e trasportati oltre i confini comunali. Nel caso di specie, il fatto generatore del tributo era costituito dal superamento dei confini comunali. La Corte, partendo dalla sua giurisprudenza in tema di tasse di effetto equivalente, ha ribadito il fatto che l'unione doganale comporta necessariamente che sia assicurata la libera circolazione delle merci tra gli Stati membri e, più in generale, all'interno dell'unione doganale<sup>32</sup>, estendendo così in modo

---

I-03957. L'Avvocato generale G. Tesauro, al punto 33 delle sue conclusioni, aveva proposto l'impossibilità di estendere il divieto di tasse ad effetto equivalente alle situazioni puramente interne.

<sup>29</sup> Corte di giustizia, sentenza 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Maria Simitzi v. Dimos Kos*, in Racc., I-02655.

<sup>30</sup> Corte di giustizia, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Maria Simitzi*, punti 21 e 25.

<sup>31</sup> Corte di giustizia, sentenza 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara*, in Racc., I-08027.

<sup>32</sup> Cfr., Corte di giustizia, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *Lancry*, punto 32; causa C-163/90, *Legros*, punto 18 e cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Maria Simitzi*, punto 17.

definitivo l'applicabilità della normativa in esame anche alle situazioni puramente interne<sup>33</sup>. Per queste ragioni, dunque, la Corte ha considerato la normativa in oggetto incompatibile con l'ordinamento europeo<sup>34</sup>.

Il giudice lussemburghese, infine, è ritornato su questo tema nella sentenza *Jersey Produce*<sup>35</sup>, dove ha ribadito l'incompatibilità sia dei dazi che delle tasse ad effetto equivalente puramente interni, spiegando che questi incidono o possono incidere, anche solo potenzialmente, sulla libera circolazione delle merci all'interno del mercato unico, ostacolando una loro successiva esportazione in un differente Stato membro<sup>36</sup>.

## **2.4. - Le implicazioni per le autonomie locali**

Dall'analisi svolta si è visto come l'unione doganale e l'interpretazione della nozione di tassa di effetto equivalente operata dalla Corte di Giustizia condizioni l'autonomia tributaria degli enti locali.

Va ricordato che la normativa interna sia spagnola che italiana, a livello costituzionale, già sanciva l'impossibilità di ostacolare in qualsiasi modo, attraverso l'imposizione di dazi o altri provvedimenti, la libera circolazione delle merci tra le Regioni in Italia<sup>37</sup> e tra le CC.AA. in Spagna<sup>38</sup>.

---

<sup>33</sup> Su questo punto si rimanda alle conclusioni dell'Avvocato generale M.P. Maduro, causa C-72/03, *Carbonati Apuani*.

<sup>34</sup> Per un approfondimento su questo caso si rinvia ad A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, n. 4, pp. 1231 ss.

<sup>35</sup> Corte di giustizia, sentenza 8 novembre 2005, causa C-293/02, *Jersey Produce Marketing Organisation Ltd v. States of Jersey e Jersey Potato Export Marketing Board*, in *Racc.*, I-09543. La Corte, in questa circostanza, ha giudicato incompatibile con i Trattati costitutivi una normativa che conferiva ad un ente il potere di imporre ai produttori di patate di Jersey, una delle Isole Normanne, un contributo il cui importo era stabilito in funzione dei quantitativi di patate prodotte che venivano esportate nel Regno Unito.

<sup>36</sup> Corte di giustizia, causa C-293/02, *Jersey Produce Marketing Organisation*, punto 65.

<sup>37</sup> *Ex art. 120 Cost. italiana.*

<sup>38</sup> *Ex art. 157.2 Cost. spagnola.*



Deve però essere precisato che il tenore letterale delle due disposizioni non è simile. Difatti, se la Costituzione spagnola<sup>39</sup> prevede un divieto generale e categorico, quella italiana<sup>40</sup>, invece, proibisce esclusivamente le restrizioni all'interno del territorio nazionale tra le differenti Regioni.

La divergenza tra le disposizioni interne perde però di rilevanza se letta congiuntamente con l'obiettivo dell'Unione di uniformare la politica doganale nei confronti dei Paesi terzi. Difatti, visto che la politica doganale comune impedisce ai singoli Stati membri di adottare misure unilaterali nei confronti dei Paesi che non fanno parte dell'Unione, il divieto di ostacolare la libera circolazione delle merci deve considerarsi assoluto sia per le CC.AA. che per le Regioni.

L'impossibilità di adottare una politica commerciale e tariffaria che si discosti da quella dell'Unione, evidentemente, non può che ricomprendere sia i dazi che le tasse di effetto equivalente<sup>41</sup>.

Una chiara esemplificazione del fatto che l'unione doganale includa anche le tasse di effetto equivalente è costituita dal caso del cosiddetto "Tubatico siciliano". Questo tributo ambientale sui gasdotti installati nel territorio della Regione Sicilia<sup>42</sup> è stato

---

<sup>39</sup> L'art. 157.2 della Cost. spagnola, in termini molto ampi, afferma che le CC.AA. in nessun caso potranno adottare misure tributarie che riguardino beni situati al di fuori del proprio territorio o che creino un ostacolo alla libera circolazione delle merci o dei servizi.

<sup>40</sup> L'art. 120 della Cost. italiana stabilisce che le Regioni non possono adottare alcun provvedimento che ostacoli la libera circolazione delle cose tra le Regioni.

<sup>41</sup> Secondo una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, difatti, è vietata l'introduzione di nuove tasse o misure di effetto equivalente sulle merci importate direttamente da Paesi terzi. *Ex plurimis*, Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 1973, cause riunite C-37 e C-38/73, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. Indiamex e al.*, in Racc., 01609, punti 10-18 e sentenza 16 marzo 1983, causa C-266/81, *SIOT v. Ministero delle finanze*, in Racc., 00731, punto 18, dove la Corte afferma che «benché nel Trattato il divieto relativo alle tasse d'effetto equivalente a dazi doganali figuri soltanto nella prima sezione (artt. 12-17) del capitolo relativo all'unione doganale, sezione riguardante i prodotti che si trovano in libera pratica negli Stati membri, e non nella seconda sezione (artt. 18-29) dello stesso capitolo, la quale riguarda i prodotti importati direttamente da un paese terzo, ciò non significa che dette tasse possono essere istituite o mantenute in vigore per questi ultimi prodotti. Come viene parimenti ricordato nella sentenza sopra indicata [cause riunite 37 e 38/73], l'instaurazione della tariffa doganale comune è intesa alla parificazione degli oneri doganali gravanti, alle frontiere della Comunità, sulle merci importate dai paesi terzi, al fine di evitare sviamenti di traffico nei rapporti con questi paesi e distorsioni nella libera circolazione interna o nelle condizioni di concorrenza. Per identici motivi, la mancanza, nelle stesse disposizioni, di un espresso divieto relativo ai tributi sul transito non può significare che siffatti tributi possano essere istituiti o mantenuti in vigore dagli Stati membri, mentre essi sono per definizione, incompatibili con una unione doganale e, a fortiori, col principio della libera circolazione delle merci, che è il fondamento stesso del mercato comune».

<sup>42</sup> Tributo istituito con l'art. 6 della Legge Regionale n. 2/2002, del 26 marzo.

considerato incompatibile con l'ordinamento comunitario prima dal giudice nazionale<sup>43</sup> e poi dalla Corte di Giustizia<sup>44</sup>, in quanto, sostanzialmente e a dispetto della denominazione, finiva per applicarsi esclusivamente sul gas metano proveniente dall'Algeria e il momento impositivo era riconducibile a quello dell'importazione, senza che vi si potessero individuare le caratteristiche del tributo a carattere remunerativo<sup>45</sup>.

Da tutto ciò ne consegue che le autonomie locali, sia in ambito europeo che nei confronti dei Paesi terzi, potranno tutt'al più prevedere tributi a carattere remunerativo, quindi prestazioni che esulano dalla materia tributaria, a condizione che rispettino i requisiti evidenziati in precedenza, ossia che si tratti di un corrispettivo legato a un servizio effettivamente effettuato al fine di osservare un obbligo imposto dall'Unione, a cui sono soggetti anche i beni prodotti internamente, e il cui ammontare, da un lato, sia proporzionato al servizio prestato e, dall'altro lato, sia quantificabile sulla base di elementi oggettivi e misurabili.

### ***3. - L'armonizzazione delle imposte indirette***

#### **3.1. - Introduzione**

L'art. 113 TFUE<sup>46</sup> afferma che spetta al Consiglio, deliberando all'unanimità, assumere tutte le misure che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle

---

<sup>43</sup> Commissione Tributaria Provinciale di Palermo, sentenza n. 1203/1/03 e Commissione Tributaria Regionale, sentenza n. 27/23/04.

<sup>44</sup> Corte di giustizia, sentenza 21 giugno 2007, causa C-173/05, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, in Racc., I-04917.

<sup>45</sup> Analogamente A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., pp. 1225 ss.; A.E. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007, n. 4, pp. 1317 ss. e G. GIANGRANDE, *Nuovi orientamenti giurisprudenziali sul tema del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 2, II, pp. 398 ss.

<sup>46</sup> Art. 113 TFUE:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed

imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui questa armonizzazione sia funzionale al conseguimento e al funzionamento del mercato interno.

Anche in questa circostanza, come rilevato nell'analisi dell'unione doganale, emerge subito e in modo ineccepibile il ruolo strumentale e servente della materia fiscale al fine del raggiungimento degli obiettivi primari indicati dai Trattati costitutivi.

Con l'armonizzazione, a differenza di quello che avviene con l'unificazione, le normative nazionali non vengono sostituite da norme dell'Unione. Questo è connesso al fatto che l'obiettivo dell'armonizzazione non consiste nel voler uniformare la normativa applicabile in tutti gli Stati membri ma è più contenuto. Quello che si vuole implementare è, più limitatamente, un modello comune, all'interno del quale viene comunque ammessa l'esistenza di differenziazioni tra i singoli ordinamenti.

Innanzitutto, prima di passare all'analisi concreta di questo profilo, si ritiene opportuno delimitare l'ambito dell'indagine.

Difatti, sebbene l'armonizzazione delle imposte indirette racchiuda al suo interno molteplici profili<sup>47</sup>, in questo lavoro l'analisi è stata limitata all'imposta sul valore aggiunto e alle accise. La decisione di focalizzarsi su questi ambiti è stata dettata, da un lato, dall'importanza generale che queste disposizioni ricoprono e, dall'altro lato, dalle considerevoli ripercussioni che le stesse hanno sulla materia oggetto di studio.

---

altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

<sup>47</sup> Basti ricordare, a titolo esemplificativo, la Direttiva del Consiglio 83/183/CEE, del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili alle importazioni definitive di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro, la quale è stata introdotta con lo scopo di migliorare l'efficacia effettiva della libera circolazione delle persone. Un'altra esemplificazione è rappresentata dalla Direttiva del Consiglio 2008/7/CE, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali.

## **3.2. - L'imposta sul valore aggiunto**

### ***3.2.1. - Introduzione***

L'imposta sul valore aggiunto<sup>48</sup>, indubbiamente, costituisce l'imposta indiretta che attualmente presenta il maggior livello di armonizzazione nel panorama europeo.

La prima direttiva<sup>49</sup>, emanata nel 1967, delineandone i principi ispiratori<sup>50</sup> e le caratteristiche fondamentali<sup>51</sup>, ha congegnato l'iva come imposta generale sul consumo, esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle transazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione, con detrazione, dall'imposta sulle operazioni attive, di quella relativa agli acquisti<sup>52</sup>.

Solo con la sesta direttiva, approvata nel 1977<sup>53</sup>, vennero però stabilite le regole basilari al fine della determinazione della base imponibile dell'imposta.

La normativa attuale è contenuta nella direttiva 2006/112/CE<sup>54</sup>, nella quale sono state riunite e ordinate tutte le precedenti disposizioni<sup>55</sup>.

Da ultimo, si ritiene necessario precisare che l'iva costituisce una risorsa propria dell'Unione<sup>56</sup>. Gli Stati membri, difatti, sono tenuti a devolvere all'Unione parte del gettito del tributo e devono garantirne la corretta applicazione e l'effettiva riscossione<sup>57</sup>.

---

<sup>48</sup> D'ora in poi iva.

<sup>49</sup> Prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

<sup>50</sup> Il primo e il secondo considerando della Prima direttiva 67/227/CEE osservano che «considerando che l'obiettivo essenziale del Trattato è di instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno; considerando che la realizzazione di tale obiettivo presuppone l'applicazione negli Stati membri di legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune».

<sup>51</sup> Ex art. 2 della Prima direttiva 67/227/CEE.

<sup>52</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2012, p. 360.

<sup>53</sup> Sesta direttiva 77/338/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

<sup>54</sup> Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

<sup>55</sup> Si ritiene opportuno evidenziare che, ai sensi dell'art. 6, par. 2, direttiva 2006/112/CE, la stessa, relativamente agli ordinamenti oggetto di approfondimento in questo lavoro, non si applica ai territori di Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia e alle acque italiane del Lago di Lugano.

<sup>56</sup> Decisione del Consiglio n. 70/243/CECA, CEE, Euratom, del 21 aprile 1970. A questo proposito si veda anche il considerando n. 2 della VI Direttiva IVA (Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977).

<sup>57</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale, cit.*, p. 216.

### **3.2.2. - Il funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto (cenni)**

Negli scambi internazionali, il sistema tradizionale prevede la tassazione dei beni ai fini iva nel paese di destinazione. Questo, quindi, come avviene negli scambi tra operatori residenti all'interno dell'Unione e quelli residenti in un Paese terzo, comporta la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni.

Per le operazioni cosiddette "intracomunitarie"<sup>58</sup>, invece, è stato previsto il passaggio dal regime della tassazione nel Paese di destinazione a quello nel Paese di origine. Attualmente, in attesa che entri in vigore il regime definitivo, si applica quello transitorio<sup>59</sup> che comporta l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto anche delle operazioni "intracomunitarie", attraverso l'utilizzo di meccanismi come l'autofattura e il *reverse charge*<sup>60</sup>.

Una volta che sarà operante il sistema definitivo, l'iva sarà applicata sugli scambi intracomunitari esattamente come è applicata negli scambi puramente interni<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> La definizione di operazioni "intracomunitarie" è rinvenibile negli artt. 38, comma 2, e 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331, del 30 agosto 1993, convertito con modifiche dalla Legge n. 427, del 29 ottobre 1993. Ai sensi dell'art. 38, comma 3, D.L. 331/1993, «costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto». Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), D.L. 331/1993, costituiscono cessioni intracomunitarie quelle «cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta».

<sup>59</sup> *Ex art.* 402 direttiva 2006/112/CEE.

<sup>60</sup> Il sistema transitorio, in Italia, è stato recepito dagli artt. 37 ss. del D.L. 331/93.

<sup>61</sup> Il ritardo nel rendere operativo il nuovo sistema, essenzialmente, è legato alle difficoltà che a livello di Unione Europea si sono incontrate nel trovare un sistema di compensazione, operante tra i vari Stati, che permetta di rispettare il principio cardine secondo il quale l'iva deve essere percepita dallo Stato dove avviene il consumo.

### ***3.2.3. - Le limitazioni all'esercizio della competenza fiscale contenute nella direttiva comunitaria***

#### **3.2.3.1. - L'impossibilità di introdurre tributi che abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari**

L'art. 401 della direttiva 2006/112/CE<sup>62</sup> contiene un divieto assoluto<sup>63</sup>, il quale, di conseguenza, vincola l'autonomia tributaria sia degli Stati membri che delle autonomie locali e riguarda l'impossibilità di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che abbiano il carattere di imposta sul volume d'affari. Poiché le varie direttive emanate nel corso degli anni in questo ambito non hanno mai definito questa espressione, la nozione, e di conseguenza le caratteristiche, di imposta che abbia il carattere dell'iva è stata nel tempo precisata dalla Corte di Giustizia. La Corte, evidenziando che questa norma si propone di impedire che il funzionamento dell'iva venga compromesso da provvedimenti fiscali di uno Stato membro che gravino sulla circolazione dei beni e dei servizi e che colpiscano le operazioni commerciali in modo analogo a quello che caratterizza l'iva, ha affermato la necessità di interpretare questa disposizione alla luce della sua finalità<sup>64</sup>. Quindi, benché la direttiva non vieti in via assoluta l'esistenza di regimi fiscali in concorrenza con l'iva, questi, per essere compatibili con il diritto europeo, non devono assumerne la stessa natura<sup>65</sup>. È rilevante precisare che la Corte, in più pronunce<sup>66</sup>, ha sancito che, affinché

---

<sup>62</sup> Art. 401 della direttiva 2006/112/CEE:

«Ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

<sup>63</sup> Il divieto presente nell'art. 401 della direttiva 2006/112/CEE, è utile evidenziarlo fin da subito, viene desunto in via indiretta.

<sup>64</sup> Corte di giustizia, sentenza 27 novembre 1985, causa C-295/84, *SA Rousseau Wilmot v. Organic*, in Racc., 03759, punto 16. Analogamente, si veda sentenza 3 marzo 1988, causa C-252/86, *Gabriel Bergandi v. Direttore generale delle Imposte*, in Racc., 01343, punti 10 e 11.

<sup>65</sup> Corte di giustizia, sentenza 13 luglio 1989, cause riunite C-93/88 e C-94/88, *Wisselink e a. v. Staatssecretaris van Financiën*, in Racc., 02671, punti 13 e 14 e sentenza 9 marzo 2000, causa C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien v. Abgabenberufungskommission Wien*, in Racc., I-01157, punto 20.

<sup>66</sup> Corte di giustizia, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punti 20 e 21 e sentenza 31 marzo 1992, causa C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading v. Skatteministeriet*, in Racc., I-02217, punto 14.

un tributo assuma il carattere dell'imposta sulla cifra d'affari, non è necessario che riproduca quest'ultima in tutti i suoi aspetti. Questa puntualizzazione è molto importante, poiché specifica che non sono compatibili con l'ordinamento europeo non solo quelle imposte che riproducano l'iva in tutti i suoi aspetti, ma anche quelle che, pur presentando dei tratti dissimili, ne replichino gli aspetti qualificanti.

La Corte, nel definire queste caratteristiche fondamentali dell'iva, ha ripreso in modo pedissequo il contenuto della prima direttiva<sup>67</sup> e le ha elencate in modo puntuale prima nel caso *Dansk Denkavit*<sup>68</sup> e, in seguito, nel caso *Pelzl*<sup>69</sup>. La Corte, nello specifico, ha affermato che i tratti salienti dell'imposta sulla cifra d'affari si identificano nel fatto che si applica in modo generalizzato a tutte le operazioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al prezzo di detti beni e servizi, viene riscossa ad ogni fase del processo di produzione e di distribuzione e, infine, si applica al valore aggiunto dei beni e dei servizi, deducendo dall'imposta dovuta per tale transazione quella già pagata in occasione dell'operazione commerciale a monte. Questi quattro elementi, come si evince dalla formulazione adoperata dalla Corte, sono cumulativi<sup>70</sup> e, quindi, qualsiasi tributo nazionale che presenti tutti questi quattro elementi non può essere ritenuto compatibile con l'ordinamento europeo.

A questo proposito, occorre specificare che, per ciò che concerne la prima caratteristica, quindi con riferimento all'insieme delle operazioni assoggettate all'imposizione, la Corte ha considerato che la generalità è mantenuta anche quando l'ambito di applicazione è più esteso<sup>71</sup> mentre, all'opposto, questo connotato viene meno nel momento in cui il suo ambito di applicazione si riduca solo a una determinata categoria di beni<sup>72</sup>.

---

<sup>67</sup> Ex art. 2 della Prima direttiva 67/227/CEE.

<sup>68</sup> Corte di giustizia, causa C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading v. Skatteministeriet*, punto 11.

<sup>69</sup> Corte di giustizia, sentenza 8 giugno 1999, cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, *Erna Pelzl e al.*, in Racc., I-03319, punto 21.

<sup>70</sup> Analogamente E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 319.

<sup>71</sup> Corte di giustizia, causa C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading v. Skatteministeriet*, punto 13. In questa circostanza erano soggette a imposizione anche operazioni esenti ai fini iva, come i servizi bancari e assicurativi, difatti il contributo gravava su ogni attività commerciale o industriale consistente nell'effettuazione di prestazioni contro corrispettivo.

<sup>72</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 19 marzo 1991, causa C-109/90, *NV Giant v. Comune di Overijse*, in Racc., I-01385, punti 5 e 14, in tema di spettacoli e intrattenimenti pubblici; sentenza 7 maggio 1992, causa C-347/90, *Aldo Bozzi v. Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali*, in Racc., I-02947, punto 14, riguardo a un contributo che colpiva esclusivamente le prestazioni effettuate dagli avvocati e dai procuratori legali; sentenza 17 settembre 1997, causa C-347/95,

In merito al secondo requisito, il quale va esaminato congiuntamente con il quarto, ossia la proporzionalità del tributo e la sua incidenza esclusiva sul valore aggiunto, va sottolineato che il giudice lussemburghese ha sancito che non è necessario che venga riproposto il medesimo meccanismo, ritenendo compiuto il requisito anche in circostanze in cui il valore aggiunto sia, ad esempio, calcolato sul totale delle operazioni effettuate e non singolarmente<sup>73</sup>.

Per ciò che riguarda il terzo aspetto, infine, il quale riguarda la percezione della tassa a tutte le tappe del processo, quindi dalla fase produttiva a quella distributiva/commerciale, la Corte ha statuito che deve ritenersi verificato nel momento in cui l'imposta, nella sostanza, grava sul consumatore finale<sup>74</sup>.

### **3.2.3.2. - La discrezionalità in capo agli Stati membri**

Dal momento che l'iva è un'imposta armonizzata, come si è già avuto modo di affermare, la normativa non è unificata ma, al contrario, all'interno di un modello comune viene in ogni caso ammessa l'esistenza di determinate differenziazioni tra i diversi ordinamenti.

Le principali riguardano la possibilità di stabilire particolari esenzioni<sup>75</sup> e, soprattutto, la facoltà di agire sulle aliquote d'imposta oltre che di definire, pressoché integralmente, accertamento e riscossione.

A questo proposito deve essere prontamente effettuata una precisazione.

Sebbene la direttiva, sia in tema di aliquote<sup>76</sup> che in materia di esenzioni<sup>77</sup>, faccia sempre esplicito riferimento in modo esclusivo ai Paesi membri, a questo elemento

---

*Fazenda Pública v. UCAL*, in Racc., I-04911, punti 3 e 36, in tema di prodotti latticini; causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punto 24, in tema di gelati e bevande; sentenza 19 settembre 2002, causa C-101/00, *Tulliasiamies e Siilin*, in Racc., I-07487, punto 101, concernente le imposte sui veicoli a motore e sentenza 29 aprile 2004, causa C-308/01, *GIL Insurance e al.*, in Racc., I-04777, punto 35, in materia di premi assicurativi.

<sup>73</sup> Corte di giustizia, causa C-200/90, *Dansk Denkvit e Poulsen Trading v. Skatteministeriet*, punti 4 e 14.

<sup>74</sup> Corte di giustizia, sentenza 19 febbraio 1998, causa C-318/96, *SPAR Österreichische Warenhandels v. Finanzlandesdirektion für Salzburg*, in Racc., I-00785, punto 18 e cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, *Erna Pelzl e al.*, punto 21.

<sup>75</sup> Si veda, per un approfondimento sulle esenzioni in ambito iva, F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'iva*, Torino, 2013.



prettamente letterale non deve essere dato eccessivo rilievo. Difatti, le direttive sono rivolte sempre esplicitamente e unicamente ai Paesi membri in quanto, come osservato nel primo capitolo, questi sono gli unici soggetti rilevanti dal punto di vista del diritto internazionale.

Una volta chiarito questo aspetto, ci si deve chiedere se la possibilità di prevedere aliquote ed esenzioni differenziate all'interno del medesimo Stato membro possa risultare compatibile con lo scopo della direttiva.

Passando all'analisi della normativa rilevante in tema di aliquote, dal combinato disposto degli artt. 96<sup>78</sup> e 97<sup>79</sup> della direttiva 2006/112/CE si ricava la necessità di stabilire un'aliquota iva normale, la quale deve essere fissata ad una percentuale non inferiore al 15%. Analogamente, in tema di aliquote ridotte, ciò che emerge dall'analisi degli artt. 98<sup>80</sup>, 99<sup>81</sup> e 110<sup>82</sup> della direttiva 2006/112/CE, è che agli Stati membri viene concessa la possibilità di prevedere una o due aliquote iva ridotte, non inferiori al 5%, a meno che queste non fossero già in vigore all'inizio del 1991.

---

<sup>76</sup> Artt. 96-99 e art. 110 della direttiva 2006/112/CE.

<sup>77</sup> Si vedano, a titolo esemplificativo, il considerando n. 7 e l'allegato X della direttiva 2006/112/CE, Parte A e Parte B.

<sup>78</sup> Art. 96 direttiva 2006/112/CE:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

<sup>79</sup> Art. 97 direttiva 2006/112/CE:

«A decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2015 l'aliquota normale non può essere inferiore al 15%».

<sup>80</sup> Art. 98 direttiva 2006/112/CE:

«Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III.

Le aliquote ridotte non si applicano ai servizi forniti per via elettronica.

Quando applicano le aliquote ridotte previste al paragrafo 1 alle categorie relative a beni, gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione».

<sup>81</sup> Art. 99 direttiva 2006/112/CE:

«Le aliquote ridotte sono fissate ad una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5%.

Ogni aliquota ridotta è fissata in misura tale che l'ammontare dell'IVA risultante dall'applicazione di questa aliquota consente normalmente di detrarre la totalità dell'imposta per la quale è accordato il diritto a detrazione a norma degli articoli da 167 a 171 e degli articoli da 173 a 177».

<sup>82</sup> Art. 110 direttiva 2006/112/CE:

«Gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 accordavano esenzioni con diritto a detrazione dell'IVA, pagata nella fase precedente, o applicavano aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto dall'articolo 99 possono continuare ad applicarle.

Le esenzioni e le aliquote ridotte di cui al primo comma devono essere conformi alla legislazione comunitaria e essere state adottate per ragioni di interesse sociale ben definite e a favore dei consumatori finali».

Da un'attenta lettura dei considerando della direttiva<sup>83</sup>, poiché si vuole fare in modo che i soggetti passivi che compiano operazioni similari vengano trattati in modo equivalente<sup>84</sup>, una interpretazione finalistica della normativa oggetto di indagine sembrerebbe esigere l'applicazione delle medesime aliquote nei vari ordinamenti nazionali.

Difatti, se venisse data la possibilità di differenziare le aliquote all'interno dei singoli ordinamenti, si verrebbe a creare una frammentazione eccessiva del mercato interno, non compatibile con la finalità che si vuole conseguire, ovvero il raggiungimento di una neutralità dell'imposta ai fini concorrenziali a livello comunitario.

Dovrebbe quindi ritenersi che le scelte discrezionali, operate nell'ambito delle facoltà concesse dalla direttiva in tema di aliquote, debbano trovare un'applicazione uniforme all'interno dei singoli territori nazionali.

Maggiori perplessità, invece, sorgono in tema di esenzioni<sup>85</sup>. In questa circostanza, difatti, si potrebbe ritenere che queste, poiché strettamente connesse alle esigenze socio-culturali del territorio<sup>86</sup>, possano trovare una differenziazione non solo tra Stati membri ma anche all'interno degli stessi, al fine di tenere in considerazione le diversità esistenti tra le singole autonomie locali, dal momento che la frammentazione che ne deriverebbe non sarebbe tale da compromettere la funzionalità del mercato interno.

---

<sup>83</sup> Basti pensare al combinato disposto dei considerando n. 4 e 7 della direttiva 2006/112/CE. Il primo statuisce che «la realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario», mentre il secondo afferma che «il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».

<sup>84</sup> Considerando n. 4, 7 e 45 della direttiva 2006/112/CE. Il considerando 45 statuisce che «gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero essere, per quanto possibile, armonizzati in modo da assicurare le garanzie necessarie a una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri».

<sup>85</sup> F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'iva*, cit., p. 14, dove, in merito alle classificazioni utilizzate dalla dottrina per suddividere le differenti tipologie di esenzioni, osserva che «un ulteriore criterio [...] è quello tra esenzioni armonizzate e non armonizzate, particolarmente interessante per quanto concerne le potenziali asimmetrie applicative del tributo in ambito europeo». Sul punto si veda altresì J. ENGLISH, *The EU Perspective on VAT Exemptions*, in R. DE LA FERIA (Ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, The Netherlands, 2013, pp. 39 ss.

<sup>86</sup> Sulla stretta connessione tra esenzioni e aspetti socio-culturali, si veda F. MOSCHETTI-R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, I, Torino, 1987, pp. 63 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, 2001, pp. 48 ss. e S. LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIV, Roma, 1989, pp. 1 ss.

Passando poi alla discrezionalità concessa in tema di accertamento e riscossione, in questa circostanza non ci sono incertezze sulla possibilità di attribuire competenze agli enti territoriali. A livello europeo, infatti, ci si è preoccupati di armonizzare gli elementi sostanziali dell'imposta e non quelli procedimentali, la cui disciplina è completamente rimessa alla volontà degli Stati membri.

Tutto ciò che non viene espressamente regolato dalla normativa europea, resta nella disponibilità dei Paesi dell'Unione, i quali conservano la libertà di adottare la struttura amministrativa e le regole che reputano più adeguate per il raggiungimento dello scopo prefissato, ovviamente nel rispetto dei principi generali. In questi ambiti, di conseguenza, gli Stati membri possono attribuire determinate competenze alle autonomie locali, come avviene in Germania<sup>87</sup>, secondo le modalità che ritengono più opportune. Tutto ciò denota un riconoscimento positivo delle autonomie locali anche a livello sopranazionale nella misura in cui queste, sulla base di valutazioni specifiche rimesse ai singoli ordinamenti, vengano ritenute maggiormente idonee per svolgere in maniera più efficiente ed efficace determinate funzioni che permettono il conseguimento degli obiettivi imposti dalla direttiva, come, nel caso di specie, l'effettiva riscossione di risorse proprie dell'Unione Europea<sup>88</sup>.

---

<sup>87</sup> In Germania, difatti, ai sensi dell'art. 108 III GG, le competenze in tema di accertamento e riscossione in ambito IVA sono attribuite alle autorità fiscali dei Länder. A questo proposito si rinvia a J. BILLAU-M. HUBER, *National Report Germany*, in M. LANG-P. PISTONE-J. SCHUCH-C. STARINGER (Hrsg.), *EU-Tax*, Wien, 2007, p. 163 e alla bibliografia ivi citata.

<sup>88</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, in Racc., I-05457. In modo particolare, si vedano le Conclusioni dell'Avvocato generale E. Sharpston del 25 ottobre 2007, causa C-132/06, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, in Racc., I-05457, punto 40, dove viene specificato che «in virtù di tale armonizzazione, gli Stati membri sono responsabili per quanto riguarda il controllo delle dichiarazioni fiscali, della contabilità e di altri documenti utili, nonché per il calcolo e la riscossione dell'imposta dovuta. Essi godono di un certo margine di discrezionalità relativamente a come dispiegare le risorse a loro disposizione nel modo più efficace ed equo in sede di applicazione dell'imposta, quanto meno caso per caso, ma tale margine è limitato in ogni caso dall'esigenza di garantire che: i) le risorse proprie della Comunità siano effettivamente riscosse, e ii) non esistano rilevanti diversità quanto al trattamento dei soggetti passivi né all'interno di un singolo Stato membro né fra Stati membri». Sulle ricadute di questa sentenza sull'ordinamento italiano si rimanda a E. MARELLO, *La Corte di giustizia censura il condono IVA: le ricadute di un'importante decisione*, in *Giur. it.*, 2009, n. 1, pp. 241-243.

### ***3.2.4. - Le implicazioni connesse all'autonomia tributaria degli enti decentrati***

Da una attenta disamina della normativa appare indubbio che i margini di azione sulle aliquote siano conferiti esclusivamente agli Stati membri.

Queste disposizioni, difatti, avendo lo scopo di definire in modo positivo e di dare efficacia concreta all'oggetto della direttiva omogeneizzando, per quanto possibile, l'imposta sulla cifra d'affari nei vari Stati dell'Unione, non possono che essere lette in modo restrittivo.

In caso contrario, verrebbe contraddetta la finalità stessa alla base dell'emanazione della direttiva, cioè quella di armonizzare le legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari a livello europeo creando un modello unitario e riducendo le discrepanze tra i singoli ordinamenti. In conclusione, una interpretazione che vada in tale direzione non appare coerente con l'obiettivo precipuo di instaurare un mercato interno dove sia garantita la libera circolazione delle merci e dei servizi e, per questa ragione, deve essere considerata incompatibile.

Diverso è il discorso collegato alle esenzioni, in quanto queste, essendo basate su esigenze socio-culturali meritevoli di particolare attenzione, potrebbero essere ritenute differenziabili anche all'interno dei singoli Paesi dell'Unione con la finalità di dare risposte concrete alle specificità dei differenti enti territoriali. Va altresì evidenziato che, per ragioni di semplicità e di praticità, potrebbe essere sostenuto che un'applicazione uniforme delle agevolazioni su tutto il territorio dei singoli Stati membri debba essere considerata opportuna se non necessaria.

Per ciò che concerne le competenze in tema di accertamento e riscossione dell'imposta, differentemente, queste possono essere indubbiamente attribuite alle autonomie locali affinché si possa pervenire a una migliore attuazione effettiva dell'imposta. A questo proposito, deve immediatamente essere rilevato che i profili sono diversi. Difatti, esiste sia l'aspetto collegato alla disciplina, che poggia sulla potestà legislativa, sia quello connesso all'esecuzione della stessa, che è correlato all'attribuzione del potere di accertamento. Questo atteggiamento dell'Unione, nella misura in cui ammette la possibilità che gli Stati membri attribuiscono funzioni rilevanti agli enti decentrati in tema di accertamento e riscossione dell'iva, rispettando l'organizzazione interna e la

distribuzione dei poteri sancita dai singoli ordinamenti nazionali, rivela un riconoscimento positivo dell'importanza delle autonomie locali che non può essere sottovalutato.

Infine, deve essere precisato che l'art. 401 della direttiva 2006/112/CEE delinea in modo positivo la potestà impositiva residuale che viene lasciata in capo agli Stati membri in tema di imposte indirette, ferme restando le altre disposizioni europee. Di conseguenza, il divieto emergente da quella disposizione viene ricavato in maniera indiretta.

Detto in altri termini, l'articolo sopraindicato concede agli Stati membri la possibilità di introdurre imposte indirette purché queste non presentino le caratteristiche essenziali dell'iva. Questa facoltà, bisogna sottolinearlo, deve essere attribuita non solo agli Stati membri ma anche alle autonomie locali eventualmente competenti sulla base dell'ordinamento interno. La direttiva, difatti, non includendo nel suo oggetto queste ulteriori imposte e limitandosi a confermarne la legittimità, non può in alcun modo restringere la potestà impositiva degli Stati membri, la quale, nel rispetto delle altre disposizioni europee, resta assoluta. Tutto ciò è avvalorato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia che, in questo ambito, ha negato la rilevanza del fatto che l'imposta trovi applicazione esclusivamente in una zona delimitata di un Paese membro<sup>89</sup>.

Dall'applicazione di tali imposte indirette, tuttavia, coerentemente con l'obiettivo dell'instaurazione del mercato interno, non possono derivare formalità connesse all'attraversamento delle frontiere.

---

<sup>89</sup> Cfr., Corte di giustizia, causa C-109/90, *NV Giant v. Comune di Overijse*, quando era in discussione la compatibilità di un'imposta comunale; cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, *Erna Pelzl e al.*, in tema di leggi sul turismo istituiti da tre differenti Länder austriaci e causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, nell'ambito ancora una volta di una tassa comunale.

### **3.3. - Le accise**

#### ***3.3.1. - Introduzione***

Le accise, a differenza dell'iva, non costituiscono un'imposta generale sul consumo ma colpiscono unicamente l'utilizzo di determinati prodotti, quali i tabacchi, le bevande alcoliche e i prodotti energetici, che sono tassativamente elencati nella direttiva<sup>90</sup>. Queste, visto che il loro scopo è quello di disincentivare il consumo dei prodotti su cui gravano<sup>91</sup>, rientrano tra i tributi con finalità extra-fiscali.

La normativa attualmente in vigore è disciplinata dalla direttiva 2008/118/CE<sup>92</sup>. Dai considerando presenti all'inizio del testo approvato dal Consiglio, appare evidente come, anche in questa occasione, l'intervento sia stato adottato al fine di agevolare il conseguimento e il corretto funzionamento del mercato interno<sup>93</sup>.

L'armonizzazione raggiunta in questo settore, la quale resta però inferiore rispetto a quella ottenuta in ambito iva<sup>94</sup>, è fondata sulla distinzione esistente tra il fatto generatore dell'imposta e il momento in cui questa diviene esigibile.

Il presupposto dell'imposta, ai sensi dell'art. 2 della direttiva 2008/118/CE<sup>95</sup>, si realizza quando il prodotto viene fabbricato. L'esigibilità della stessa, invece, sulla base di

---

<sup>90</sup> Per un approfondimento sulle accise in generale e, più nello specifico, su quelle armonizzate a livello europeo si veda R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. Dir.*, Agg. IV, Milano, 2000, pp. 22 ss.; A. DE CICCO-G. CULTRERA, *Accise*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, Agg. III, Torino, 2007, pp. 14 ss.; A. DE CICCO, *Accise (dir. trib)*, in *Enc. Giur. Treccani*, I, Roma, 2008, pp. 1 ss. e M. SCUFFI-G. ALBENZIO-M. MICCINESI (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013, pp. 641 ss.

<sup>91</sup> Le accise, generalmente, vengono applicate a quei beni che sono considerati dannosi, nocivi o superflui. In dottrina, inoltre, viene evidenziato che questi tributi colpiscono principalmente prodotti la cui domanda è relativamente inelastica rispetto al prezzo. Su quest'ultimo aspetto si veda E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 293, e, in particolare, la nota n. 1266.

<sup>92</sup> Direttiva del Consiglio 2008/118/CE, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise che ha abrogato la direttiva 92/12/CEE. Va inoltre specificato che le differenti categorie di prodotti sottoposti ad accisa, quindi i tabacchi, le bevande alcoliche e i prodotti energetici, sono poi a loro volta oggetto di direttive specifiche che consentono di meglio perseguire l'obiettivo dell'armonizzazione.

<sup>93</sup> Si veda il considerando n. 2 della direttiva 2008/118/CE.

<sup>94</sup> Il minore livello di armonizzazione è agevolmente riscontrabile anche dal fatto che, mentre la direttiva in ambito iva contiene 414 articoli, quella sulle accise ne prevede 50. Questo, si ritiene opportuno sottolinearlo, è dovuto, da un lato, alle profonde differenze legislative esistenti in questo settore tra i vari Paesi e, dall'altro lato, al fatto che il processo di armonizzazione nel settore delle accise è abbastanza recente. Difatti, il primo intervento risale alla direttiva del Consiglio 92/12/CEE, del 25 febbraio 1992. Questo ritardo, alla luce dell'allargamento dei Paesi membri che si è verificato nel corso degli anni e visto che, in materia fiscale, le decisioni del Consiglio devono essere assunte all'unanimità, ha sicuramente comportato molte più difficoltà nel percorso di armonizzazione.

quanto stabilito dall'art. 7, para. 1, della stessa<sup>96</sup>, si verifica solo nel momento dell'immissione in consumo<sup>97</sup>, elemento questo che determina lo Stato a cui spetta la riscossione dell'imposta<sup>98</sup>.

Nel caso in cui i beni immessi in consumo in uno Stato vengano poi trasportati in un differente Paese membro, le accise diventano esigibili in quest'ultimo e, proprio per questa ragione, gli importi pagati nello Stato di partenza divengono rimborsabili<sup>99</sup>. Questa regola non trova però applicazione nei confronti dei prodotti acquistati da privati per uso personale e trasportati dai medesimi in un altro Paese dell'Unione<sup>100</sup>. A questo proposito va sottolineato che gli Stati sono liberi di stabilire dei livelli indicativi, che in ogni caso non possono essere inferiori alle quantità indicate nella direttiva<sup>101</sup>, al di sopra dei quali i beni in oggetto si presumono non acquistati per uso personale. Questi livelli indicativi, ad ogni modo, fungono esclusivamente come elementi di prova e, di conseguenza, al privato dovrà sempre essere riconosciuta la possibilità di dimostrare il contrario, questo al fine di garantire l'osservanza del principio su cui si basa il mercato interno, ovvero la tassazione dei prodotti nel Paese d'origine<sup>102</sup>.

---

<sup>95</sup> Art. 2 direttiva 2008/118/CE:

«I prodotti sottoposti ad accisa sono soggetti a tale imposta all'atto:

- a) della loro fabbricazione, compresa, se applicabile, l'estrazione, nel territorio della Comunità;
- b) della loro importazione nel territorio della Comunità».

<sup>96</sup> Art. 7, par. 1, direttiva 2008/118/CE:

«L'accisa diviene esigibile al momento e nello Stato membro dell'immissione in consumo».

<sup>97</sup> Con immissione in consumo si intende l'uscita del prodotto da un regime di sospensione, e comprende altresì le circostanze in cui l'uscita sia irregolare, come in caso di furto. Cfr., Corte di giustizia, sentenza 5 aprile 2001, causa C-325/99, *G. van de Water e Staatssecretaris van Financiën*, in Racc., I-02729, punto 35 e sentenza 13 dicembre 2007, causa C-374/06, *BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH e Hauptzollamt Bielefeld*, in Racc., I-11271, punto 29. Sulla nozione di causa di forza maggiore, fra le tante, Corte di giustizia, sentenza 18 settembre 2007, causa C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) e Administration des douanes et droits indirects, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)*, in Racc., I-12273. Riguardo alla giurisprudenza interna, il cui orientamento non diverge da quello della Corte di Giustizia, si rinvia alle sentenze della Corte Cost. n. 185/2011, del 10 giugno 2011, e n. 115/2010, del 25 marzo 2010. Inoltre, attualmente, va segnalato che su questo tema è pendente presso la Corte Cost. il ricorso n. 27/2014, depositato il 27 marzo 2014, dal Presidente del Consiglio dei Ministri avverso l'art. 1, comma 1, della Legge della Regione Sardegna n. 7, del 21 gennaio 2014, con la quale è stato previsto che nelle entrate spettanti alla Regione sono comprese anche le imposte di fabbricazione, su tutti i prodotti che ne siano gravati, generati nel territorio regionale anche se riscosse nel restante territorio dello Stato.

<sup>98</sup> Ex art. 7, par. 1, direttiva 2008/118/CE.

<sup>99</sup> Ex artt. 11 e 33 direttiva 2008/118/CE.

<sup>100</sup> Ex art. 32 direttiva 2008/118/CE.

<sup>101</sup> Ex art. 32, par. 3, direttiva 2008/118/CE.

<sup>102</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 296. Anche in questa circostanza, quindi, emerge chiaramente il carattere strumentale che la fiscalità assume a livello europeo.

### ***3.3.2. – Le differenti questioni da affrontare***

Al fine di rendere l'analisi più efficace, si ritiene opportuno evidenziare immediatamente e in modo schematico le differenti questioni che devono essere analizzate.

Queste, sostanzialmente, possono essere ricondotte a tre macroaree.

La prima riguarda le accise oggetto di armonizzazione e l'eventuale possibilità di attribuire competenze normative alle autonomie locali.

La seconda, invece, concerne l'eventualità di prevedere ulteriori imposizioni, a livello centrale e/o locale, sui prodotti già sottoposti ad accisa. La terza, infine, attiene la facoltà o meno concessa agli Stati membri o alle rispettive autonomie locali competenti per materia di stabilire delle accise sui prodotti non rientranti tra quelli oggetto di armonizzazione.

#### **3.3.2.1. – Le accise oggetto di armonizzazione**

Parlando di accise armonizzate, dal momento che si tratta di armonizzazione positiva in ambito di imposizione indiretta, come nel caso dell'imposta sulla cifra d'affari, appare utilizzabile anche in questa situazione la giurisprudenza già approfondita precedentemente in ambito iva. Quindi, *mutatis mutandis*, analogamente a quanto concluso anteriormente, i prodotti soggetti ad accisa armonizzata devono subire lo stesso trattamento impositivo in tutto il territorio dello Stato.

In questa circostanza, tuttavia, la possibilità di differenziare le esenzioni su base regionale dovrebbe incontrare meno riserve rispetto a quanto visto nell'iva, in quanto il livello di armonizzazione raggiunto nelle accise è decisamente inferiore.

In merito alle competenze in tema di accertamento e riscossione, queste, analogamente a quanto visto nell'iva, potranno essere affidate alle autonomie locali.



Infine, merita di essere ravvisato che l'art. 19 della Direttiva 2003/96/CE<sup>103</sup>, in tema di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, il quale prevede che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, possa autorizzare gli Stati membri, per un periodo massimo di sei anni, ad applicare ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche, è stato utilizzato per permettere l'introduzione di differenziazioni su base locale in materia di accise. Questo benché la dicitura "considerazioni politiche specifiche", in virtù dell'interpretazione restrittiva delle deroghe da sempre effettuata a livello comunitario<sup>104</sup>, apparisse circoscritta a eccezioni che dovevano essere motivate da circostanze puntuali e precise e che quindi non sembrava lasciare adito a differenziazioni su base regionale. La disposizione sotto scrutinio, ciò nonostante, è stata impiegata per consentire alla Francia di attribuire alle autonomie locali regionali, per un periodo limitato di tre anni, la facoltà di prevedere una riduzione dell'accisa sul carburante effettivamente consumato sul territorio di competenza<sup>105</sup>. Questa decisione, ovviamente, anche se non appare coerente con la normativa comunitaria sulle accise, potrebbe costituire un precedente importante in questo ambito.

### **3.3.2.2. - La possibilità, espressamente riconosciuta dalla direttiva, di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette**

L'art. 1, par. 2, della direttiva in oggetto<sup>106</sup>, espressamente, prevede la possibilità che gli Stati membri sottopongano i prodotti gravati da accisa ad altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto<sup>107</sup>.

---

<sup>103</sup> Direttiva del Consiglio 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

<sup>104</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 380.

<sup>105</sup> Decisione del Consiglio 2005/767/CE, del 24 ottobre 2005, con la quale la Francia è stata autorizzata ad applicare un livello di tassazione differenziata su determinati carburanti, conformemente a quanto disposto dall'art. 19 della Direttiva 2003/96/CE.

<sup>106</sup> *Ex* art. 1, par. 2, direttiva 2008/118/CE.

<sup>107</sup> Art. 1, par. 2, direttiva 2008/118/CE:

Dalla lettura della normativa emergono chiaramente i due requisiti che sono richiesti affinché questa ulteriore imposta indiretta che colpisce dei prodotti già assoggettati ad accisa sia considerata compatibile con il diritto europeo.

La prima condizione prevede che l'imposta abbia uno scopo specifico, mentre la seconda dispone che la struttura della stessa debba riprodurre le caratteristiche essenziali dell'iva o delle accise<sup>108</sup>.

Questi due requisiti, che sono cumulativi, sono stati interpretati dalla Corte di Giustizia in modo molto rigoroso. La stessa, difatti, ha sancito che gli Stati membri non possono invocare questa disposizione per aggirare gli obblighi stabiliti dalla direttiva<sup>109</sup>.

Passando all'analisi dettagliata delle due condizioni, innanzitutto, è utile evidenziare che la Corte con l'espressione finalità specifica ha escluso *tout court* le motivazioni basate su necessità puramente finanziarie<sup>110</sup>. Inoltre, sembra che la Corte osservi non solo all'obiettivo in astratto che l'imposta si pone ma anche alla destinazione concreta degli importi riscossi, constatando l'esistenza o meno di una diretta connessione tra la finalità dichiarata e l'impiego dei proventi conseguiti<sup>111</sup>.

---

«Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni».

<sup>108</sup> Questa disposizione va letta congiuntamente con l'art. 401 della direttiva 2006/112/CE, il quale sancisce che è vietato mantenere o introdurre imposte che abbiano le stesse caratteristiche dell'iva, ferme restando le altre disposizioni comunitarie.

<sup>109</sup> Corte di giustizia, sentenza 10 giugno 1999, causa C-346/97, *Braathens Sverige AB e Riksskatteverket*, in Racc., I-03419, punto 25. In questa sentenza la Corte chiarisce che gli Stati membri non possono colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che la direttiva esenta da accisa in modo specifico. Nello specifico, un tributo danese sul trasporto aereo di carattere commerciale, commisurato alle emissioni di idrocarburi e ossido d'azoto, incompatibile con il divieto contenuto nell'art. 8, n. 1, lett. b), della Direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, n. 91/81/CEE, perché «consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti che, come nella specie, debbono essere esonerati dall'accisa armonizzata conformemente all'art. 8, n. 1, lett. b), della direttiva 92/81, toglierebbe a tale disposizione ogni effetto utile». In modo analogo, Corte di giustizia, sentenza 25 settembre 2003, causa C-437/01, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, in Racc., I-09861, punto 33. Deve essere rilevato che tale interpretazione è funzionale al mantenimento di un minimo grado di armonizzazione fiscale nel settore delle accise.

<sup>110</sup> Corte di giustizia, sentenza 24 febbraio 2000, causa C-434/97, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese*, in Racc., I-01129, punto 19. La Corte, nello specifico, osserva che «questa disposizione mira a consentire agli Stati membri di stabilire, in aggiunta all'accisa minima fissata dalla direttiva sulle strutture, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica, cioè uno scopo che non sia di bilancio» e causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punto 35.

<sup>111</sup> Corte di giustizia, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punti 30 ss. In modo analogo E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 348.

Relativamente al secondo requisito, invece, questo obbliga gli Stati membri a riproporre, alternativamente<sup>112</sup>, la struttura dell'iva o quella delle accise. È stato più volte evidenziato dalla Corte di Giustizia che non è necessario che vengano riproposti in modo integrale tutti gli aspetti di queste imposte, al contrario, è sufficiente che ne riflettano le caratteristiche essenziali<sup>113</sup>.

Dall'analisi combinata del testo normativo e della giurisprudenza della Corte di Giustizia, quindi, si avverte come vengano lasciati aperti alcuni margini di azione, sebbene sottoposti a condizioni stringenti, sia agli Stati membri che alle autonomie locali eventualmente competenti sulla base del riparto interno delle competenze che consentono di colpire con altre imposte indirette i prodotti già sottoposti ad accisa.

### **3.3.2.3. - Le imposte sui prodotti non sottoposti ad accisa e sulle prestazioni di servizi connesse ai prodotti sottoposti ad accisa**

Ai sensi dell'art. 1, par. 3, della direttiva 2008/118/CE<sup>114</sup>, gli Stati membri possono applicare imposte indirette sia sui prodotti diversi da quelli sottoposti ad accisa, sia sulle prestazioni di servizi, comprese quelle connesse a prodotti sottoposti ad accisa, purché non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari. Dall'applicazione di tali imposte, tuttavia, coerentemente con l'obiettivo dell'instaurazione del mercato interno,

---

<sup>112</sup> Cfr., Corte di giustizia, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punto 44, dove la Corte sottolinea che il rispetto simultaneo di entrambe le strutture, date le loro differenze inconciliabili, sarebbe impossibile. La Corte, nel sottolineare le differenze esistenti tra l'iva e le accise, osserva che «la prima è proporzionale al prezzo dei beni che essa colpisce mentre le seconde sono calcolate, in via principale, sul volume del prodotto. Inoltre, l'IVA è riscossa in ogni fase del processo di produzione e di distribuzione (essendo in via di principio deducibile l'imposta versata a monte all'atto dell'operazione precedente), mentre le accise divengono esigibili all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti assoggettati ad imposta (senza che intervenga un analogo meccanismo di deduzione). Infine, l'IVA è caratterizzata dalla sua generalità mentre l'accisa è imposta solo su prodotti determinati».

<sup>113</sup> Corte di giustizia, causa C-437/97, *EKW e Wein & Co.*, punto 47 e causa C-434/97, *Commissione v. Francia*, punto 97.

<sup>114</sup> Art. 1, para 3, direttiva 2008/118/CE:

«Gli Stati membri possono applicare imposte:

a) su prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa;

b) sulle prestazioni di servizi, compresi i servizi relativi a prodotti sottoposti ad accisa, che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari.

Tuttavia, l'applicazione di tali imposte non può comportare, negli scambi tra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere».

anche in questo frangente non possono derivare formalità connesse all'attraversamento delle frontiere.

Se la prima categoria non pone particolari difficoltà interpretative, la seconda merita alcune riflessioni, in modo particolare a proposito della definizione di prestazione di servizi e la linea di demarcazione esistente con la cessione di beni.

La Corte, nella sua giurisprudenza, pone l'accento, attraverso un *case by case approach*, sull'elemento preponderante dell'operazione analizzata, facendo propria la distinzione tra prestazione di servizi e cessione di beni sviluppata in ambito iva<sup>115</sup>.

Per la Corte, ad esempio, la vendita di bevande alcoliche costituisce una cessione di beni. Se però la stessa operazione viene svolta all'interno di un'attività di ristorazione con consumazione sul posto, questa viene qualificata come prestazione di servizi<sup>116</sup>.

Le ripercussioni che ne derivano per gli Stati membri non sono irrilevanti.

Difatti, nel primo caso, per poter essere compatibile con l'ordinamento europeo l'imposta dovrà rispettare le condizioni dello scopo specifico e della struttura simile all'iva o alle accise; nella seconda situazione, differentemente, sarà sufficiente che l'imposta non replichi l'iva in tutti i suoi aspetti essenziali, oltre a non dare luogo a formalità connesse all'attraversamento delle frontiere.

Come è emerso da questo esempio, la definizione della linea di confine tra prestazione di servizi e cessione di beni è fondamentale per determinare l'estensione dell'autonomia tributaria rimasta in capo agli Stati membri.

Anche in questa circostanza, limitandosi la direttiva ad affermare una potestà tributaria residuale in capo ai Paesi dell'Unione, questa non può che essere considerata piena sulla base delle medesime ragioni presentate nei paragrafi precedenti.

---

<sup>115</sup> Sull'inopportunità dell'utilizzo della nozione elaborata dalla Corte di Giustizia in tema di iva e, quindi, sulla necessità di una differente interpretazione della distinzione tra prestazione di servizi e cessione di beni in tema di accise, si rimanda a E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 351 e, nel dettaglio, alla nota n. 1584.

<sup>116</sup> Corte di giustizia, sentenza 10 marzo 2005, causa C-491/03, *Ottmar Hermann e Stadt Frankfurt am Main*, in Racc., I-02025, punto 19.

### ***3.3.3. - Le conseguenze sull'autonomia tributaria locale***

Per quanto concerne le conseguenze sull'autonomia tributaria locale, cercando di riassumere quanto già affiorato in queste pagine, in linea generale, appaiono applicabili le stesse riflessioni già enunciate a proposito dell'iva. Queste però, visto che per le accise vi sono plurime soluzioni, devono essere estese e adattate.

Conseguentemente, in tema di accise armonizzate, nonostante l'eccezione descritta per il caso francese della T.I.P.P.<sup>117</sup>, non si devono considerare ammissibili differenziazioni all'interno dei singoli Stati membri che riguardino la disciplina sostanziale dei tributi.

Una considerazione specifica, tuttavia, deve essere riservata alle esenzioni, per le quali potrebbe essere ammessa una differenziazione della normativa anche all'interno dei singoli ordinamenti statali, con la finalità di tenere nella dovuta considerazione le differenti esigenze socio-culturali dei vari enti territoriali.

Diversamente, in relazione alla possibilità di introdurre imposte indirette diverse dalle accise armonizzate, questa facoltà deve essere ritenuta esperibile anche dalle autonomie locali, sia con riferimento a quelle gravanti su prodotti già assoggettati ad accisa che a quelle che interessano beni che non ne sono sottoposti o servizi inerenti beni già gravati da accisa. Difatti, nel momento in cui la direttiva riconosce una potestà impositiva residuale in capo ai Paesi membri, questa deve ritenersi assoluta e non può in alcun modo essere limitata dalla direttiva, dal momento che queste ulteriori imposte non sono oggetto di armonizzazione.

Infine, per ciò che concerne l'attribuzione di competenze in tema di accertamento e riscossione dell'imposta, queste, nel silenzio della normativa europea che si limita a disciplinare gli aspetti sostanziali del tributo, possono essere attribuite alle autonomie locali, nella misura in cui si ritiene che gli enti territoriali possano garantire una migliore esecuzione di queste fasi.

A questo proposito, si ritiene adeguato ribadire che l'atteggiamento dell'Unione, definito dalla dottrina maggioritaria di neutralità, nella misura in cui ammette la possibilità che gli Stati membri attribuiscono funzioni rilevanti agli enti decentrati, sebbene in tema di accertamento e riscossione, manifesta un riconoscimento positivo dell'importanza delle autonomie locali che deve essere rimarcato.

---

<sup>117</sup> T.I.P.P. è l'acronimo di "*taxe intérieure sur les produits pétroliers*".

### **3.4. - L'esperienza italiana. Il caso dell'imposta regionale sulle attività produttive**

#### ***3.4.1. - Introduzione***

Nonostante la denominazione faccia pensare diversamente, l'imposta regionale sulle attività produttive<sup>118</sup> rientra a pieno titolo tra i tributi statali<sup>119</sup>. Questa, difatti, è stata introdotta nell'ordinamento italiano nel 1997, all'interno di un riordino complessivo della finanza locale, tramite una norma statale<sup>120</sup>, la quale lasciava alle Regioni un margine di azione limitato e che nel tempo è stato leggermente ampliato. Attualmente, le Regioni possono agire in tema di aliquote, deduzioni dalla base imponibile ed esenzioni.

Sulla base della classificazione introdotta nel capitolo 2, al paragrafo 2.2., visto che il gettito è interamente devoluto alle Regioni, l'IRAP ricade tra i tributi propri derivati.

I proventi derivanti da questa imposta, principalmente, vengono impiegati per coprire i costi legati all'espletamento delle funzioni riservate alle Regioni in tema di tutela della salute.

#### ***3.4.2. - Gli elementi costitutivi dell'IRAP***

Il presupposto dell'IRAP è costituito dallo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi<sup>121</sup>.

Detto in altri termini, lo svolgimento, attraverso un'autonoma organizzazione di un'attività imprenditoriale, di un'attività artistica o professionale o di un'attività

---

<sup>118</sup> D'ora in poi IRAP.

<sup>119</sup> Sentenza della Corte Costituzionale n. 296/2003.

<sup>120</sup> L'IRAP è stata istituita con il D. Lgs. n. 446/1997, del 15 dicembre.

<sup>121</sup> *Ex art. 2, D. Lgs. n. 446/1997.*

amministrativa costituisce il presupposto dell'IRAP<sup>122</sup>.

I soggetti passivi<sup>123</sup>, quindi, sono suddivisibili in tre grandi categorie: gli imprenditori, i lavoratori autonomi e le amministrazioni pubbliche.

L'aliquota, invece, è stata fissata a livello statale nella misura del 3,90%<sup>124</sup>. Alle singole Regioni è stata attribuita la facoltà di variare questa aliquota fino a un massimo di 0,92 punti percentuale<sup>125</sup>. Questo riferimento però assume ora rilievo esclusivamente per le variazioni in aumento. Alle Regioni, difatti, in un momento successivo, è stata conferita anche la possibilità di poter azzerare l'aliquota<sup>126</sup> pur mantenendo inalterato il tenore letterale dell'art. 16, comma 3, del D. Lgs. N. 446/1997.

La base imponibile<sup>127</sup>, infine, è rappresentata dal valore della produzione netta<sup>128</sup>.

Per le società di capitali e per gli enti commerciali si fa riferimento alla differenza tra valore e costo della produzione evidenziata dal conto economico<sup>129</sup>, assumendo i dati secondo le regole in tema di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previste dai principi contabili e con l'esclusione di determinate componenti negative di reddito espressamente indicate, come il costo del lavoro.

Per le società di persone e gli imprenditori individuali, invece, si considerano sempre, come per le società di capitali e gli enti commerciali, i componenti positivi e negativi di reddito relativi esclusivamente alla gestione ordinaria dell'impresa, escludendo *tout*

---

<sup>122</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, cit., p. 337.

<sup>123</sup> *Ex art. 3, D. Lgs. n. 446/1997.*

<sup>124</sup> *Ex art. 16 del D. Lgs. n. 446/1997.* Inizialmente l'aliquota era pari al 4,20%, in seguito fu ridotta al 3,90% e, da ultimo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, è stata abbassata al 3,50% dall'art. 2, comma 1, lett. a), D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 giugno 2014, n. 89.

<sup>125</sup> *Ex art. 16, comma 3, D. Lgs. n. 446/1997.* La norma, inoltre, sancisce che «*tale facoltà può essere differenziata per settori di attività e per categorie di soggetti passivi*». Va precisato che l'aliquota IRAP era stata ridotta al 3,5%, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, dal D.L. n. 66/2014, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 giugno 2014, n. 89. Tuttavia, questa modifica è stata successivamente abrogata dall'art. 1, comma 22, della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

<sup>126</sup> *Ex art. 5, D. Lgs. n. 68/2011, del 6 maggio, il quale specifica che «a decorrere dall'anno 2013 ciascuna regione a statuto ordinario, con propria legge, può ridurre le aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea. Resta in ogni caso fermo il potere di variazione dell'aliquota di cui all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446».* Anche se la norma parla esclusivamente di Regioni a statuto ordinario, la stessa facoltà, sulla base dell'art. 10 della L. Cost. 3/2001, deve considerarsi attribuita anche alle Regioni a statuto speciale.

<sup>127</sup> Il calcolo della base imponibile è descritto in modo analitico dagli artt. 5 ss., D. Lgs. n. 446/1997.

<sup>128</sup> *Ex art. 4, D. Lgs. n. 446/1997.*

<sup>129</sup> Facendo riferimento alla differenza tra valore della produzione e costo della produzione emergente dal conto economico, la base imponibile IRAP tiene in considerazione solamente la gestione ordinaria dell'impresa con l'esclusione sia di quella finanziaria che di quella straordinaria.

*court* la gestione finanziaria e quella straordinaria; in questa circostanza però questi componenti positivi rilevano solo nella misura in cui sono riconosciuti anche ai fini fiscali, indipendentemente dal valore evidenziato in conto economico.

### **3.4.3. - La discussa compatibilità dell'IRAP con la Costituzione italiana**

L'IRAP, dal momento che colpisce la creazione di ricchezza generata nell'esercizio dell'attività d'impresa, si avvicina sicuramente di più a una imposta indiretta che non a una imposta sul reddito. Ciò è corroborato dal fatto che una base imponibile IRAP positiva non implica necessariamente l'esistenza di un reddito imponibile in capo al soggetto passivo. Anzi, è assolutamente possibile che un'impresa in perdita, sia civilistica che fiscale, possa presentare una base imponibile IRAP positiva. Difatti, nella determinazione della stessa, da un lato, non rilevano determinati componenti negativi della gestione ordinaria e, dall'altro lato, viene interamente esclusa sia la gestione finanziaria che quella straordinaria.

Dalla sua introduzione, questa imposta ha subito molte critiche e ha alimentato un vivace dibattito all'interno della dottrina italiana<sup>130</sup>, anche in merito alla sua costituzionalità, sulla quale è poi intervenuta la Corte Costituzionale<sup>131</sup>.

La Corte, investita della questione, ha dovuto affrontare due ordini di problemi.

In primo luogo ha verificato la compatibilità della normativa con l'art. 53 Cost., arrivando a concludere la legittimità dell'IRAP, in quanto espressione di un'autonoma

---

<sup>130</sup> A questo proposito, a titolo esemplificativo, si veda G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, nn. 7/8, I, p. 508; R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, n. 9, I, pp. 638 ss.; R. LUPI, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, n. 6, p. 1424; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, n. 3, p. 627; A. COLLI VIGNARELLI-L. FERLAZZO NATOLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 8, p. 649; P. SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, nn. 7/8, I, p. 737 e G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, n. 11, I, p. 848.

<sup>131</sup> Sentenza Corte Cost. n. 156/2001, del 21 maggio.



di capacità contributiva che il legislatore, nella sua discrezionalità, ha individuato e sottoposto a tassazione<sup>132</sup>.

Successivamente, affrontando il tema della disparità di trattamento tra lavoratori autonomi e lavoratori dipendenti, la Corte ha liquidato la questione osservando che si tratta di un'imposta reale e non di un'imposta personale e che, conseguentemente, i lavoratori autonomi ne sono esclusi perché, per definizione, sono privi dell'autonoma organizzazione<sup>133</sup>.

Le reazioni della dottrina sono state numerose<sup>134</sup> e le stesse argomentazioni utilizzate dalla Corte Costituzionale<sup>135</sup> hanno dato adito a una possibile incompatibilità con l'allora ordinamento comunitario.

#### **3.4.4. - La discussa compatibilità dell'IRAP con il diritto comunitario**

A causa delle argomentazione utilizzate dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 156/2001, a distanza di pochi mesi, la Corte di Giustizia<sup>136</sup> è stata chiamata in causa per determinare la compatibilità o meno dell'IRAP con l'ordinamento

---

<sup>132</sup> Sentenza Corte Cost. n. 156/2001, punto 6.2.

<sup>133</sup> Sentenza Corte Cost. n. 156/2001, punto 10.

<sup>134</sup> F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 2001, n. 3, p. 860; G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il Fisco*, 2001, n. 25, p. 8722; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 3, p. 856; M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 1, p. 292 e G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Corte Costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, n. 4, II, p. 659.

<sup>135</sup> Si veda, soprattutto, il punto 9.2 della Sentenza Corte Cost. n. 156/2001, dove viene affermato che «l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce - come già si è osservato - il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate». In merito a questo aspetto si rinvia a G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, *cit.*, p. 8725, il quale osserva che «nel momento in cui si afferma a chiare lettere - da parte del giudice delle leggi - che l'Irap si trasferisce sui consumatori ed ha in questi ultimi i suoi veri soggetti passivi, acquista forza e verità la tesi che vede nell'Irap niente altro che una Iva bis».

<sup>136</sup> Corte di giustizia, sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. a r.l. v. Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona*, in *Racc.*, I-09373.

comunitario e, in modo specifico, con il divieto assoluto di introdurre tributi che abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari<sup>137</sup>.

La Corte, in questa circostanza, non ha seguito le conclusioni presentate, a distanza di un anno l'una dall'altra, da due differenti Avvocati generali.

Prima l'Avvocato generale F.J. Jacobs<sup>138</sup>, dopo aver analizzato e riscontrato nell'IRAP le quattro caratteristiche fondamentali dell'iva, qualificava l'imposta italiana incompatibile con l'ordinamento comunitario. In merito alla generalità, il fatto che l'IRAP non si applica alle attività economiche non organizzate, non veniva ritenuto soddisfacente per renderla un'imposta specifica<sup>139</sup>. Mentre pochi erano i dubbi sull'applicazione a tutte le fasi del processo di produzione e distribuzione<sup>140</sup>, la differente struttura dell'imposta, in quanto non esattamente proporzionale<sup>141</sup> e poiché calcolata sull'ammontare della produzione netta anziché sulle singole operazioni<sup>142</sup>, era sottoposta a un vaglio attento ma non veniva ritenuta determinante per superare la sostanziale analogia tra le due imposte.

Successivamente l'Avvocato generale C. Stix-Hackl<sup>143</sup>, nella verifica della sussistenza delle quattro caratteristiche si è soffermato in modo particolare sulla proporzionalità e ha affermato che erano riscontrabili due differenti nozioni all'interno della giurisprudenza della Corte<sup>144</sup>. Una più restrittiva, che richiedeva uno stretto rapporto di proporzionalità o un metodo di calcolo che permettesse di determinare il preciso

---

<sup>137</sup> *Ex art. 33 direttiva 77/388/CEE. Il contenuto di quella disposizione è ora previsto dall'art. 401 direttiva 2006/112/CE,*

<sup>138</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 17 marzo 2005, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. a r.l. v. Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona*, in Racc., I-09373.

<sup>139</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 17 marzo 2005, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punti 30 e 31. Inoltre, al punto 38, l'Avvocato generale sottolinea come «l'IRAP possa essere sotto parecchi profili persino di applicazione più generale rispetto all'IVA».

<sup>140</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 17 marzo 2005, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punti 55-58.

<sup>141</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 17 marzo 2005, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punti 59-69. Al punto 69, l'Avvocato generale statuisce che «se uno Stato membro potesse introdurre quella che è essenzialmente un'imposta sul valore aggiunto ma sfuggire al divieto di cui all'art. 33 della sesta direttiva garantendo che l'ammontare dell'imposta non debba necessariamente rimanere costante come quota proporzionale del prezzo di ogni singola cessione di beni o servizi, tale divieto sarebbe in realtà reso inoperante e l'armonizzazione richiesta dal mercato interno potrebbe essere elusa».

<sup>142</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 17 marzo 2005, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punti 41-54.

<sup>143</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale C. Stix-Hackl del 14 marzo 2006, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. a r.l. v. Agenzia delle Entrate, Ufficio di Cremona*, in Racc., I-09373.

<sup>144</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale C. Stix-Hackl, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punto 91.

importo dell'imposta ripercossa sul consumatore<sup>145</sup>, e una più estensiva, come quella evidenziata nel caso *Dansk Denkavit*<sup>146</sup>. L'Avv. generale concludeva optando per l'incompatibilità della norma italiana in quanto riteneva preferibile utilizzare un'interpretazione più estensiva al fine di non mettere in pericolo il funzionamento dell'iva<sup>147</sup>.

La Corte, invece, nella sua decisione ha disatteso le conclusioni dei due Avvocati generali e ha dichiarato l'imposta italiana compatibile con l'ordinamento comunitario.

Nella sua sentenza, la Corte si è soffermata sulle modalità di calcolo dell'IRAP giungendo alla conclusione che, innanzitutto, non può essere considerata proporzionale<sup>148</sup> e che, inoltre, non è possibile verificarne in modo certo l'incidenza sul consumatore finale<sup>149</sup>, facendo dunque un passo indietro rispetto a quello aveva statuito nel caso *Dansk Denkavit*<sup>150</sup>.

Infine, va sottolineato come in questa circostanza era emerso un interesse regionale correlato alle necessità di finanziamento delle Regioni, alla quali era destinata la totalità del gettito riscosso. Questo fattore era stato preso in considerazione dagli Avvocati

---

<sup>145</sup> Corte di giustizia, causa C-295/84, *SA Rousseau Wilmot v. Organic*, punto 16; causa C-109/90, *NV Giant v. Comune di Overijse*, punto 14 e cause riunite C-338/97, C-344/97 e C-390/97, *Erna Pelzl e al.*, punti 24 e 25.

<sup>146</sup> In questa circostanza, come già rilevato, l'imposta non era calcolata singolarmente su ogni operazione ma sull'ammontare complessivo delle operazioni attive e passive realizzate in un determinato periodo di tempo.

<sup>147</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale C. Stix-Hackl, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punto 92. L'Avvocato generale osserva che «non sembra possibile ritenere che un'imposta interferisca con il sistema dell'iva se è strettamente proporzionale ai prezzi delle operazioni; può invece interferire se la proporzionalità è solo approssimativa. Come l'avvocato generale Jacobs ha precisato, sinteticamente, al paragrafo 69 delle sue conclusioni, ciò consentirebbe ad uno Stato membro di eludere il divieto, magari ricorrendo a qualche minuscolo aggiustamento, ma continuando nondimeno a riscuotere un'imposta che, nella sua funzione, coincide sostanzialmente con l'iva».

<sup>148</sup> Corte di giustizia, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punto 30, la Corte afferma che la base imponibile IRAP «comprende elementi come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. L'IRAP non deve pertanto essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti».

<sup>149</sup> Corte di giustizia, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punti 31-34, la Corte prima osserva che «si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della sesta direttiva un'imposta la quale colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA» e poi conclude dicendo che nel caso di specie, riferendosi all'IRAP, «tale imposta non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'IVA».

<sup>150</sup> Per una critica all'approccio utilizzato dalla Corte di giustizia nella causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, si rimanda a E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 336-337.

generali che, nelle loro conclusioni<sup>151</sup>, avevano proposto di limitare nel tempo gli effetti di una eventuale dichiarazione di incompatibilità.

Trovandoci nel campo dell'armonizzazione positiva, all'interno di un divieto assoluto, in caso di incompatibilità non sarebbe stato mai ammissibile una ponderazione da parte della Corte del principio violato con altri, anche solo idealmente parimenti degni di protezione. Quindi, la proposta di limitare nel tempo gli effetti della sentenza che dichiarava l'IRAP incompatibile con l'ordinamento comunitario non è da sottovalutare, in quanto rappresentava l'unico risultato concretamente conseguibile.

Questo elemento, ovverosia il fatto che il giudice europeo e gli Avvocati generali prendano e tengano in considerazione l'interesse regionale nelle loro decisioni, avvalorava l'idea dell'emersione di un riconoscimento dell'importanza del ruolo svolto dalle autonomie locali all'interno dell'Unione, il quale, proprio per questa ragione, risulta meritevole di tutela non solo all'interno dei singoli Paesi membri ma anche a livello europeo.

### **3.5. - L'esperienza spagnola.**

#### ***3.5.1. - Il caso del “Impuesto sobre actos jurídicos”***

L'imposta sugli atti giuridici è stata introdotta nel 1993<sup>152</sup> e costituisce una delle tre fattispecie imponibili incluse nell'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentati<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 17 marzo 2005, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punto 80 e Conclusioni dell'Avvocato generale C. Stix-Hackl, causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, punto 162.

<sup>152</sup> *Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Per un approfondimento su questo tributo si rinvia a J.M. QUERALT-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-A.C. GALIARDO, *Manual de derecho tributario – Parte especial*, Navarra, 2014, pp. 510 ss.; J.M. QUERALT-C. LOZANO SERRANO-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid,

Questa imposta<sup>154</sup>, gravando sulla formalizzazione di determinati documenti notarili che avvengono in Spagna o all'estero, quando da questi scaturiscano effetti sul territorio spagnolo, a prescindere dalla qualità del soggetto che la richiede, dava luogo a circostanze in cui si creava una doppia imposizione indiretta in quanto l'imposta sugli atti giuridici si andava ad aggiungere all'iva.

Per questa ragione, la questione fu sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia<sup>155</sup> per una presunta incompatibilità con l'allora art. 33 della direttiva 77/388/CEE.

Il giudice europeo, nella sua decisione, ha ripercorso la sua giurisprudenza al fine di verificare la sussistenza o meno dei quattro requisiti ritenuti essenziali al fine di stabilire se l'imposta oggetto di analisi presentasse o meno le caratteristiche di un'imposta sul volume d'affare.

La Corte, evidenziando che l'imposta ricadeva esclusivamente su determinati atti notarili specificati dalla legge, in particolare quelli legati ai trasferimenti di immobili, giungeva alla conclusione che non poteva considerarsi verificato il requisito della generalità<sup>156</sup>. Il giudice europeo è andato oltre affermando che detta generalità non sarebbe nemmeno sussistita neanche nel caso in cui fossero stati assoggettati ad imposta tutti gli atti inscrivibili in un pubblico registro<sup>157</sup>.

Nonostante questo fosse sufficiente per decretare la compatibilità dell'imposta sugli atti giuridici documentati con la direttiva in tema di imposta sul valore aggiunto, la Corte ha precisato che non erano altresì mancanti le condizioni della riscossione in tutte le fasi

---

2013, pp. 707 ss. e J.M. QUERALT-C. LOZANO SERRANO-F. POVEDA BLANCO, *Derecho tributario*, Navarra, 2013, pp. 463 ss.

<sup>153</sup> Le altre due fattispecie imponibili, ai sensi dell'art. 1 del *Real Decreto Legislativo* 1/1993, sono: i trasferimenti patrimoniali onerosi, specificati all'art. 7, e le operazioni societarie, definite all'art. 19. Per un approfondimento su questa imposta si rimanda a M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 334 ss. e ad A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 207 ss.

<sup>154</sup> L'imposta sugli atti giuridici o, più correttamente, l'imposta sui trasferimenti patrimoniali e sugli atti giuridici documentati rientra tra i tributi ceduti. Questa, difatti, è stata istituita con una legge statale e alle CC.AA., che compartecipano al gettito, sono state devolute specifiche competenze normative.

<sup>155</sup> Corte di giustizia, sentenza 27 novembre 2008, causa C-151/08, *N.N. Rentas, S.A. y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC)*, *Generalidad de Cataluña*, in Racc., I-00164.

<sup>156</sup> Corte di giustizia, causa C-151/08, *Renta*, punto 38, la Corte statuisce che «*dicho impuesto sólo recae sobre la formalización de escrituras notariales relativas a determinados actos jurídicos especificados por la ley, esencialmente, las transmisiones de inmuebles. Por lo tanto, no cabe considerar que dicho impuesto recae con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios*».

<sup>157</sup> Corte di giustizia, causa C-151/08, *Renta*, punto 41, il giudice osserva che «*aun cuando dicho impuesto grava todas las transacciones económicas inscribibles en un registro público, no es menos cierto que, como en la situación descrita en la sentencia citada, tal impuesto no recae con carácter general sobre todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios*».

del processo di produzione e distribuzione e l'incidenza esclusivamente sul valore aggiunto<sup>158</sup>.

La Corte, conseguentemente, ha dichiarato l'imposta compatibile con l'allora diritto comunitario. Comunque, si ritiene opportuno precisare che nella decisione non ha assunto nessun rilievo la circostanza che ciascuna CC.AA. godesse di una discrezionalità, sebbene limitata, nella determinazione del carico fiscale<sup>159</sup>.

Questo aspetto è molto importante e convalida la tesi espressa in precedenza, ovverosia che le direttive possono limitare il potere tributario statale solo nella misura in cui disciplinano la normativa oggetto di armonizzazione e non nella parte in cui lasciano tale potestà in capo agli Stati membri. El impuesto sobre actos jurídicos, difatti, non avendo le stesse caratteristiche dell'iva e non colpendo prodotti già soggetti ad accisa, rientra tra quelle ulteriori imposte indirette che il diritto europeo ritiene compatibili con l'ordinamento sopranazionale ai sensi dell'attuale art. 401 della direttiva 2006/112/CE. Queste ulteriori imposte non sono oggetto di armonizzazione e gli Stati membri, in questo ambito, non si vedono privati della loro potestà impositiva e, conseguentemente, la possono esercitare nel modo che ritengono più opportuno, ivi compresa la possibilità di differenziare l'imposta su base regionale all'interno del territorio di competenza.

Questa decisione della Corte di Giustizia, infine, assume ancora più valore se si tiene in considerazione che siamo all'interno dell'imposizione indiretta, quella nella quale al momento è stato raggiunto il maggior livello di armonizzazione.

---

<sup>158</sup> Corte di giustizia, causa C-151/08, *Renta*, punto 43, la Corte statuisce che «*además, dicho impuesto no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que, en cada fase de éste, pueden deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso. En efecto, se trata de un impuesto percibido únicamente cuando un bien inmueble entra en el patrimonio de un comprador, y que tiene por objeto, no el valor añadido de dicho bien, sino, según el artículo 30, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor declarado, sin perjuicio de una comprobación por parte de la Administración, sin posibilidad de deducir el impuesto pagado por razón de una eventual transacción anterior*».

<sup>159</sup> UTANDE SAN JUAN J. M., *Corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. y Derecho de la UE: Un difícil equilibrio*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, p. 74.

### **3.5.2. - Il caso del “Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”**

#### **3.5.2.1. - Le vicissitudini che hanno caratterizzato la vicenda di questa imposta**

All'inizio di questo secolo, in Spagna, era stata introdotta una imposta indiretta denominata “*Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*”<sup>160</sup>, che colpiva la vendita al dettaglio di prodotti energetici.

I proventi derivanti da questa imposta venivano destinati alle CC.AA.<sup>161</sup> al fine, in modo analogo a quanto visto per l'IRAP in Italia, di finanziare le spese connesse all'esercizio delle funzioni loro affidate in ambito sanitario.

La vicenda di questo tributo si presentava complicata ancora prima della sua entrata in vigore. La Commissione, difatti, aveva avvertito la Spagna che l'istituzione di un tributo come quello preventivato era incompatibile con l'ordinamento comunitario<sup>162</sup>, in quanto non rispettava le condizioni contenute nella direttiva sulle accise<sup>163</sup> per poter istituire un tributo che colpisse i prodotti già sottoposti ad accisa.

La Commissione, successivamente, avendo la Spagna ignorato il suo parere, apriva una procedura di infrazione<sup>164</sup> che induceva il Governo spagnolo a modificare la

---

<sup>160</sup> Questa imposta, d'ora in poi IVMDH, era stata istituita, a partire dal 1° gennaio 2002, dall'art. 9 della *Ley 24/2001*, del 27 di dicembre.

<sup>161</sup> Questa imposta, dal momento che era stata introdotta con una norma statale e che alle CC.AA., oltre al conferimento di determinate competenze normative, veniva devoluta la totalità del gettito riscosso, veniva inclusa dalla dottrina, all'unanimità, tra le imposte cedute. Per un approfondimento su questa tributo, sulle competenze conferite alle CC.AA. e sull'esercizio dalle stesse effettuato si rinvia a M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 359 ss. ed A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 267 ss.

<sup>162</sup> Come sottolineato da A.G. HEREDIA, *La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, p. 309. L'autore, in modo specifico alla nota n. 4, sottolinea che «*así se pone de manifiesto en las cartas intercambiadas entre mayo-junio de 2001 entre el Presidente de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las CC.AA. (Sr. D. Javier Lasarte) y el Director General de Fiscalidad y Union Aduanera de la Comisión Europea (Sr. D. Michel Aujean). En dicha correspondencia, se plantea a la Comisión Europea la posibilidad de introducir en España nuevos impuestos sobre los hidrocarburos y las labores de tabaco que graven estos productos en fase minorista y cuyos ingresos se destinen a financiar los gastos de las CC.AA. La Comisión Europea ya respondió entonces afirmando que no tendrían una finalidad específica (no presupuestaria) y no respetarían las normas del devengo de los impuestos especiales*».

<sup>163</sup> Ex art. 3, par. 2, direttiva 92/12/CEE, attuale art. 1, par. 2, direttiva 2008/118/CE.

<sup>164</sup> Procedimento di infrazione 2002/2315 contro la Spagna, il quale si è concluso con il parere motivato IP/08/711, notificato il 6 maggio 2008.

normativa<sup>165</sup>. La Spagna, nella sostanza, con effetti a partire dall'inizio del 2013, ha abrogato questa ulteriore imposta che gravava sui prodotti già sottoposti ad accisa e, di contro, al fine di compensare la susseguente diminuzione di gettito per le CC.AA., ha incrementato l'accisa gravante sugli stessi, destinandone il gettito alle CC.AA.

Inoltre, in attesa di modificare la direttiva che disciplina in modo specifico i prodotti energetici e l'elettricità<sup>166</sup>, la Commissione<sup>167</sup>, su esplicita richiesta del Governo spagnolo, ha autorizzato in modo espresso la Spagna a modificare su base territoriale<sup>168</sup> il gravame delle accise sui prodotti energetici. La Commissione ha concesso questa deroga al fine di agevolare l'esercizio dell'autonomia finanziaria delle CC.AA., riconoscendo quindi l'esistenza di un interesse regionale<sup>169</sup>.

---

<sup>165</sup> Le modifiche alla normativa allora vigente furono introdotte dalla *Ley 2/2012*, del 29 di giugno, *de Presupuestos Generales del Estado, en su disposición derogatoria 3ª y con efectos de 1 de enero de 2013*.

<sup>166</sup> Direttiva del Consiglio 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003.

<sup>167</sup> Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, Bruxelles, 13 aprile 2011. La Commissione, osservando che «per via della sua particolare struttura amministrativa e per agevolare l'esercizio dell'autonomia finanziaria delle sue comunità autonome, occorre autorizzare la Spagna ad applicare, in talune regioni, livelli di tassazione generale del consumo di energia più elevati», propone di sostituire l'art. 18, par. 1, della Direttiva con il seguente testo:

«Nonostante le disposizioni di cui all'articolo 4, paragrafo 3, la Spagna può prevedere che i livelli della tassazione generale del consumo di energia applicati da una comunità autonoma possano essere superiori ai livelli di tassazione nazionali corrispondenti (differenziazione regionale). Le norme applicabili devono rispettare le condizioni seguenti:

a) il livello di tassazione applicato da una comunità autonoma non deve superare il corrispondente livello di tassazione nazionale di più del 15%;

b) qualora, durante lo spostamento di prodotti energetici in regime di sospensione dall'accisa destinati alla Spagna in provenienza da un altro Stato membro, è commessa, o si ritiene sia commessa, in Spagna un'irregolarità ai sensi dell'articolo 10 della direttiva 2008/118/CE, nel corso della circolazione per la quale è esigibile l'accisa, la persona resasi garante del pagamento ai sensi dell'articolo 18 di detta direttiva non è tenuta a pagare la differenza tra il livello di tassazione applicato dalla comunità autonoma e quello applicato a livello nazionale, a meno che la persona stessa abbia preso parte all'irregolarità o all'infrazione».

<sup>168</sup> La possibilità di modificare le accise su base territoriale, difatti, non è derivabile dall'art. 5 della direttiva del Consiglio 2003/96/CE, del 27 ottobre 2003, il quale prevede esclusivamente che gli Stati membri possano prevedere aliquote differenziate sulla base della qualità dei prodotti energetici e del loro utilizzo.

<sup>169</sup> La Commissione, nella proposta di modifica della direttiva 2003/96/CE, ha anche affermato che «altri Stati membri che desiderassero introdurre un sistema analogo di differenziazione fiscale a livello regionale dovrebbero chiedere alla Commissione di presentare una proposta di modifica della DTE sulla base dell'articolo 113 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea».



### 3.5.2.2. - Il giudizio della Corte di Giustizia

Dal momento che la modifica della normativa spagnola era stata introdotta con effetti *ex nunc* e non *ex tunc*, la questione è arrivata in ogni caso dinanzi alla Corte di Giustizia<sup>170</sup>, attraverso il rinvio pregiudiziale<sup>171</sup> esperito da un giudice interno, il quale era stato chiamato a decidere sulla liceità del diniego dell'Amministrazione finanziaria spagnola nei confronti della richiesta di rimborso presentata da un contribuente per l'IVMDH versata nei periodi di imposta precedenti alla modifica avvenuta ad opera della *Ley 2/2012*.

La Corte, seguendo le conclusioni dell'Avv. generale N. Wahl<sup>172</sup>, ha dichiarato l'incompatibilità della normativa spagnola con il diritto europeo, senza limitare nel tempo gli effetti della sentenza<sup>173</sup>.

Il giudice lussemburghese, nel suo ragionamento, ha evidenziato ciò che gran parte della dottrina spagnola<sup>174</sup> aveva segnalato da tempo, ovvero l'insussistenza della condizione relativa al perseguimento di una finalità specifica<sup>175</sup>.

La Corte in questa circostanza ha ribadito che gli obiettivi puramente di bilancio di per sé considerati, difatti, non sono mai stati e non possono essere ritenuti sufficienti per costituire una finalità specifica<sup>176</sup>.

---

<sup>170</sup> Corte di giustizia, sentenza 27 febbraio 2014, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya*, non ancora pubblicata.

<sup>171</sup> *Ex art. 267 TFUE*.

<sup>172</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale N. Wahl del 24 ottobre 2013, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya*, non ancora pubblicata.

<sup>173</sup> Corte di giustizia, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punti 37-50. La Corte, considerando che la Commissione, ancora prima che l'imposta venisse introdotta, aveva già espresso un parere negativo sulla medesima, non ha ritenuto sussistente il requisito della buona fede e quindi, pur riconoscendo l'interesse finanziario e il pregiudizio che poteva derivare alle CC.AA., non ha ritenuto opportuno limitare nel tempo gli effetti della sentenza.

<sup>174</sup> A.G. HEREDIA, *La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. AL.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, cit., p. 335; C.J. BORRERO MORO, *La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo Sistema de Financiación Autonómico*, in *Crónica tributaria*, 2010, n. 137, pp. 67-91; M.C. CÁMARA BARROSO, *La problemática pendiente del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*, in *Crónica tributaria*, 2011, n. 4, p. 15; M. GONZÁLEZ-JARABA, *Los impuestos especiales de ámbito de la Unión*, Madrid, 2005, pp. 54-57; A. LÓPEZ DÍAZ, *Reflexiones sobre el impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos a la luz del derecho de la Unión*, in *Quincena fiscal*, 2008, n. 11, pp. 44-48 e J. CALVO VÉRGEZ, *Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos*, in *Quincena fiscal*, 2012, n. 22, pp. 41-68.

<sup>175</sup> Corte di giustizia, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punto 34.

<sup>176</sup> Corte di giustizia, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punto 25.

È stato inoltre evidenziato che l'assegnazione predeterminata del gettito alle CC.AA. per l'espletamento delle funzioni loro attribuite in materia di salute e ambiente potrebbe costituire un elemento di cui tenere conto al fine di identificare la sussistenza di una finalità specifica<sup>177</sup>. Questo elemento, però, da solo non è idoneo, in quanto è necessario che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta di cui trattasi<sup>178</sup>. Questa condizione, quindi, si verificherebbe nel momento in cui il gettito di tale imposta debba obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo degli oli minerali su cui grava l'imposta in parola<sup>179</sup>.

Avendo le due condizioni previste dall'art. 1, par. 2, della direttiva 2008/118/CE, carattere cumulativo, la Corte non ha ritenuto necessario analizzare la seconda condizione benché, si ritiene opportuno evidenziarlo, almeno parte della dottrina spagnola<sup>180</sup> aveva espresso molte perplessità anche sulla sua sussistenza.

#### ***4. - Il ravvicinamento delle imposte dirette***

L'art. 115 del TFUE<sup>181</sup> costituisce il fondamento giuridico su cui sono state approvate le direttive in tema di imposte dirette.

---

<sup>177</sup> Corte di giustizia, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punto 28 e, in modo analogo, le Conclusioni dell'Avvocato generale N. Wahl, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punti 26 e 27.

<sup>178</sup> Corte di giustizia, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punto 30.

<sup>179</sup> Corte di giustizia, causa C-82/12, *Transportes Jordi Besora*, punto 30.

<sup>180</sup> A.G. HEREDIA, *La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, cit., p. 330. L'autore sottolinea come l'IVMDH, benché costruita sul modello delle accise, anziché prevedere l'esigibilità nel momento dell'immissione in consumo, considera rilevante la fase della vendita al dettaglio. Dello stesso avviso A. DEL BLANCO GARCÍA, *La incidencia del derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*, in *Crónica tributaria*, 2013, n. 149, p. 77.

<sup>181</sup> Art. 115 TFUE:

«Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno».

Va immediatamente precisato che il ravvicinamento dell'imposizione diretta, finora, ha raggiunto risultati abbastanza limitati<sup>182</sup>.

Nel corso degli anni, difatti, sono state emanate quattro direttive, ciascuna delle quali però si occupa di un aspetto specifico dell'imposizione diretta e non si è mai riusciti a raggiungere un consenso per attuare un passo in avanti decisivo nell'eliminazione delle differenze esistenti tra i vari ordinamenti<sup>183</sup>.

Le prime due direttive risalgono al 1990 e riguardano, la prima<sup>184</sup>, il regime di tassazione delle riorganizzazioni societarie presentanti peculiarità transfrontaliere e, la seconda<sup>185</sup>, la tassazione dei dividendi all'interno dei gruppi societari transnazionali.

Le altre, invece, sono state adottate nel 2003 e concernono, la prima<sup>186</sup>, la tassazione dei redditi da risparmio pagati sotto forma di interessi alle persone fisiche e, la seconda<sup>187</sup>, il regime fiscale applicabile ai pagamenti di canoni e interessi fra società consociate residenti in Stati membri differenti.

Le difficoltà incontrate nel ravvicinamento delle imposte dirette, il cui obiettivo è pressoché identico a quello che si vuole conseguire tramite l'armonizzazione nell'ambito delle imposte indirette, cioè la creazione di un modello unitario nei limiti di quanto sia necessario per il conseguimento e il corretto funzionamento del mercato comune, è essenzialmente rinvenibile in ragioni di carattere storico.

---

<sup>182</sup> C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, cit., p. 11; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 305.

<sup>183</sup> Nel corso del 2001, la Commissione ha predisposto, in data 16 marzo, e ha inviato al Consiglio, in data 18 marzo, una proposta di direttiva relativa alla creazione di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB). Questo progetto rappresenta il primo tentativo, in tema di imposte dirette, di introdurre una disciplina generale comune attraverso un corpus normativo organico. Questa proposta, attualmente, è ancora in discussione e molto probabilmente e, visti i forti contrasti tra gli Stati membri, i quali sono restii a vedersi limitare il proprio potere impositivo, affinché si possa concretizzare, quantomeno in parte dell'Unione, dovrà essere approvata tramite la procedura della cooperazione rafforzata, ex art. 20 TUE.

<sup>184</sup> Direttiva del Consiglio 90/434/CEE, del 23 luglio 1990. La versione attuale è rappresentata dalla direttiva del Consiglio 2009/133/CE, del 19 ottobre 2009, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri.

<sup>185</sup> Direttiva del Consiglio 90/435/CEE, del 23 luglio 1990. La versione aggiornata è costituita dalla direttiva del Consiglio 2011/96/UE, del 30 novembre 2011, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

<sup>186</sup> Direttiva del Consiglio 2003/48/CE, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi.

<sup>187</sup> Direttiva del Consiglio 2003/49/CE, del 3 giugno 2003, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi.

Difatti, quando venne istituita la Comunità Economica Europea nel 1957, ciò che circolava erano principalmente le merci e, di conseguenza, non si ritenne necessario creare fin da subito un modello comune anche in ambito di fiscalità diretta<sup>188</sup>.

Quando, in un secondo momento, iniziarono a muoversi maggiormente e con più facilità anche le persone, solo allora a livello europeo si è avvertita l'esigenza di dover intervenire anche sulle imposte dirette. Tuttavia, a queste esigenze non è stato facile trovare una soluzione in quanto, a seguito dell'ampliamento dei Paesi membri che era avvenuto nel corso degli anni, raggiungere l'unanimità in un campo così importante si era rivelato impossibile. Per questo sono state adottate delle direttive in aree molto precise con lo scopo di regolare quantomeno alcune problematiche specifiche la cui soluzione non poteva più essere rimandata<sup>189</sup>.

#### **4.1. - Le conseguenze sull'autonomia tributaria statale e locale**

Il carattere puntuale delle direttive in materia di fiscalità diretta, volto a disciplinare esclusivamente alcune fattispecie particolari, fa sì che, in questo ambito, gli Stati membri siano vincolati in misura inferiore rispetto a quello che avviene nell'imposizione indiretta. Queste limitazioni consistono, principalmente, nell'impossibilità di sottoporre a doppia imposizione internazionale determinate operazioni legate ai gruppi societari, come la distribuzione dei dividendi e il pagamento di interessi o canoni tra società consociate.

---

<sup>188</sup> Similmente, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 82; A. DI PIETRO, *Introduzione*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, pp. XV ss. e C. DI GREGORIO-G. SCAZZERI, *Armonizzazione fiscale: l'Ires nel quadro europeo di riforma della tassazione sulle società*, in *Il Fisco*, 2004, n. 5, pp. 679 ss.

<sup>189</sup> A dimostrazione di questa estrema difficoltà nel trovare l'unanimità all'interno del Consiglio, basti pensare che la direttiva sugli interessi e sui canoni, approvata nel 2003, fu proposta nel 1990. Inoltre, sempre nel 1990, venne proposta anche una direttiva in tema di compensazione transnazionale delle perdite societarie, la quale non venne mai adottata.

Passando all'analisi dettagliata di questa normativa, per ciò che concerne la tassazione dei dividendi<sup>190</sup>, la formazione di gruppi transnazionali all'interno dell'Unione viene favorita, da un lato, attraverso l'eliminazione della ritenuta<sup>191</sup> nello Stato della fonte per i dividendi in uscita<sup>192</sup> e, dall'altro lato, con l'obbligo imposto allo Stato di residenza della società madre che, alternativamente, dovrà esentare gli stessi o dovrà riconoscere, nell'eventualità in cui li includa nel calcolo della base imponibile, un credito d'imposta per quanto pagato dalla società figlia nel suo Stato di residenza<sup>193</sup>.

In merito ai pagamenti tra società consociate<sup>194</sup> relativi a interessi e canoni<sup>195</sup>, si è cercato di agevolare la creazioni di gruppi transnazionali in ambito di Unione Europea prevedendo la tassazione degli stessi esclusivamente nel Paese di residenza del percettore, proibendo in questo modo l'applicazione di ritenute di imposta da parte dello Stato della fonte<sup>196</sup>.

Nell'ambito delle riorganizzazioni societarie transfrontaliere che coinvolgono Stati membri dell'Unione Europea<sup>197</sup>, invece, si vuole garantire, come già avviene in molti Stati per le situazioni puramente interne, la neutralità ai fini fiscali di queste operazioni. La neutralità viene assicurata solo nel caso in cui nello Stato membro venga creata una stabile organizzazione e riguarda esclusivamente i beni che confluiscono in detta stabile organizzazione. Tutto ciò non si traduce in un salto d'imposta, si tratta più

---

<sup>190</sup> Si ritiene opportuno precisare immediatamente che per poter usufruire dei benefici della direttiva madre-figlia è richiesto il rispetto di particolari condizioni che riguardano sia la qualificazione dei soggetti, *ex art. 2* direttiva 2011/96/UE, sia il livello di partecipazione richiesto che la durata di detenzione della partecipazione, *ex art. 3* direttiva 2011/96/UE. Per un approfondimento sull'argomento si rinvia a B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2012, pp. 601 ss.

<sup>191</sup> Sull'interpretazione estensiva data dalla Corte di Giustizia all'espressione "ritenuta alla fonte", si veda, a titolo esemplificativo, Corte di giustizia, sentenza 8 giugno 2000, causa C-375/98, *Ministério Público, Fazenda Pública e Epsom Europe*, in Racc., I-04243, punti 22, 25 e 27.

<sup>192</sup> *Ex art. 5* direttiva 2011/96/UE. L'eliminazione della ritenuta alla fonte nello Stato di residenza della società figlia ha lo scopo di eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale connessa alla distribuzione di dividendi in situazioni transfrontaliere.

<sup>193</sup> *Ex art. 4* direttiva 2011/96/UE.

<sup>194</sup> La definizione di società consociate è contenuta all'interno dell'art 2 direttiva 2003/49/CE.

<sup>195</sup> È utile sottolineare che, per potersi avvalere delle disposizioni della direttiva interessi-canononi, i gruppi consociati devono rispettare determinate condizioni che si riferiscono sia alla qualificazione dei soggetti, *ex art. 2* direttiva 2003/49/CE, che alla durata del rapporto partecipativo, *ex art. 1* direttiva 2003/49/CE. Per un'analisi dettagliata si veda B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, *cit.*, pp. 757 ss.

<sup>196</sup> *Ex art. 1* direttiva 2003/49/CE.

<sup>197</sup> L'applicabilità della direttiva sulle riorganizzazioni societarie è applicabile esclusivamente alle operazioni ivi indicate all'art. 1 direttiva 2009/133/CE.

semplicemente in un differimento della medesima al momento in cui si verifichi un accadimento realizzativo in cui emerga una effettiva capacità contributiva tassabile<sup>198</sup>.

Relativamente alla direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, la potestà impositiva degli Stati membri viene limitata poiché per questi redditi viene prevista la tassazione esclusiva nello stato del percettore, purché questo venga ritenuto il beneficiario effettivo<sup>199</sup>.

Dalla descrizione degli obiettivi delle differenti direttive è facilmente riscontrabile che le limitazioni principali alla potestà tributaria nazionale derivano dalla direttiva madre-figlia e da quella in tema di interessi-royalties, poiché si proibisce allo Stato della fonte, qualora vengano rispettate le condizioni previste, di effettuare una ritenuta sui flussi transfrontalieri.

Nell'ambito delle altre due direttive, invece, si verifica principalmente qualcosa di differente. Nella direttiva sulle riorganizzazioni societarie transfrontaliere, difatti, si ha più che altro un differimento dell'imposizione; nella direttiva sul risparmio, invece, viene riorganizzata la potestà tributaria degli Stati membri vietando, da una parte, la tassazione dei flussi reddituali in uscita e garantendo, dall'altra parte, la tassazione integrale dei flussi in entrata.

Una volta chiarito che i principali vincoli alla potestà tributaria nazionale derivano dalle direttive madre-figlia e interessi-royalties, emerge subito chiaramente che queste incidono solamente sul livello di governo che detiene la potestà impositiva in ambito societario.

Questa prerogativa, storicamente, nella maggior parte degli ordinamenti nazionali, probabilmente per esigenze di semplificazione, appartiene allo Stato centrale. Le limitazioni che ne derivano, conseguentemente, incideranno principalmente su questo livello piuttosto che su quelli decentrati.

Una eccezione, come è stato evidenziato all'interno del primo capitolo al paragrafo 3.2., è costituita dai Territori forali spagnoli, i quali detengono la competenza per disciplinare la normativa applicabile alle stabili organizzazioni dei soggetti non residenti.

---

<sup>198</sup> Per una disamina estesa della disciplina della direttiva sulle riorganizzazioni societarie si veda B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, cit., pp. 653 ss.

<sup>199</sup> Per un esame esaustivo di questa disciplina si rimanda a B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, cit., pp. 779 ss.

In Spagna, di conseguenza, una parte dell'imposizione societaria è stata devoluta alle CC.AA. di regime forale che, nell'espletamento delle medesime, sono anch'esse sottoposte agli stessi vincoli discendenti dalle direttive analizzate in precedenza.

Sintetizzando, quindi, l'armonizzazione positiva derivante dal ravvicinamento delle imposte dirette in ambito societario crea dei vincoli esclusivamente nei confronti del livello di governo che, indipendentemente dal fatto che questo sia centrale o decentrato, detiene la competenza per regolare quelle determinate fattispecie.

Concludendo, i limiti attualmente derivanti dal ravvicinamento delle imposte dirette sono abbastanza circoscritti e coinvolgono esclusivamente la tassazione delle persone giuridiche. Come si vedrà nel capitolo successivo, i principali vincoli all'imposizione diretta discendono dall'armonizzazione negativa che, diversamente da quella positiva, vincola tutti i livelli di governo.

## ***5. - Alcune riflessioni conclusive***

Come è emerso abbastanza chiaramente nel corso di questo capitolo, a livello di Unione europea la fiscalità assume un ruolo strumentale al raggiungimento degli obiettivi statuiti nei Trattati istitutivi, in modo particolare all'instaurazione del mercato interno.

Si è osservato come l'armonizzazione positiva imponga dei vincoli esclusivamente alla potestà impositiva del livello di governo, centrale o decentralizzato, che detiene la competenza per regolare quella determinata fattispecie.

All'inizio è stata analizzata l'unione doganale e ciò che è emerso è che il divieto di istituire dazi e qualsiasi altra tassa di effetto equivalente non riguarda solo i confini nazionali ma, coerentemente con l'obiettivo della creazione di un mercato interno senza barriere alla circolazione delle merci, coinvolge anche quelli interni.

Si è constatato che l'armonizzazione delle imposte dirette pone condizioni abbastanza limitate e queste, dal momento che si riferiscono esclusivamente alla tassazione delle

persone giuridiche, si indirizzano quasi esclusivamente al livello di governo centrale, essendo questa una prerogativa che è rimasta fortemente centralizzata<sup>200</sup>.

Molto più rilevante, invece, è l'influenza del diritto europeo in tema di armonizzazione delle imposte indirette.

La direttiva in materia di iva però, riconoscendo una potestà tributaria residuale in capo agli Stati membri, ammette la possibilità che vengano istituite altre imposte indirette, a condizione che queste, fatte salve deroghe esplicite, non siano simili all'iva<sup>201</sup>. La Corte di giustizia, la cui giurisprudenza su questo punto è ormai consolidata, ha affermato che i tratti significativi dell'imposta sulla cifra d'affari risiedono in quattro caratteristiche che sono tra di loro cumulative, ovvero nell'applicazione generalizzata nei confronti di tutte le operazioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi, nella proporzionalità al prezzo di detti beni e servizi, nella riscossione ad ogni fase del processo di produzione e di distribuzione e, infine, nel fatto che colpisca esclusivamente il valore aggiunto creato dall'azienda.

La possibilità di introdurre altre imposte indirette è prevista altresì dalla normativa in tema di accise, la quale non può che essere letta congiuntamente con quanto emerso in tema di iva.

La direttiva relativa al regime generale delle accise, difatti, individua in capo ai Paesi dell'Unione una potestà tributaria residuale ravvisabile in due distinte direzioni.

Innanzitutto, viene concessa la possibilità di gravare i prodotti già assoggettati ad accisa purché questo ulteriore gravame abbia una finalità specifica. In questo caso, il tributo regionale ripeterà la medesima struttura del tributo armonizzato ma se ne differenzierà per l'elemento extra-fiscale perseguito. Va però sottolineato che, da un lato, l'imposta deve presentare la struttura dell'iva o quella delle accise e, dall'altro lato, il fine specifico deve concretizzarsi attraverso l'esistenza di un nesso diretto sia tra lo scopo dell'imposta e i prodotti colpiti che tra la finalità dell'imposta e la destinazione del gettito<sup>202</sup>. Questa disposizione, di conseguenza, costituisce un'eccezione esplicita contenuta in una disposizione comunitaria che deroga il divieto previsto dall'art. 401 della direttiva 2006/112/CEE.

---

<sup>200</sup> Costituiscono un'eccezione le CC.AA. di regime forale, le quali hanno assunto competenze anche in tema di tassazione delle società.

<sup>201</sup> *Ex art. 401 direttiva 2006/112/CEE.*

<sup>202</sup> *Ex art. 1, par. 2, direttiva 2008/118/CE.*



In secondo luogo la normativa europea consente l'istituzione di tributi aventi la medesima fattispecie impositiva di quelli armonizzati, i quali però incidono su beni non inclusi nella disciplina europea o su servizi connessi alla vendita di prodotti che ne sono assoggettati. In questo frangente, la distinzione rispetto alle accise armonizzate risiede in un elemento della fattispecie, il bene oggetto di consumo e non coinvolge necessariamente il fine perseguito. Inoltre, deve essere rimarcato che, conformemente a quanto contenuto nell'art. 401 della direttiva 2006/112/CEE, la struttura di questi tributi non può replicare quella dell'iva<sup>203</sup>.

Tutte queste ulteriori imposte indirette, in ogni caso, coerentemente con quanto previsto in tema di unione doganale, non devono creare formalità connesse con il passaggio delle frontiere.

A questo punto, illustrati i vincoli e le connessioni esistenti tra gli stessi, è opportuno sottolineare che quelli discendenti dall'armonizzazione positiva devono essere necessariamente limitati alla disciplina riguardante le imposte oggetto di armonizzazione, come appunto l'iva e le accise. Per questo motivo, quindi, non è ammissibile una differenziazione delle aliquote all'interno di un medesimo Paese dell'Unione, visto che le direttive stabiliscono espressamente che le stesse devono essere fissate dagli Stati membri. Sulla base di queste considerazioni, infatti, nonostante le molte pressioni che sono state esercitate dalle CC.AA. in materia soprattutto di iva, in Spagna la normativa è rimasta di esclusiva competenza del livello centrale<sup>204</sup>. Affinché si possano adottare delle differenziazioni su base regionale, come analizzato in tema di accise sui prodotti energetici in Spagna, è quindi necessaria una espressa autorizzazione che deroghi la normativa generale.

Le limitazioni alla potestà impositiva degli Stati membri, al contrario, non possono estendersi a quelle disposizioni che, anche se inserite all'interno delle direttive, delimitando i confini dell'oggetto dell'armonizzazione riconoscono una potestà

---

<sup>203</sup> Ex art. 1, par. 3, direttiva 2008/118/CE.

<sup>204</sup> A questo proposito si veda M.D. MORA LORENTE, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, cit., pp. 178 ss. e P.M. HERRERA MOLINA-A. GARCÍA MARTÍNEZ, *El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas*, in *Revista valenciana de economía y hacienda*, 2001, n. 2, p. 182, il quale afferma che «el tenor literal de la sexta Directiva – y también su espíritu – prohíben una diversidad de tipos en el seno de cada Estado miembro con la única excepción de los tipos reducidos para cada categoría de bienes». Alle CC.AA., per cercare di soddisfare le loro istanze, è stata riconosciuta solamente una compartecipazione al gettito iva su base territoriale. Alle stesse, invece, non sono state cedute competenze normative in quanto il governo centrale non ha ritenuto che questo fosse compatibile con l'ordinamento europeo.

tributaria residuale in capo agli Stati membri. In queste circostanze, la potestà impositiva che viene lasciata agli Stati membri è piena e l'applicazione circoscritta ad un'area limitata di uno Stato membro, piuttosto che la presenza di differenziazioni su base regionale, non può rilevare nella valutazione che la Corte di Giustizia sulla compatibilità della stessa con la normativa europea in tema di armonizzazione positiva. Deve essere infine ribadito che le direttive europee in tema di imposizione diretta si limitano a regolare la disciplina sostanziale dei tributi, lasciando pieni poteri agli Stati membri sulle modalità attraverso le quali normare le fasi procedurali. Quindi, per quanto riguarda l'accertamento e la riscossione, gli Stati membri sono liberi di attribuire queste funzioni alle autonomie locali e questo atteggiamento dell'Unione, soprattutto alla luce del fatto che si tratta di risorse proprie dell'Unione Europea, dovrebbe essere valutato come una attestazione della rilevanza del ruolo che le autonomie locali svolgono all'interno dell'Unione.

## CAPITOLO QUARTO

### *L'impatto dei vincoli discendenti dall'armonizzazione negativa sull'autonomia fiscale regionale*

SOMMARIO: 1. Introduzione. –PARTE I: Il divieto di aiuti di Stato. -1. Un quadro introduttivo. -2. La nozione di aiuto di Stato. -3. Il requisito della selettività. -3.1. *Segue*: L'emersione di un duplice profilo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: la selettività materiale e quella territoriale. -3.2. *Segue*: La rinnovata nozione di selettività materiale emergente dalla sentenza Gibilterra. -4. Le implicazioni connesse all'autonomia tributaria degli Enti decentrati. -5. L'esperienza italiana. Il caso dell'IRAP. -6. L'esperienza spagnola. Il cosiddetto "régimen fiscal de impatriados". –PARTE II: Le libertà fondamentali. -1. Aspetti generali. -2. La libera circolazione delle merci. -2.1. *Segue*: L'espresso divieto di discriminazione fiscale contenuto nei Trattati. -2.2. *Segue*: Il divieto delle restrizioni quantitative. -2.3. *Segue*: Le conseguenze sull'autonomia tributaria locale. -3. Le altre libertà fondamentali. -3.1. *Segue*: Considerazioni comuni. -3.2. *Segue*: La libera circolazione dei capitali. -3.2.1. *Segue*: La distinzione tra libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali. -3.2.2. *Segue*: L'estensione della libera circolazione dei capitali ai Paesi terzi. -3.3. *Segue*: Le cause di giustificazione di origine giurisprudenziale. -3.4. *Segue*: L'irrilevanza della natura regionale come causa di giustificazione e le implicazioni connesse all'autonomia tributaria degli enti decentrati. -4. L'esperienza spagnola. Il caso del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. -4.1. *Segue*: La libera circolazione dei capitali e l'imposta sulle successioni. -4.2. *Segue*: L'imposta sulle successioni e sulle donazioni in Spagna. -4.3. *Segue*: La prevedibile, quanto lacunosa, dichiarazione di incompatibilità dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni spagnola con il diritto europeo. -4.4. *Segue*: L'imposta sulle successioni e sulle donazioni in Italia. -5. L'esperienza italiana. Il caso Presidente del Consiglio v. Regione Sardegna. -6. Le interazioni esistenti tra libertà fondamentali e divieto di aiuti di Stato.

## ***1. - Introduzione***

Nel precedente capitolo sono stati indagati i vincoli posti all'autonomia tributaria, sia statale che locale, discendenti dall'appartenza all'Unione Europea con specifico riferimento all'armonizzazione positiva, focalizzando l'attenzione sulle opportunità che residuano in capo agli enti decentrati di differenziare il proprio sistema tributario da quello centrale, senza che si produca una violazione del diritto europeo; in questa parte, in modo analogo, si proporrà la stessa analisi e, con lo stesso metodo, si cercherà di ripercorrere la stessa disamina con riferimento all'armonizzazione negativa, la quale si compone essenzialmente di due gruppi di disposizioni: il divieto di aiuti di Stato e le libertà fondamentali.

Va subito precisato che queste non sono regole aventi oggetto specificamente la materia tributaria. Si tratta, invero, di disposizioni generali che sono state estese anche alla materia tributaria, attraverso l'attività interpretativa della Corte di Giustizia<sup>1</sup>. La Corte, con la sua giurisprudenza, a partire dalla sentenza *Avoir Fiscal*<sup>2</sup>, in materia di libertà fondamentali, e dalla causa *Italia v. Commissione*<sup>3</sup>, in tema di aiuti di Stato, ha statuito che l'esercizio del potere tributario da parte degli Stati membri deve in ogni caso essere conforme alle disposizioni generali contenute nei Trattati istitutivi.

---

<sup>1</sup> *Ex art. 267, par. 1, TFUE*. Per un approfondimento sul ruolo svolto dalla Corte di Giustizia si rinvia a P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, pp. 115 ss. e S. DORIGO, *Il ruolo del diritto dell'Unione Europea*, in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, Padova, 2012, pp. 171 ss.

<sup>2</sup> Corte di giustizia, sentenza 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese*, in Racc., 00273.

<sup>3</sup> Corte di giustizia, sentenza 2 luglio 1974, causa C-173/73, *Governo della Repubblica italiana v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., 00709.

## **SEZIONE I: Il divieto di aiuti di Stato**

### ***1. - Un quadro introduttivo***

L'instaurazione di un mercato comune, da un punto di vista economico, oltre a presupporre l'eliminazione dei dazi doganali interni, richiede che le imprese di tutto il territorio europeo possano competere tra di loro alle medesime condizioni.

I Trattati costitutivi, per questa ragione, si preoccupano di dettare norme al fine di prevenire le alterazioni delle condizioni concorrenziali. Queste, nel dettaglio, sono suddivisibili in tre differenti categorie, espressione di specifiche proibizioni: le pratiche concordate<sup>4</sup>, l'abuso di posizione dominante<sup>5</sup> e gli aiuti di Stato<sup>6</sup>.

Di questi tre settori, che vanno a delineare altrettanti divieti, l'unico rilevante in ambito fiscale è quello rappresentato dalla disciplina relativa alla proibizione di aiuti di Stato. Gli altri due, difatti, riguardano i comportamenti delle imprese, ovvero soggetti di diritto privato con esclusione del Fisco. Questi non devono in alcun modo pregiudicare, né attraverso strategie concertate e nemmeno per il fatto che il potere economico e commerciale sia concentrato in pochi operatori, il libero manifestarsi delle dinamiche concorrenziali<sup>7</sup>.

La Corte di Giustizia ha sancito per la prima volta l'applicabilità di questa disposizione alla materia fiscale nella metà degli anni settanta<sup>8</sup>; la Commissione, invece, ha iniziato a occuparsi in modo specifico di questo tema, non considerandolo più solamente uno dei possibili profili inerenti la proibizione degli aiuti di Stato ma come obiettivo specifico

---

<sup>4</sup> Ex art. 101 TFUE.

<sup>5</sup> Ex art. 102 TFUE.

<sup>6</sup> Ex art. 107 ss. TFUE.

<sup>7</sup> G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, p. 169.

<sup>8</sup> Corte di giustizia, causa C-173/73, *Italia v. Commissione*, punto 28, dove la Corte ha statuito che «né il carattere fiscale, né il fine sociale del provvedimento in questione sarebbero comunque sufficienti a sottrarlo all'applicazione dell'art. 92», ora art. 107 TFUE.

della sua azione, a partire dagli anni novanta<sup>9</sup>. Ne è conferma la “Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese”<sup>10</sup>, la quale risale al 10 dicembre 1998 e costituisce il primo documento ufficiale nel quale vengono stabilite le linee guida da seguire in questo specifico settore.

Infine, deve essere rilevato che fin dal Trattato CEE, a differenza di quello che era stato stabilito nel Trattato istitutivo della Comunità europea del Carbone e dell'Acciaio<sup>11</sup>, questo divieto non è mai stato assoluto. Al contrario, sono state previste diverse esclusioni<sup>12</sup> e deroghe<sup>13</sup>, alcune delle quali tengono espressamente in considerazione l'interesse regionale<sup>14</sup>. La previsione di queste eccezioni e la necessità di verificare *ex ante* la compatibilità delle disposizioni degli Stati membri con il diritto europeo hanno

---

<sup>9</sup> Sulla sempre maggiore importanza del divieto di aiuti di Stato in materia fiscale, a titolo esemplificativo, si veda l'editoriale di P. PISTONE, *The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters*, in *Intertax*, 2012, n. 2, p. 84.

<sup>10</sup> Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, in GUCE 10 dicembre 1998, C 384, 3.

<sup>11</sup> Il Trattato istitutivo della Comunità europea del Carbone e dell'Acciaio, d'ora in poi CECA, è stato firmato a Parigi il 18 aprile 1951 ed è entrato in vigore il 25 luglio 1952. Questo trattato, giunto a scadenza il 25 luglio 2002, è stato inglobato all'interno dell'allora Trattato CE tramite il Trattato di Nizza.

<sup>12</sup> L'art. 107, par. 2, TFUE, riportato di seguito, elenca in modo specifico gli aiuti che si considerano ad ogni modo compatibili con il mercato interno.

Art. 107, par. 2, TFUE:

«Sono compatibili con il mercato interno:

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. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera».

<sup>13</sup> L'art. 107, par. 3, TFUE, riportato di seguito, prevede le circostanze in cui gli aiuti possano essere considerati compatibili con il mercato comune.

Art. 107, par. 3, TFUE:

«Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione».

<sup>14</sup> L'art. 107, par. 3, lett. a) e c), difatti, in modo specifico afferma che la Commissione può considerare compatibili con i Trattati dell'Unione quelle misure volte a promuovere l'economia di determinate aree di un Paese che sono sottosviluppate o comunque in ritardo da un punto di vista economico. Per un approfondimento si rimanda a E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010, pp. 417 ss.

reso opportuna la procedimentalizzazione di una procedura di controllo preventiva, rispetto alla quale la Commissione ricopre un ruolo determinante, di tutti i progetti formulati dai Paesi membri volti a istituire nuovi aiuti ovvero o a modificare quelli esistenti<sup>15</sup>.

## ***2. - La nozione di aiuto di Stato***

Gli aiuti fiscali, è necessario metterlo immediatamente in evidenza, costituiscono solamente un sottoinsieme degli aiuti di Stato in genere e, nella quasi totalità dei casi, non si concretizzano in una erogazione di risorse statali ma nella rinuncia, da parte dell'apparato pubblico, a una entrata di carattere tributario.

L'incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato interno è sancita dall'art. 107, par. 1, del TFUE<sup>16</sup>, il quale distingue gli interventi statali in funzione dei loro effetti e non a seconda della loro causa o del loro scopo. Difatti, questi sono vietati nella misura in cui falsino o minaccino di falsare la concorrenza, condizione dalla quale il mercato interno non può prescindere.

Giurisprudenza e dottrina hanno individuato quattro elementi costitutivi della nozione di aiuto di Stato<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Per un approfondimento di questo aspetto, si rimanda a G. COTTANI, *La procedura di controllo*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pp. 305 ss.

<sup>16</sup> Art. 107, par. 1, TFUE:

«Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano 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».

<sup>17</sup> Per un approfondimento sulla nozione di aiuto di Stato, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, si rinvia a F. ROCCATAGLIATA-S. MEDICI, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 1998, nn. 3/4, pp. 633 ss.; A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di stato e le misure fiscali di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2005, n. 1, pp. 37 ss.; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, 2007, pp. 10 ss.; F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, n. 1, pp. 98 ss.; W. SCHÖN, *Taxation and State aid law in the European Union*, in *Common Market Law Review*, 1999, n. 5, pp. 919 ss.; F. RASI, *I confini della nozione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pp. 55 ss.; A. MAROTTA, *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in M. INGROSSO-G. TESAURO (a

Infatti, viene così definita ogni disposizione che conferisca un vantaggio economico al beneficiario falsando o minacciando di falsare la concorrenza. In secondo luogo, questa misura deve essere imputabile a risorse statali. Il beneficiario, inoltre, deve essere un'impresa o una produzione. Infine, vi deve essere selettività.

Dei quattro punti che costituiscono la nozione di aiuto di Stato, quello più interessante da analizzare è senz'altro il concetto di selettività. Questo, in effetti, benché facilmente definibile in termini generali, è particolarmente complicato da delineare quando si deve applicare al caso concreto<sup>18</sup>.

Su questo profilo la giurisprudenza della Corte di Giustizia è molto ampia ma tutt'altro che consolidata. Questo è sicuramente dovuto al fatto che la giurisprudenza europea in materia di aiuti di Stato ha segnato una importante evoluzione nel recente passato, soprattutto per quel che concerne la nozione di selettività, la quale è tuttora in continua evoluzione e presenta molti profili di estremo interesse. Per questa ragione ora si procederà a una analisi specifica delle tappe più significative che hanno caratterizzato la trasformazione di questo concetto.

---

cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pp. 129 ss.; G. CAPUTI, *La selettività in generale*, in M. INGROSSO-G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, pp. 191 ss.; P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 219 ss.; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 392 ss., C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, pp. 40 ss.; R. FRANZÈ, *I "tributi di scopo" nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2005, n. 2, pp. 865 ss.; A. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2001, n. 196, pp. 87 ss. e ad A. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2012, n. 324, pp. 38 ss.

<sup>18</sup> G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, cit., p. 13, dove viene posto in evidenza che «in realtà, l'esperienza giurisprudenziale ha dimostrato che quello della selettività costituisce uno dei profili di più complesso accertamento, in quanto la linea di confine fra discipline speciali e discipline generali può risultare assai sfumata se valutata in rapporto alle concrete ipotesi applicative»; S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2006, n. 132, p. 14, la quale, a proposito della selettività, sottolinea che «sin duda éste es uno de los criterios integrantes del concepto «ayuda de estado» que plantea los problemas más delicados porque, aunque desde una perspectiva teórica pueda resultar relativamente sencillo trazar la línea divisoria entre una medida general y otra selectiva, en la práctica la distinción se muestra mucho más complicada»; C.H. PANAYI, *State Aid and Tax: the Third Way?*, in *International Tax Review*, 2004, nn. 6/7, p. 304; P. PISTONE, *Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities*, in *Intertax*, 2012, n. 2, p. 87 e H. DRABBE, *The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*, in A. RUST-C. MICHEAU (edited by), *State Aid and Tax Law*, The Netherlands, 2013, pp. 87-89.



### ***3. - Il requisito della selettività.***

#### **3.1. - L'emersione di un duplice profilo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: la selettività materiale e quella territoriale**

Innanzitutto, prima di passare alla disamina del requisito della selettività, bisogna sottolineare che questa non ha carattere assoluto ma di relazione, dal momento che richiede di individuare e comparare le disposizioni fiscali di favore rispetto alla disciplina generale<sup>19</sup>.

Ne consegue che non vengono posti vincoli agli Stati membri per ciò che riguarda la determinazione del regime tributario ordinario ma, al contrario, tale disposizione si applica esclusivamente alle eccezioni rispetto al sistema generale<sup>20</sup>.

Detto questo, va evidenziato che la giurisprudenza ha elaborato due profili di selettività. Infatti, le misure fiscali possono essere ritenute selettive in quanto applicabili esclusivamente in relazione a un numero ristretto di soggetti o di attività ovvero agli agenti economici che operano in una specifica regione di uno Stato Membro.

Per ciò che concerne la selettività materiale, al fine di dare efficacia concreta al divieto, la giurisprudenza della Corte ha considerato rilevanti sia le sovvenzioni di denaro pubblico sia le forme di agevolazione monetaria, considerandole due lati della stessa medaglia che hanno la medesima natura e che producono effetti identici. Quindi, sono proibite sia le situazioni in cui l'impresa beneficiaria ottenga un vantaggio economico che non sarebbe stata in grado di ottenere in condizioni normali<sup>21</sup>, sia quelle in cui

---

<sup>19</sup> G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., pp. 170-171; A. CORDEWENER, *Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control*, in *EC Tax Review*, 2012, n. 6, p. 288.

<sup>20</sup> In senso analogo F. ROCCATAGLIATA-S. MEDICI, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, cit., p. 623; W. SCHÖN, *Taxation and State aid law in the European Union*, cit., 927-930; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, n. 4, p. 1216; A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di stato e le misure fiscali di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, cit., pp. 47-48; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, cit., pp. 11 ss., in modo particolare la nota 6; P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 228; F. RASI, *I confini della nozione*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., pp. 64-65; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 402 e C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit., pp. 100 ss.

<sup>21</sup> Corte di giustizia, sentenza 11 luglio 1996, causa C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) e altri e La Poste e altri*, in *Racc.*, I-03547, punto 60.

vengano alleviati gli oneri che normalmente avrebbero gravato sul bilancio dell'impresa<sup>22</sup>.

Inoltre, va evidenziato che la Corte non ha considerato rilevanti solo gli aiuti diretti concessi alle imprese ma anche quelli indiretti, per esempio quelli attribuiti esclusivamente ai lavoratori di un settore determinato che, alleviando le imprese operanti in quel particolare ambito da oneri specifici, ne permettono un aumento della produttività e della produzione in ragione dell'incremento degli operai disposti a fornire la propria manodopera<sup>23</sup>.

La giurisprudenza europea, successivamente, ha confermato che un vantaggio conferito direttamente a talune persone fisiche o giuridiche che non siano necessariamente imprese può costituire un vantaggio indiretto, qualora venga dimostrata la sussistenza del collegamento tra la misura e altre persone fisiche o giuridiche che siano imprese, e conseguentemente essere ritenuto un aiuto di Stato per queste ultime<sup>24</sup>.

Il beneficio, per l'impresa che fruisce dell'aiuto, infine, non deve essere necessariamente correlato all'effettiva partecipazione all'attività di esportazione, questo poiché il fine della normativa è quello di garantire che i differenti *competitors* possano fronteggiarsi ad armi pari all'interno del mercato comune. Di conseguenza, anche se un'impresa si limita a commercializzare i prodotti all'interno del suo Stato di residenza, nel caso in cui riceva un aiuto, le imprese con sede in altri Paesi membri vedrebbero diminuite le loro possibilità di esportare i loro prodotti nel primo Stato.

---

<sup>22</sup> Corte di giustizia, sentenza 14 febbraio 1990, causa C-301/87, *Repubblica francese v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., I-00307, punto 41. Si veda altresì, Corte di giustizia, sentenza 23 febbraio 1961, causa C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. l'Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio*, in Racc., 00003, p. 38, dove la Corte afferma che «il concetto di aiuto è tuttavia più comprensivo di quello di sovvenzione dato che esso vale a designare non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa».

<sup>23</sup> Corte di giustizia, causa C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. l'Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio*, dove è stata considerata incompatibile con il Trattato CECA una normativa tedesca che attribuiva un "premio di squadra", finanziato con denaro pubblico, esclusivamente ai lavoratori operanti nell'industria carbonifera. La Corte ha ritenuto questa misura un aiuto, benché indiretto, nei confronti delle imprese e lo ha dichiarato incompatibile con l'art. 4 dell'allora Trattato CECA.

<sup>24</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 13 giugno 2002, causa C-382/99, *Regno dei Paesi Bassi v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., I-05163, punti 38 e 60-66; Tribunale di primo grado delle Comunità Europee, sentenza 4 marzo 2009, causa T-424/05, *Repubblica italiana v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., II-00023, punto 108; sentenza 15 giugno 2010, causa T-177/07, *Mediaset Spa v. Commissione europea*, in Racc., II-02341, punto 75 e Corte di Giustizia, sentenza 28 luglio 2011, causa C-403/10 P, *Mediaset Spa v. Commissione europea*, in Racc., I-00117, punto 21.

Per ciò che concerne la selettività territoriale, invece, questo concetto è stato introdotto dalla Corte di Giustizia con la sentenza *Azzorre*<sup>25</sup>, nella quale è stato statuito che una misura non può essere ritenuta selettiva per il solo fatto che si applichi a una zona geografica limitata di uno Stato Membro<sup>26</sup>. La Corte ha affermato che, in via preliminare, bisogna accertare se l'ente è autonomo dal punto di vista istituzionale, procedurale e finanziario<sup>27</sup>. Con il concetto di autonomia istituzionale<sup>28</sup> si fa riferimento al fatto che l'ente sub-statale sia dotato, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. L'autonomia procedurale<sup>29</sup>,

---

<sup>25</sup> Corte di giustizia, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Repubblica portoghese v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., I-07115. Nel caso di specie, all'interno della riforma del sistema tributario, l'arcipelago delle Azzorre aveva previsto una riduzione delle aliquote sulle imposte sul reddito. Questo provvedimento era stato considerato incompatibile con il divieto di aiuti di Stato da parte della Commissione e la sua decisione negativa era stata impugnata dalla Repubblica portoghese. Per un'analisi dettagliata di questo caso si veda A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 5, pp. 1783 ss.; G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, n. 11, pp. 249 ss.; V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e «insularità»: dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, n. 1, pp. 319 ss. e S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria*, cit., pp. 825 ss.

<sup>26</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 58 e 60, la Corte ha affermato che «non si può escludere che un'entità infrastatale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese. In tali circostanze, il territorio nel quale esercita la sua competenza l'entità infrastatale che ha adottato il provvedimento, e non il territorio nazionale nella sua totalità, rappresenta il contesto rilevante per accertare se un provvedimento adottato da tale entità favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento o dal regime giuridico interessato» e ha concluso osservando che «non si può, tuttavia, dedurre che una misura sia selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (attuale art. 107 TFUE) per il solo fatto che si applica esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro». Questo problema era già stato avvertito da larga parte della dottrina, si veda F. FICHERA, *Aiuti fiscali ai Paesi Baschi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, pp. 440 ss. e, in modo specifico, p. 443; A.E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di stato e le misure fiscali di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, cit., p. 37; J.M. LOPEZ, *Aiuti di stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo*, in *Giur. imp.*, 2003, nn. 4/5, p. 1373, e A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., pp. 1201 ss., il quale, come evidenziato da G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, cit., pp. 47-48, nota 81, nello sviluppare argomenti volti a superare una troppo rigida equiparazione fra territorialità e selettività, ha anticipato, almeno in parte, l'orientamento giurisprudenziale che è stato successivamente intrapreso dalla Corte di Giustizia.

<sup>27</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 67 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed del 20 ottobre 2005, causa C-88/03, *Repubblica portoghese v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., I-07115, punto 54.

<sup>28</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 54, dove il requisito dell'autonomia istituzionale viene giudicato comprobato quando «la decisione è presa da un ente territoriale dotato di un proprio statuto costituzionale, politico e amministrativo, indipendente dall'autorità centrale».

<sup>29</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 54, dove il requisito dell'autonomia procedurale è ritenuto esistente qualora «la decisione è presa da un ente territoriale conformemente ad una procedura all'interno della quale l'autorità centrale non ha alcun

invece, è considerata esistente nel momento in cui la decisione viene presa dall'ente decentrato senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Il requisito dell'indipendenza finanziaria<sup>30</sup>, infine, sussiste nell'ipotesi in cui le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non vengono compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

Qualora l'ente decentrato superi questo triplice test, difatti, viene considerato autonomo ai fini dell'applicazione della normativa in tema di divieto di aiuti di Stato e, conseguentemente, la verifica della selettività materiale della misura non dovrà essere svolta tenendo in considerazione il territorio dell'intero Stato membro ma dovrà limitarsi esclusivamente alla parte di competenza dell'ente decentrato<sup>31</sup>. Questo perché, qualora sussistano queste condizioni, l'ente sub-statale perde la sua qualifica di "parte", per assumere la posizione di "tutto", all'interno della quale dovrà essere valutata la selettività degli interventi di politica fiscale<sup>32</sup>.

Il giudice lussemburghese non ha ritenuto sussistente in questa circostanza il requisito dell'indipendenza finanziaria<sup>33</sup> e, quindi, ha considerato la normativa incompatibile con

---

potere di intervenire direttamente rispetto alla determinazione dell'aliquota d'imposta, e in assenza di qualsiasi obbligo per l'ente territoriale di tenere conto degli interessi dell'autorità centrale all'atto di determinare la detta aliquota».

<sup>30</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 54, dove viene specificato che per riconoscere sussistente il requisito dell'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».

<sup>31</sup> G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, cit., pp. 50-51; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 229 ss.; G. GRAZIANO, *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pp. 230 ss.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, n. 3, pp. 1050-1051, il quale evidenzia che «il riconoscimento della specificità territoriale consente, in presenza dei requisiti individuati dalla Corte, di valorizzare in chiave di differenza di fatto e di diritto la diversa dislocazione geografica di due imprese e, di conseguenza, di escludere che l'aliquota minore applicata a una delle due possa fungere da indizio di un vantaggio», in quanto «come aveva già chiarito la sentenza *Adria Wien Pipelines*, poiché la misura sia un aiuto essa deve favorire "talune imprese [...] rispetto ad altre imprese che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga"»; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 463 ss. e A. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión*, cit., pp. 42-43.

<sup>32</sup> G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, cit., p. 255.

<sup>33</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 75 e 77, dove la Corte ha rilevato che «per quanto concerne l'autonomia sotto il profilo finanziario, il governo portoghese [...] si è limitato ad osservare che la Commissione non aveva addotto prove circa la fondatezza di tale argomento, senza tuttavia dimostrare a sua volta che la Regione autonoma delle Azzorre non riceve alcun finanziamento da parte dello Stato per compensare un minor gettito fiscale derivante eventualmente dalla concessione di

i Trattati comunitari poiché, tenendo in considerazione come contesto giuridico rilevante per valutare la selettività delle misure fiscali in questione la totalità del territorio portoghese, la disciplina oggetto di studio era applicabile esclusivamente agli operatori economici situati nella Regione delle Azzorre<sup>34</sup>.

La nozione di selettività territoriale è stata successivamente precisata nella sentenza relativa ai Paesi Baschi<sup>35</sup>, nella quale la Corte, ripercorrendo per lunghi tratti il precedente *leading case*, ne ha chiarito alcuni elementi determinanti.

In modo particolare, con riferimento all'autonomia procedurale, la Corte ha affermato che questa non esclude la possibilità che venga istituito un procedimento di concertazione, volto a prevenire eventuali conflitti normativi, purché la decisione che concluda il procedimento sia adottata dall'ente infrastatale, senza che il governo centrale abbia la possibilità di intervenire per modificarne il contenuto<sup>36</sup>.

Un altro aspetto di estrema rilevanza che viene evidenziato è che, nell'adozione di un atto, il rispetto di limiti prestabiliti non implica, in linea di principio, che venga scalfita l'autonomia decisionale dell'ente che adotta tale decisione<sup>37</sup>. Ciò che rileva, conseguentemente, è che le competenze, benché delimitate, conferite all'ente decentrato, possano da questo essere utilizzate liberamente all'interno di tali limiti.

Per ciò che concerne l'autonomia finanziaria, viene specificato che un ente è autonomo sotto questo punto di vista solamente nel caso in cui subisca direttamente le

---

riduzioni dell'aliquota fiscale» e che «il minor gettito fiscale [...] è in ogni caso compensato da un meccanismo di finanziamento gestito a livello centrale».

<sup>34</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 79.

<sup>35</sup> Corte di giustizia, sentenza 11 settembre 2008, cause riunite C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 e C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA v. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e altri*, in Racc., I-06747. In questa circostanza la Corte si è trovata, nell'ambito di un rinvio pregiudiziale, a giudicare la compatibilità di determinate modifiche fiscali, nello specifico la riduzione dell'aliquota relativa all'imposta sulle società e l'introduzione di una detrazione d'imposta del 10% per determinati investimenti, approvate dai territori storici della CC.AA. basca.

<sup>36</sup> Corte di giustizia, cause riunite C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 e C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, punti 95 e 96, dove la Corte osserva che «una decisione dell'autorità infrastatale deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto» e che, comunque, «una siffatta autonomia procedurale non esclude che, allo scopo di prevenire i conflitti, venga istituito un procedimento di concertazione sempreché la decisione finale presa in esito a tale procedimento sia adottata dall'ente infrastatale e non dal governo centrale». Al punto 99, inoltre, la Corte evidenzia che in assenza di un accordo in seno alla commissione di coordinamento, il governo non possa imporre l'adozione di una norma avente un determinato contenuto.

<sup>37</sup> Corte di giustizia, cause riunite C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 e C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, punto 104. Come evidenziato anche al punto 81, i limiti che un ente deve rispettare nell'esercizio delle competenze che gli vengono attribuite non incide, in via di principio, sull'esercizio di queste competenze all'interno di tali limiti.

conseguenze finanziarie della propria politica fiscale senza ricevere trasferimenti statali che vadano a compensare la riduzione delle risorse, a disposizione dell'ente decentrato, causata dall'esercizio dell'autonomia tributaria che gli è stata concessa<sup>38</sup>. Inoltre, l'esistenza di trasferimenti statali a favore dell'ente decentrato non è di per sé sufficiente per dimostrare l'insussistenza dell'indipendenza finanziaria, in quanto deve essere altresì comprovato che vi sia un diretto collegamento tra l'esercizio della potestà tributaria dell'ente decentrato e l'ammontare dei trasferimenti statali<sup>39</sup>. Detto in altri termini, la dipendenza finanziaria è provata dall'esistenza di una relazione diretta fra riduzione delle entrate da parte dell'ente infra-statale e adeguamento compensatorio dei trasferimenti statali<sup>40</sup>.

La Corte, dopo aver delineato i parametri sulla base dei quali debba essere effettuato il triplice test statuito in *Azzorre*, rinvia la questione al giudice *a quo*, in quanto competente per poter interpretare il diritto interno.

---

<sup>38</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale J. Kokott dell'8 maggio 2008, cause riunite C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 e C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA v. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e altri*, in Racc., I-06747, punti 106 ss., dove viene affermato che «un ente locale è dotato di autonomia finanziaria se è tenuto a sopportare esso stesso le conseguenze finanziarie delle proprie normative fiscali e non riceve alcuna compensazione dallo Stato centrale per la riduzione degli introiti fiscali derivante dalle differenze delle normative locali rispetto a quelle dello Stato centrale».

<sup>39</sup> La necessità di un chiarimento in merito all'esistenza di «trasferimenti» a favore dell'ente locale da parte dello Stato quale indice della mancanza di autonomia, era stata evidenziata in dottrina da G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, cit., pp. 52-56, il quale, anticipando la posizione poi adottata dalla Corte di Giustizia, sottolineava l'irrelevanza della presenza di eventuali fondi perequativi nel caso in cui questi fossero destinati a compensare il minor gettito relativo alla capacità fiscale del territorio.

<sup>40</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale J. Kokott, cause riunite C-428/06, C-429/06, C-430/06, C-431/06, C-432/06, C-433/06 e C-434/06, *Unión General de Trabajadores de la Rioja*, punti 109 e 110, dove, dopo aver osservato che «un'autonomia finanziaria delle strutture infrastatali non deve essere sempre negata qualora [...] si debba constatare un trasferimento finanziario per saldo dallo Stato centrale agli enti locali o regionali. Un siffatto trasferimento può essere infatti dettato da molteplici motivi, i quali non presentano alcun legame con le normative fiscali locali o regionali», viene stabilito che «al fine di accertare una connessione fra siffatti flussi finanziari e la legislazione fiscale locale, devono dunque essere soddisfatti perlomeno due requisiti. In primo luogo, è necessario servirsi dell'importo delle entrate fiscali locali come parametro per fissare eventuali trasferimenti finanziari. In secondo luogo, una riduzione delle entrate fiscali deve condurre anche ad un corrispondente adeguamento compensatorio del trasferimento dei mezzi fra i livelli statali». La Corte, al punto 135 della sentenza, conformandosi alle conclusioni dell'Avvocato generale, afferma che «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». L'importanza di questa specificazione viene messa in risalto, tra gli altri, da M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 2009, n. 13, p. 986.



Il *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco*<sup>41</sup>, ripercorrendo la linea argomentativa tracciata dal giudice europeo, ha considerato i Paesi Baschi l'ente territoriale di riferimento per applicare la normativa in tema di divieto di aiuti di Stato, in quanto ha ritenuto sussistenti i requisiti dell'indipendenza istituzionale, decisionale e finanziaria e, poiché la norma in esame si applicava indistintamente a tutte le imprese presenti nel territorio Basco, la disposizione è stata giudicata compatibile con il diritto europeo.

### **3.2. - La rinnovata nozione di selettività materiale emergente dalla sentenza Gibilterra**

La nozione di selettività, nello specifico quella materiale, è stata da ultimo rimodellata dalla Corte di Giustizia nella sentenza Gibilterra<sup>42</sup>.

La riforma fiscale presentata dal Governo di Gibilterra prevedeva la presenza simultanea di due imposte e una tassa che, da un punto di vista formale, erano applicabili a tutte le società residenti in Gibilterra<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Sentenza *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco* del 22 dicembre 2008, ricorso n. 1265/2005, reperibile al seguente link:

<http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=TS&reference=6352761&links=%22639/2009%22&optimize=20120504&publicinterface=true>.

<sup>42</sup> Corte di giustizia, sentenza 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 e C-107/09, *Commissione europea v. Governo di Gibilterra*, in Racc., I-11113. Questa decisione è conseguita all'impugnazione dinanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, da parte della Commissione Europea e del Regno di Spagna, della sentenza del Tribunale di primo grado delle Comunità Europee (sentenza 18 dicembre 2008, cause riunite T-211/04 e T-215/04, *Governo di Gibilterra v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., II-03745), che aveva ritenuto compatibile con i Trattati europei la riforma fiscale in ambito societario presentata dal Governo di Gibilterra il 27 aprile del 2002. Per un'analisi della stessa si veda P. ROSSI-MACCANICO, *Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distorsions*, in *Intertax*, 2012, n. 2, pp. 95 ss. e G. VEZZOSO, *Aiuti di Stato e concorrenza fiscale dannosa*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, n. 3, pp. 1205 ss.

<sup>43</sup> Nel dettaglio, il nuovo sistema di tassazione era costituito da un'imposta sul monte salari (*Payroll tax*), la quale prevedeva il pagamento di 3.000 sterline per ciascun dipendente, e da un'imposta sull'occupazione dei beni immobili a uso commerciale (*BPOT*), calcolata applicando, al valore degli stessi, un'aliquota equivalente a una percentuale dell'aliquota generale prevista sugli immobili a Gibilterra. Infine, era prevista una tassa di registro (*Registration Fee*), in base alla quale tutte le società aventi come obiettivo la generazione di utili dovevano pagare una tassa annua pari a 300 sterline. Veniva inoltre statuito che la somma dell'imposta sul monte salari e della BPOT non potesse superare il 15% degli utili prodotti dalle società. Per le società aventi per oggetto la prestazione di servizi finanziari, in

La Commissione Europea aveva ritenuto questa norma incompatibile con l'art. 87, par. 1, del Trattato CE<sup>44</sup>, reputandola selettiva sia sul piano territoriale che su quello materiale<sup>45</sup>. Secondo la Commissione, difatti, la riforma era selettiva sul piano territoriale, in quanto istituiva un sistema di tassazione in forza del quale le imprese di Gibilterra erano assoggettate, in generale, a un'aliquota inferiore a quella applicata alle imprese del Regno Unito. Taluni aspetti della riforma, inoltre, venivano considerati selettivi sul piano materiale. Il rilievo più apprezzabile consisteva nella considerazione che la previsione di due imposte come quella sul monte salari e quella sull'occupazione dei beni immobili a uso commerciale avrebbe favorito le società *offshore*, quelle cioè residenti ma senza presenza fisica effettiva a Gibilterra.

Il Regno di Gibilterra e il Regno Unito hanno impugnato la decisione della Commissione Europea presso il Tribunale di primo grado, il quale ha ritenuto la riforma compatibile con il Trattato.

Il Tribunale, nella sua sentenza, seguendo il test che la Corte di Giustizia aveva utilizzato nel caso *Azzorre*, ha stabilito che l'ambito territoriale di riferimento per valutare la selettività della riforma era Gibilterra e non il Regno Unito.

Dal punto di vista della selettività materiale, inoltre, il Tribunale non ha ravvisato profili di selettività, dal momento che la disciplina controversa era applicabile a tutte le società residenti in Gibilterra e non era presente un regime derogatorio rispetto alla disciplina generale<sup>46</sup>. Il Tribunale, di conseguenza, ha deciso per la non incompatibilità della disciplina di Gibilterra.

A seguito di tale decisione, la Commissione Europea ha impugnato la sentenza del Tribunale di primo grado dinanzi alla Corte di Giustizia, la quale ha riposto la sua attenzione principalmente sulla selettività materiale.

La Corte, nello specifico, ha rilevato come il Tribunale, erroneamente, si sia limitato a un'analisi tecnica della disciplina, senza prenderne in considerazione gli effetti

---

aggiunta, era prevista un'imposta addizionale, a un'aliquota compresa tra il 4% e il 6% degli utili, fermo restando il limite della tassazione complessiva non superiore al 15% degli utili prodotti.

<sup>44</sup> Attuale art. 107, par. 1, TFUE.

<sup>45</sup> Decisione della Commissione Europea 30 marzo 2004, 2005/261/CE.

<sup>46</sup> Tribunale di primo grado delle Comunità Europee, cause riunite T-211/04 e T-215/04, *Governo di Gibilterra v. Commissione delle Comunità europee*, punti 184 e 185. Sul punto si veda anche G. MARTÍNEZ BÁRBARA, *Advocat General Opinions on Tax Autonomy of European Regions: From the Basque Country Case (1999) to the Gibraltar Case (2011)*, in *European Taxation*, 2012, n. 4, pp. 163-164 e P. ROSSI-MACCANICO, *Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distorsions*, cit., p. 96.



sostanziali<sup>47</sup>. Infatti, nella situazione puramente interna, ovverosia di residenti con redditi provenienti esclusivamente da attività interne, i tre tributi troverebbero tutti quanti applicazione. Nel caso di società *offshore*<sup>48</sup>, invece, non troverebbero un'effettiva applicazione né l'imposta sul monte salari e nemmeno quella sull'occupazione dei beni immobili a uso commerciale, poiché queste società sono generalmente prive di dipendenti e non occupano questo genere di immobili. In presenza di società *offshore*, di conseguenza, troverebbe applicazione solamente la tassa di registro, che oltretutto è la meno significativa del regime fiscale previsto.

Sulla base di questa ricostruzione la Corte di Giustizia ha giudicato la riforma selettiva dal punto di vista materiale<sup>49</sup>.

Analizzando nel dettaglio la riforma fiscale proposta dal Regno di Gibilterra e tenendo conto della giurisprudenza europea precedente, questa non avrebbe dovuto essere considerata selettiva né dal punto di vista territoriale né da quello materiale.

Sicuramente la riforma non presentava tratti di selettività territoriale, così come definita dalla Corte nel caso *Azzorre*, dal momento che la riforma si applicava uniformemente sull'intero territorio di Gibilterra, anche se il problema era se considerare o meno Gibilterra come parte del territorio inglese/britannico.

D'altro canto la riforma non presentava nemmeno profili di selettività materiale, poiché non favoriva talune imprese o produzioni, nell'accezione fino allora intesa dal giudice europeo. Difatti, la Corte sino a quel momento aveva sempre inteso la selettività materiale in ambito fiscale preoccupandosi soprattutto che le imprese residenti non

---

<sup>47</sup> Corte di giustizia, cause riunite C-106/09 e C-107/09, *Commissione europea v. Governo di Gibilterra*, punti 87 e 88. In dottrina, a questo proposito, si faccia riferimento a T. LYONS, *Commission and Spain v Gibraltar and the United Kingdom: a landmark case on engineered tax regimes*, in *British Tax Review*, 2012, n. 1, p. 61.

<sup>48</sup> Con società *offshore* si fa riferimento a quelle società che producono la totalità del loro reddito all'estero.

<sup>49</sup> Merita di essere sottolineato che la Corte non si è soffermata sull'ipotesi di selettività regionale/territoriale perché ha ritenuto la questione assorbita. Sull'argomento si rimanda ai punti 183-188 della citata sentenza. In dottrina, invece, si rinvia a G. MARTÍNEZ BÁRBARA, *Advocat General Opinions on Tax Autonomy of European Regions: From the Basque Country Case (1999) to the Gibraltar Case (2011)*, cit., p. 166 e C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, cit., p. 133. A questo proposito deve però essere evidenziato come sia criticabile l'ordine logico attraverso il quale la Corte ha applicato i due concetti di selettività. Difatti, come sostenuto da G. FRANSONI, *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, cit., p. 255, appare più ragionevole andare ad accertare, in via preliminare, l'ambito territoriale di riferimento (selettività regionale), per poi verificare se all'interno di tale contesto vengano favorite determinate imprese o produzioni (selettività materiale). La Corte, invece, in questa specifica circostanza, ha giudicato la misura selettiva dal punto di vista materiale, prendendo come ambito territoriale di riferimento il territorio di Gibilterra senza che, in via preliminare, fosse stata accertata l'autonomia, sulla base del triplice test sancito in *Azzorre*, di Gibilterra rispetto al Regno Unito.

venissero avvantaggiate rispetto a quelle non residenti che, anche solo potenzialmente, avrebbero potuto concorrere nel medesimo mercato<sup>50</sup>.

Nel caso oggetto di analisi, la disciplina si applicava indistintamente nei confronti di tutti i soggetti residenti fiscalmente in Gibilterra. Di fatto, però, dalla sua applicazione sostanziale ne risultavano agevolate le società *offshore*<sup>51</sup>. Queste ultime, difatti, beneficiavano di un vantaggio economico imputabile a risorse statali.

Ma, a ben guardare, le società *offshore* sono quelle che producono la totalità dei loro redditi all'estero e, quindi, in questo caso non veniva favorita una produzione o talune imprese nel senso precedentemente utilizzato dalla Corte. In questa situazione la Corte ha guardato all'altro lato della medaglia, ha cercato cioè di evitare che le imprese residenti in uno Stato membro ma operanti in un altro Paese dell'Unione venissero avvantaggiate rispetto a quelle operanti nel mercato interno dello Stato di residenza. È evidente come, in questa circostanza, la Corte abbia modificato il criterio di comparazione. Il giudice europeo, nello specifico, ha esteso la nozione di selettività in ragione del luogo di produzione del reddito.

Questa sentenza, nella sostanza, rappresenta un'applicazione del principio di uguaglianza tributaria in senso sostanziale in materia di aiuti di Stato<sup>52</sup>.

La Corte, infatti, ha esteso la portata dell'art. 107 TFUE al confronto tra un soggetto residente che investe e produce reddito in tale territorio e un residente che produce

---

<sup>50</sup> A titolo esemplificativo, tra le altre, Corte di giustizia, causa C-173/73, *Italia v. Commissione*, riguardo allo sgravio di oneri sociali concessi esclusivamente al settore tessile; sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, in Racc., I-08365, relativamente al rimborso parziale delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica solo a favore delle imprese che avevano come attività principale la produzione di beni materiali; sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze Spa, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato Spa*, in Racc., I-00289, in tema di fondazioni bancarie; sentenza 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna*, in Racc., I-09913, in relazione alle imposte regionali sugli scali turistici degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e alle unità di diporto e causa C-403/10 P, *Mediaset Spa v. Commissione europea*, sui contributi italiani per l'acquisto dei decoder digitali terrestri.

<sup>51</sup> C. QUIGLEY, *Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity*, in *Intertax*, 2012, n. 2, pp. 118-119.

<sup>52</sup> Per un approfondimento sul rapporto tra uguaglianza tributaria e ordinamento UE, si veda F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, pp. 47 ss. e G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., pp. 135 ss.

reddito fuori dal territorio di residenza, circostanza che non si era mai verificata in precedenza<sup>53</sup>.

In questo caso la Corte ha ampliato l'ambito di analisi focalizzandosi su una comparazione complementare rispetto a quella finora presa in considerazione. Il giudice europeo, difatti, in questa sentenza ha statuito che le imprese che vogliono, investendo all'estero, competere con le imprese ivi residenti non possono essere avvantaggiate dal loro Stato di residenza, sulla base di un confronto interno con le altre imprese residenti nello Stato di partenza.

Ne consegue che la nozione di selettività non è più intesa solo come divieto di un trattamento di favore nei confronti delle imprese che producono il loro reddito nello Stato di residenza rispetto a quelle estere concorrenti; il concetto di selettività viene ora allargato alle situazioni speculari, cioè al divieto di alleggerire il carico fiscale delle imprese che producono redditi all'estero rispetto a quelle che realizzano i loro redditi sul territorio di residenza.

#### **4. - Le implicazioni connesse all'autonomia tributaria degli Enti decentrati**

Nell'ambito di un'analisi complessiva dell'incidenza che avrebbe potuto assumere la nozione di selettività regionale all'interno della materia del divieto di aiuti di Stato, fin dalla sentenza *Azzorre*<sup>54</sup> sono state individuate tre possibili situazioni in cui una misura fiscale generale, trovando applicazione limitatamente a un'area di uno Stato membro, poteva porsi il problema riguardo al fatto che la stessa potesse costituire

---

<sup>53</sup> Questa lettura sembra compatibile con la lettera e la *ratio* dell'art. 107 TFUE, in quanto si ha una deroga sostanziale rispetto al sistema tributario generale che si concretizza in un beneficio ingiustificato, dal punto di vista economico, a vantaggio esclusivo di alcune tipologie di impresa ben identificabili. Difatti, va ricordato che la Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, in GUCE 10 dicembre 1998, 98/C 384/3, afferma che il buon funzionamento del mercato interno è ostacolato da ogni misura fiscale che instauri, a favore di talune imprese di uno Stato membro, un'eccezione all'applicazione del sistema tributario.

<sup>54</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 63 ss. e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 50 ss.

o meno, a seconda dell'ambito territoriale preso come riferimento per applicare l'art. 107 TFUE, un aiuto di Stato<sup>55</sup>.

La prima circostanza descritta si verifica quando il governo centrale di uno Stato membro decide in modo unilaterale di ridurre il livello impositivo per tutti gli agenti economici residenti in una determinata area geografica. Questo tipo di provvedimento dev'essere considerato selettivo, salvo sia giustificato<sup>56</sup>. Difatti, avendo il governo centrale il potere di determinare la politica fiscale sull'intero territorio dello Stato, il contesto territoriale di riferimento per verificare l'esistenza di selettività non può che essere rappresentato dal territorio dello Stato membro. Una siffatta misura, conseguentemente, non è generale in quanto ne possono beneficiare solo determinate imprese, più precisamente soltanto quelle residenti in quella specifica area del Paese membro.

Il secondo scenario possibile è quello in cui tutti gli enti territoriali del medesimo livello godono di discrezionalità nello stabilire in modo autonomo il livello impositivo per il territorio di loro competenza<sup>57</sup>. In tale caso, la Corte chiarisce che non esiste selettività poiché manca un sistema tributario generale di riferimento rispetto al quale individuare l'eccezione o la deroga<sup>58</sup>. Difatti, la nozione di selettività non è un concetto a sé stante

---

<sup>55</sup> Per un'analisi approfondita su questo tema e, in modo specifico, sul rapporto tra diritto comunitario e federalismo fiscale si veda A. CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009, pp. 74 ss.

<sup>56</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 64 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 51, dove viene osservato che «la prima situazione si verifica quando il governo centrale di uno Stato membro decide unilateralmente che l'aliquota d'imposta nazionale debba venire ridotta riguardo ad un'area geografica designata. 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».

<sup>57</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 64 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 52 e 53, dove si afferma che «la seconda situazione riguarda il caso in cui tutti gli enti territoriali di un particolare livello (regioni, comuni o altro), possono autonomamente stabilire l'aliquota d'imposta per il territorio di loro competenza, con riferimento o meno all'aliquota d'imposta "nazionale"» e che, come riconosciuto dalla Commissione, «le misure adottate da un ente locale nell'esercizio di tali poteri, che siano generalmente applicabili all'interno del suo circondario, non sono selettive ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE - anche qualora un ente adotti aliquote d'imposta più basse rispetto a tutti gli altri».

<sup>58</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 64, dove viene sancito che una misura adottata dall'ente territoriale, nell'esercizio delle competenze che dispone, «non è selettiva, poiché non risulta possibile individuare un livello impositivo normale che possa rappresentare il parametro di riferimento». In modo analogo, Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 53.

che può essere valutato in modo asettico; questa, al contrario, ha sempre bisogno di un termine di relazione con il quale poter effettuare il confronto.

La terza fattispecie, che è quella che poi si presenta nel caso concreto analizzato dalla Corte, prevede l'ipotesi in cui un ente territoriale, nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al livello centrale, promuove una disciplina fiscale, applicabile unicamente alle imprese situate nel suo territorio di competenza, più favorevole di quella presente a livello statale<sup>59</sup>. La Corte, come già riscontrato in precedenza, ha stabilito che una misura di questo genere non è selettiva solo nel momento in cui l'ente decentrato sia effettivamente indipendente da un punto di vista istituzionale, procedurale e finanziario<sup>60</sup>. In questa circostanza viene specificato che l'analisi circa la sussistenza della selettività materiale deve essere limitata al territorio dell'ente decentrato, poiché questo, sulla base dell'autonomia che gli è stata riconosciuta, svolge un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui si trovano a operare le imprese<sup>61</sup>. Qualora, invece, questa autonomia non sussista, perché non completa o perché non effettiva, l'ambito territoriale di riferimento per applicare il divieto *ex art. 107 TFUE* deve essere costituito dallo Stato membro<sup>62</sup>.

Questa evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, in definitiva, ha portato al raggiungimento di un punto di incontro tra le preoccupazioni espresse dall'Avv. generale Saggio<sup>63</sup>, secondo il quale dietro l'espedito del decentramento istituzionale potesse nascondersi il tentativo di aggirare il divieto in materia di aiuti di Stato, e l'esigenza di evitare che da una interpretazione troppo rigida della normativa derivasse una negazione *tout court* delle istanze autonomistiche, venendo meno per gli Stati

---

<sup>59</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 65 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 54.

<sup>60</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 66 e 67 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 55.

<sup>61</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 55.

<sup>62</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punti 77 e 78 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 56.

<sup>63</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale A. Saggio del 1° luglio 1999, cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, *Administración del Estado v. Juntas Generales de Guipúzcoa, Diputación Foral de Guipúzcoa e al.*, in Racc., I-01073, punto 37, il quale affermava che «il fatto che le misure [...] siano adottate da collettività territoriali dotate di competenza esclusiva ai sensi del diritto nazionale appare invero [...] una circostanza meramente formale. Se così non fosse, lo Stato potrebbe agevolmente applicare 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».

membri la possibilità di poter determinare liberamente il proprio assetto istituzionale interno<sup>64</sup>.

## **5. - L'esperienza italiana. Il caso dell'IRAP**

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata oggetto di scrutinio da parte della Commissione<sup>65</sup> nel corso del 2005. In quell'occasione, nell'ambito dell'analisi della compatibilità con il divieto in materia di aiuti di Stato di agevolazioni che il Governo italiano aveva pensato di introdurre al fine di favorire lo sviluppo economico di aree in cui era presente un elevato livello di disoccupazione, la Commissione, analizzando l'imposta italiana nella sua globalità, si allineò a quanto statuito dall'Avv. generale L.A. Geelhoed nelle conclusioni presentate in merito al caso *Azzorre*, ossia che il fatto che tutte le Regioni hanno la possibilità di variare l'aliquota dell'imposta all'interno di un intervallo prefissato a livello centrale non presenta, in quanto tale, profili di selettività territoriale, poiché è assente un sistema tributario di riferimento con il quale poter paragonare il livello impositivo regionale<sup>66</sup>.

In queste circostanze, quindi, eventuali profili di selettività materiale andranno valutati all'interno del territorio di competenza della Regione e potranno essere rilevati solamente se l'agevolazione tributaria non troverà un'applicazione generale all'interno di questo più ristretto ambito territoriale di riferimento.

---

<sup>64</sup> Sul punto si veda A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., p. 1219, e F.M. CARRASCO GONZÁLEZ, *Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: El criterio de la selectividad territorial*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, p. 200, il quale, a proposito di questa evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia, sottolinea che «pone coto a la interpretación radical realizada inicialmente por la Comisión que, en última instancia, impedía el ejercicio de competencias tributarias por parte de los entes regionales, lo que entraba en clara contradicción con el hecho que algunos Estados miembros habían decidido libremente instaurar un modelo de descentralización fiscal en sus territorios, con pleno reconocimiento constitucional».

<sup>65</sup> Decisione della Commissione Europea n. 198/2005, del 7 dicembre 2005.

<sup>66</sup> Decisione della Commissione Europea n. 198/2005, del 7 dicembre 2005, punto 44. La Commissione, nello specifico, ha affermato che «il fatto che tutte le regioni abbiano la facoltà di aumentare o ridurre l'aliquota di base, del 4,25%, di un punto percentuale rispecchia un'applicazione simmetrica del sistema di tassazione nel quale tutte le regioni hanno pari diritto, sia dal punto di vista giuridico che pratico, di aumentare o ridurre l'imposta e non comporta, in quanto tale, la presenza di aiuti di stato. Tale conclusione non pregiudica la valutazione di specifiche facoltà riconosciute solamente a certe regioni né le differenziazioni settoriali che possono essere attuate da certe regioni».

La Commissione<sup>67</sup>, più recentemente, è tornata sul medesimo argomento per valutare la compatibilità delle modifiche approvate alla disciplina IRAP da parte della Provincia autonoma di Bolzano. La Commissione, reputando sussistenti i requisiti statuiti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia per poter considerare indipendente l'ente decentrato, ha ritenuto che l'ambito di riferimento per valutare la selettività materiale della normativa era costituito dalla Provincia autonoma<sup>68</sup>. Conseguentemente, dal momento che la riduzione dell'aliquota IRAP adottata dalla Provincia autonoma non presentava elementi di selettività materiale, poiché si applicava in egual misura a tutte le imprese stabilite nel territorio di sua competenza, questa nuova normativa è stata valutata compatibile con l'ordinamento europeo<sup>69</sup>.

A questo punto appare opportuno affrontare il tema della cosiddetta "fiscalità di vantaggio" regionale, concetto introdotto dalla L. Delega n. 42/2009, che tra i suoi principi direttivi prevedeva l'individuazione, in conformità con il diritto europeo, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate<sup>70</sup>.

Questa finalità ha trovato una esplicita, seppure parziale, attuazione all'interno del decreto attuativo in tema di federalismo fiscale regionale, dove, oltre alla facoltà di azzerare l'IRAP, è stato previsto che le Regioni, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea, possano disporre deduzioni dalla base imponibile<sup>71</sup>.

A questo proposito, innanzitutto, deve essere evidenziato che, in linea generale, quando un ente sub-statale, nell'esercizio di un autonomo potere tributario, determina l'imposizione in maniera mirata agevolando specifici settori o aree particolari del proprio territorio, viola il divieto in materia di aiuti di Stato. Questo è dovuto al fatto

---

<sup>67</sup> Decisione della Commissione Europea C(2014) 5309 final, del 31 luglio 2014.

<sup>68</sup> Decisione della Commissione Europea C(2014) 5309 final, punto 33. La Commissione, difatti, afferma che «la misura notificata è stata adottata da un'autorità locale (la Provincia autonoma di Bolzano) che, sul piano costituzionale, risulta dotata di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. La misura è stata adottata senza che il governo centrale avesse la possibilità di intervenire direttamente in merito al suo contenuto. Per quanto concerne le conseguenze economiche della misura che prevede la riduzione dell'aliquota IRAP, sembra che nel caso di specie il vantaggio fiscale non sia compensato da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale».

<sup>69</sup> Decisione della Commissione Europea C(2014) 5309 final, punti 29 e 35. La Commissione, difatti, conclude che la normativa adottata dalla Provincia autonoma di Bolzano non presenta profili di selettività né territoriali e nemmeno materiali.

<sup>70</sup> Ex art. 2, comma 2, lett. *mm*) della L. Delega n. 42/2009..

<sup>71</sup> Ex art. 5, comma 1, del D. Lgs. n. 68/2011.

che, in questa circostanza, il sistema di riferimento da considerare per valutare la selettività, materiale o territoriale, della misura è quello dell'ente decentrato che esercita in maniera autonoma la propria potestà impositiva<sup>72</sup>.

Ad ogni modo, vista la finalità dell'intervento che si propone di agevolare la creazione di nuove imprese e quindi di favorire l'occupazione in aree sottoutilizzate, questi provvedimenti, anche qualora non si tratti di misure generali applicabili su tutto il territorio dell'ente sub-statale o non siano usufruibili da tutti gli operatori, dovrebbero essere ammissibili in quanto rientranti tra gli aiuti che possono considerarsi compatibili con il mercato comune ai sensi dell'art. 107, comma 3, del TFUE<sup>73</sup>. Questi, nello specifico, dovrebbero essere compresi tra gli aiuti cosiddetti regionali o tra quelli settoriali, a seconda che siano applicabili a un'area delimitata dell'ente decentrato ovvero a specifiche attività. Va comunque messo in evidenza che queste deroghe sono sottoposte a limiti stringenti, non solo quantitativi, e che la procedura impone la previa comunicazione alla Commissione<sup>74</sup>.

Per queste ragioni, quindi, sono tuttora pienamente condivisibili le perplessità espresse dalla dottrina<sup>75</sup> all'indomani dell'approvazione della Legge Delega n. 42/2009 sulla consistenza effettiva, in termini di margini dell'esercizio della potestà regionale compatibili con il diritto europeo, di questa "fiscalità di vantaggio" connessa all'autonomia degli enti locali<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., p. 1221 e G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, n. 4, p. 1018, il quale evidenzia che nei casi in cui l'ente territoriale sia autonomo secondo la giurisprudenza Azzorre, questo «non elimina la necessità che le misure previste rispettino sia il divieto di ulteriore frammentazione territoriale delle misure agevolative, sia il divieto di selettività materiale».

<sup>73</sup> L'art. 107, par. 3, del TFUE prevede che «possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

- a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;
- b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;
- c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;
- d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;
- e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione».

<sup>74</sup> Per un approfondimento sugli aiuti che possono essere considerati compatibili con il mercato interno si veda F. TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, pp. 245 ss.

<sup>75</sup> Su tutti G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, cit., pp. 117-1120.

<sup>76</sup> Queste conclusioni possono essere estese, *mutatis mutandis*, anche alla fiscalità comunale.



## **6. - L'esperienza spagnola. Il cosiddetto “régimen fiscal de impatriados”**

In Spagna, con effetti a partire dal 2004, è entrato in vigore un regime speciale di tassazione<sup>77</sup> applicabile, purché siano rispettate determinate condizioni, ai lavoratori dipendenti che si trasferiscono in Spagna e che, in virtù del dislocamento, acquisiscono la residenza fiscale per il fatto di risiedere abitualmente, ossia per la maggior parte del periodo di imposta, sul territorio spagnolo<sup>78</sup>.

Questi, nello specifico, possono optare per essere tassati come i non residenti, quindi con una ritenuta alla fonte, a titolo di imposta, limitatamente ai redditi di fonte spagnola<sup>79</sup>. Questo sistema agevolativo opzionale ha una durata limitata, determinata in sei periodi di imposta, quello in cui viene esercitata l'opzione e i cinque successivi.

Mentre, inizialmente, per poter usufruire di questo regime di favore non era previsto nessun limite massimo all'ammontare della retribuzione connessa al contratto di lavoro dipendente, a partire dal 2010 è stato stabilito che possano beneficiare di questo regime opzionale esclusivamente i lavoratori dipendenti la cui retribuzione annuale non eccede i 600.000 euro<sup>80</sup>.

Questo sistema opzionale è stato introdotto con la motivazione di agevolare l'attrazione di capitale umano altamente qualificato ma, nella realtà, è stato utilizzato principalmente dalle società sportive, in modo particolare dalle squadre calcistiche più blasonate, per acquistare le prestazioni sportive di calciatori stranieri e per questa

---

<sup>77</sup> Questo regime speciale è stato introdotto all'art. 9, par. 5, dell'allora *Ley 40/1998*, del 9 di dicembre 1998, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias*, attraverso la *Ley de Acompañamiento* per il 2004, la *Ley 62/2003*, del 30 di dicembre, *de medidas fiscales, administrativas y del orden social*. La normativa è stata poi sviluppata attraverso un atto di natura regolamentare, il *Real Decreto n. 687/2005*, del 10 di giugno. Attualmente, a seguito del riordino della normativa spagnola, la disposizione è contenuta all'art. 93 della *Ley 35/2006*, del 28 di novembre, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Per un approfondimento sul “régimen fiscal de impatriados” e di tutte le condizioni che devono sussistere per poterne usufruire, si veda G. SALA GALVÁN, *Análisis del régimen especial de impatriados aplicado a los deportistas profesionales (art. 93 LIRPF)*, in *Tribuna fiscal*, 2014, n. 273, pp. 20 ss.

<sup>78</sup> Ex art. 8 della *Ley 35/2006*.

<sup>79</sup> Per il periodo di imposta 2014, confermando quanto avvenuto nei due anni precedenti, l'art. 71 della *Ley n. 22/2013*, del 23 di dicembre, *de Presupuestos Generales del Estado para 2014*, l'aliquota è stata fissata, in via generale, al 24,75%. Per alcune specifiche categorie reddituali, invece, è applicabile l'aliquota del 21%. Per un approfondimento si veda G. SALA GALVÁN, *Análisis del régimen especial de impatriados aplicado a los deportistas profesionales (art. 93 LIRPF)*, *cit.*, p. 32.

<sup>80</sup> Questa modifica, con effetti a partire dal 1° gennaio 2010, è stata introdotta dalla *disposición final 13.1 de la Ley 26/2009*, del 23 di dicembre.

ragione è stata soprannominata “*Ley Beckham*”<sup>81</sup>, sulla scorta del nome del famoso calciatore che fu tra i primi a beneficiarne.

Questo regime derogatorio, come si cercherà di esporre nel prosieguo, presenta forti dubbi riguardo alla sua compatibilità, sia con l'ordinamento europeo che con quello interno.

Con riferimento all'ordinamento europeo, la norma presenta profili di dubbia legittimità in relazione al divieto di aiuti di Stato. A questo proposito, i punti su cui deve essere focalizzata l'attenzione sono principalmente due. In primo luogo, se questo regime opzionale, benché sia concesso ai lavoratori dipendenti, non costituisca una agevolazione indiretta per le imprese. In secondo luogo, una volta verificata la sussistenza di una agevolazione in capo alle aziende, dovrà essere accertato se questa misura presenti caratteri di selettività o se, al contrario, rientri tra le misure aventi carattere generale.

Riguardo al primo punto, la Corte ha più volte ribadito che una misura, affinché costituisca un aiuto di Stato, non è necessario che sia concessa direttamente alle imprese<sup>82</sup>. Difatti, come già evidenziato in precedenza, il giudice europeo ha più volte sancito che non sono ammessi nemmeno gli aiuti indiretti, ovvero quelli che nonostante non siano conferiti direttamente agli operatori commerciali si traducono in un vantaggio per gli stessi. In questo senso, appare abbastanza evidente che una tassazione agevolata in capo ai dipendenti allevia i costi che deve sostenere il datore di lavoro, dal momento che, a parità di reddito netto in capo al lavoratore, l'impresa deve sopportare un onere inferiore.

Dopo aver verificato l'applicabilità dell'art. 107 TFUE alla misura oggetto di discussione, si può passare all'analisi del profilo successivo. In merito al secondo aspetto, innanzitutto, bisogna distinguere la selettività territoriale da quella materiale. Per ciò che concerne l'ambito territoriale di riferimento, sebbene esistano delle differenze tra la norma applicabile, in modo uniforme, sul territorio delle CC.AA. di

---

<sup>81</sup> L'espressione è utilizzata da R. FALCÓN Y TELLA, *Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (ley Beckham), Portugal y el Reino Unido*, in *Quincena fiscal*, 2009, n. 21, p. 7.

<sup>82</sup> Corte di giustizia, causa C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. l'Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio*; causa C-382/99, *Regno dei Paesi Bassi v. Commissione delle Comunità europee*; causa T-424/05, *Repubblica italiana v. Commissione delle Comunità europee*; causa T-177/07, *Mediaset Spa v. Commissione europea*, punto 75 e causa C-403/10 P, *Mediaset Spa v. Commissione europea*.

regime comune da quella vigente nelle CC.AA. di regime forale<sup>83</sup>, queste però non creano problemi, in quanto è già stato statuito che le due aree territoriali costituiscono due indipendenti contesti di riferimento al fine di valutare la normativa in oggetto. Riguardo alla selettività materiale, invece, benché da un punto di vista formale la norma sia applicabile alla generalità dei lavoratori dipendenti, da una lettura sostanziale della disposizione, così come richiesto dalla Corte nella sentenza Gibilterra, le imprese che possono beneficiare sono limitate e astrattamente identificabili in quelle che necessitano di capitale umano qualificato, non rintracciabile o presente in misura limitata sul territorio spagnolo, per lo svolgimento della loro attività<sup>84</sup>. Da questo punto di vista, non limitando l'analisi a una lettura formale della normativa, la norma sembrerebbe quindi presentare profili di selettività materiale. Bisogna altresì aggiungere che l'ulteriore requisito introdotto a partire dal 2010, che ha escluso la possibilità di accesso a questo regime opzionale ai lavoratori dipendenti con una retribuzione annuale superiore ai 600.000 euro, sebbene abbia limitato il problema, soprattutto in relazione ai calciatori più pagati, resta una risposta inadeguata che lascia il problema irrisolto.

Inoltre, questo regime presenta forti tensioni anche con l'ordinamento interno. In effetti, merita di essere evidenziata che una delle condizioni previste per poter beneficiare di questo regime è che la persona fisica non deve essere risultata residente ai fini fiscali in Spagna negli ultimi dieci anni<sup>85</sup>. Questa condizione, di fatto, poiché nella maggior parte dei casi il residente è un cittadino del medesimo Paese, annulla la possibilità per i cittadini spagnoli di poter beneficiare di questa agevolazione. Per questo motivo, quindi, questo requisito sembra mostrare forti criticità con il principio di eguaglianza *ex art. 9* della Cost. spagnola. Per il momento, in ogni caso, la Corte costituzionale non ha ancora avuto la possibilità di potersi esprimere al riguardo.

---

<sup>83</sup> G. SALA GALVÁN, *Análisis del régimen especial de impatriados aplicado a los deportistas profesionales (art. 93 LIRPF)*, cit., pp. 21-22.

<sup>84</sup> Sulla necessità di non limitarsi a un'analisi formale nella valutazione della selettività si veda S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria*, cit., pp. 13 ss.; A. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE*, cit., pp. 97 ss. e A. MARTÍN JIMÉNEZ, *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión*, cit., p. 41, dove si evidenzia che «sino también podrán vulnerar el artículo 107 TFUE las medidas tributarias no destinadas a un sector específico pero que son selectivas de facto».

<sup>85</sup> *Ex art. 93.1.a) Ley 35/2006.*



## **SEZIONE II: Le libertà fondamentali**

### ***1. - Aspetti generali***

Le libertà fondamentali contenute e riconosciute dai Trattati costitutivi sono quattro e queste, sebbene la formulazione letterale non sia identica, sono state interpretate dalla Corte di Giustizia in modo prevalentemente uniforme<sup>1</sup>.

Queste, che coprono un ruolo fondamentale nel disegno europeo, riconoscono la libera circolazione sia dei fattori produttivi, vale a dire le merci<sup>2</sup>, i servizi<sup>3</sup> e i capitali<sup>4</sup>, che delle persone. Quest'ultima, inoltre, deve essere specificato che si articola nella libera circolazione dei lavoratori<sup>5</sup> e nella libertà di stabilimento<sup>6</sup>.

Va subito sottolineato che, relativamente all'ambito di applicazione territoriale, la libera circolazione dei capitali è l'unica che si estende alle situazioni extra-europee<sup>7</sup>. Le altre,

---

<sup>1</sup> A. CORDEWENER, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, pp. 39 ss.

<sup>2</sup> Ex artt. 28 ss. TFUE.

<sup>3</sup> Ex artt. 56 ss. TFUE. L'art. 56, par. 1, TFUE sancisce che «nel quadro delle disposizioni seguenti, le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione».

<sup>4</sup> Ex artt. 63 ss. TFUE. L'art. 63 TFUE afferma che «nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi».

<sup>5</sup> Ex artt. 45 ss. TFUE. L'art. 45, par. 1, dichiara che «la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata». Al paragrafo successivo viene poi aggiunto che «essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».

<sup>6</sup> Ex artt. 49 ss. TFUE. L'art. 49, par. 1, TFUE statuisce che «nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro».

<sup>7</sup> La libera circolazione dei capitali, il cui ambito territoriale era in precedenza limitato alla Comunità Economica Europea, è stata estesa anche ai Paesi terzi con le modifiche introdotte con l'Atto Unico Europeo del 1986.

difatti, possono essere esercitate esclusivamente all'interno del territorio dell'Unione Europea.

Se i Trattati, per ciò che concerne la libera circolazione delle merci, contengono espressamente, oltre alla proibizione di dazi e di qualsiasi tassa di effetto equivalente<sup>8</sup>, un divieto di trattamento discriminatorio in ambito fiscale<sup>9</sup>, lo stesso non accade per le altre libertà fondamentali, le quali hanno una portata generale e la cui estensione in ambito fiscale è avvenuta attraverso l'interpretazione che ne è stata fornita dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>10</sup>.

La libera circolazione delle merci, alla luce di questo tratto distintivo che la contraddistingue e sulla base dello stretto collegamento che la unisce alle disposizioni in tema di unione doganale, merita una trattazione a parte e, per questo, verrà analizzata in modo separato rispetto alle altre.

In merito alle altre libertà fondamentali, per poterne estendere la portata e applicarle anche in ambito tributario e, più precisamente, in tema di tassazione diretta<sup>11</sup>, il giudice europeo ha osservato, prima di tutto, che le norme europee si applicano anche ai settori che non rientrano nella competenza dell'Unione<sup>12</sup> e, in secondo luogo, ha affermato che le stesse impediscono sia le discriminazioni palesi, ovvero quelle basate sulla nazionalità, sia quelle dissimulate<sup>13</sup>. In questa seconda categoria è stato immediatamente chiarito che vi rientrano quelle basate sulla nozione di residenza fiscale, sulla base del fatto che il non residente, il più delle volte, è un cittadino straniero<sup>14</sup>.

---

<sup>8</sup> Ex art. 28 TFUE.

<sup>9</sup> Ex art. 110, par. 1, TFUE, il quale è inserito all'interno della sezione "Disposizioni fiscali" e statuisce che «nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari».

<sup>10</sup> F. VANISTENDAEL, *Redistribution of tax law-making power in EMU?*, in *EC Tax Review*, 1998, n. 2, p. 77.

<sup>11</sup> G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 152, dove l'autore, sull'applicazione delle libertà fondamentali alla materia tributaria, evidenzia che «le libertà fondamentali sono applicabili alle sole imposte dirette, in ragione dell'esistenza di uno specifico divieto di discriminazione fiscale dei prodotti, che normalmente costituiscono il presupposto delle imposte indirette».

<sup>12</sup> Corte di giustizia, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, in Racc., I-00225, punto 24.

<sup>13</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 26 e sentenza 12 febbraio 1974, causa C-152/73, *Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, in Racc., 00153, punto 11.

<sup>14</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 28 e causa C-152/73, *Giovanni Maria Sotgiu*, punto 11.

La nozione di discriminazione<sup>15</sup>, così come quella di aiuto di Stato vista in precedenza, non presenta un carattere assoluto. Questa viene riempita di significato attraverso la comparazione tra due situazioni, una transnazionale, al vaglio della Corte, e una puramente interna<sup>16</sup>, ipotetica, che viene ricreata al fine di verificare se, innanzitutto, le due fattispecie sono paragonabili. Dopodiché, nell'ipotesi in cui le due situazioni vengano ritenute confrontabili, si deve accertare la sussistenza o meno un differente trattamento tra le due fattispecie e, nel caso in cui esista, si analizza se questo tratto differenziato può essere giustificato.

Di conseguenza, le disposizioni oggetto di analisi in questa sezione condividono il medesimo fondamento giuridico, quello dell'eguale trattamento di situazioni comparabili, una transnazionale e l'altra puramente interna all'ordinamento nazionale preso in considerazione<sup>17</sup>.

Inoltre, si deve sottolineare la distinzione adottata dal giudice europeo fra disparità<sup>18</sup> e discriminazione, ovvero tra potestà tributaria statale legittima e illegittima. A questo proposito, anche se questo argomento sarà sviluppato successivamente, si deve subito rilevare che la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha accolto il concetto di "mere disparità" fra i diversi sistemi tributari statali, escludendo che tali situazioni, frutto delle

---

<sup>15</sup> Per un approfondimento sulla nozione di discriminazione in ambito fiscale si rinvia a K. VAN RAAD, *The Impact of the EC Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EU member States' Taxation in Border-crossing Situations - Current State of Affairs*, in *EC Tax Review*, 1995, n. 4, pp. 190 ss.; F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Madrid, 1998, pp. 19 ss.; J. WOUTERS, *The principle of non-discrimination in European Community law*, in *EC Tax Review*, 1999, n. 2, pp. 98 ss.; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, pp. 103 ss.; A. CORDEWENER, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, cit., pp. 12 ss.; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., pp. 145 ss.; A. CORDEWENER-G. KOFLER-S. VAN THIEL, *The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax: Public Interest Defences Available to the Member States*, in *Common Market Law Review*, 2009, n. 6, pp. 1951 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 151 ss.; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 145 ss.; G. BIZIOLI, *Il divieto di discriminazione fiscale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, pp. 143 ss.; B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2012, pp. 53 ss.; G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, pp. 191 ss. e F.A. GARCÍA PRATS, *Revisiting "Schumacker": Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation*, in I. RICHELLE-W. SCHÖN-E. TRAVERSA (Eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, London, 2013, pp. 1 ss.

<sup>16</sup> La situazione puramente interna utilizzata dal giudice europeo per effettuare il confronto è denominata *tertium comparationis*.

<sup>17</sup> G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 115.

<sup>18</sup> Il termine è utilizzato dalla Corte di giustizia, sentenza 12 luglio 2005, causa C-403/03, *E. Schempp v. Finanzamt München V*, in Racc., I-06421.

divergenze esistenti tra le differenti legislazioni dei vari Stati membri, possano costituire una violazione delle libertà fondamentali<sup>19</sup>.

Infine, deve essere evidenziato che le libertà fondamentali, al di fuori dell'ambito tributario, almeno fino a questo momento, hanno trovato un'applicazione molto più ampia, estendendosi persino alle situazioni non discriminatorie, nelle quali la medesima disciplina si applica sia al residente che al non residente, che però impongono al non residente un doppio obbligo, quindi un onere ulteriore che scoraggia e ostacola l'esercizio delle libertà riconosciute dai Trattati<sup>20</sup>.

In materia fiscale, invece, allo stato attuale sembrano essere vietate le situazioni discriminatorie non giustificabili ma non quelle non discriminatorie che, in ogni caso, comportano un doppio obbligo per il non residente<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Corte di giustizia, causa C-403/03, *E. Schempp v. Finanzamt München V*, punto 34, dove viene affermato che «l'art. 12 CE non riguarda le eventuali disparità di trattamento che possono derivare, per le persone e per le imprese soggette al diritto comunitario, dalle divergenze esistenti tra le legislazioni dei vari Stati membri, dal momento che ciascuna di dette legislazioni si applica a chiunque sia ad essa soggetto, secondo criteri oggettivi e indipendentemente dalla nazionalità». In dottrina si rinvia a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 154, il quale tuttavia osserva che distinguere le “mere disparità” dalle situazioni discriminatorie non è un compito così agevole.

<sup>20</sup> Sul tema, Corte di giustizia, sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Reinhard Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, in Racc., I-04165, punti 35-38. Il caso, relativo al riconoscimento dei titoli professionali, riguardava un signore tedesco, che aveva ottenuto l'abilitazione da avvocato in Germania, al quale non veniva riconosciuta la possibilità di esercitare la professione in Italia, in quanto non aveva superato l'esame di abilitazione previsto dalla normativa italiana. La Corte, in questa circostanza, ha statuito che la normativa italiana, benché non discriminatoria in quanto si applicava indistintamente ai residenti e ai non residenti, imponeva a questi ultimi, qualora erano già stati ritenuti idonei all'esercizio della professione dallo Stato membro di partenza, un doppio onere che ostacolava e scoraggiava l'esercizio delle libertà fondamentali e che, per questa ragione, era incompatibile con l'ordinamento europeo.

<sup>21</sup> Su questo punto si veda J. SNELL, *Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law*, in *The International and Comparative Law Quarterly*, 2007, n. 2, pp. 349 ss. e G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., pp. 153 ss. Di parere contrario S. DOUMA, *Non-discriminatory Tax Obstacles*, in *EC Tax Review*, 2012, n. 2, pp. 67 ss.



## ***2. - La libera circolazione delle merci***

### **2.1. - L'espresso divieto di discriminazione fiscale contenuto nei Trattati**

La libera circolazione delle merci è riconosciuta dall'art. 28 del TFUE e si inserisce nel contesto dell'istituzione di un'unione doganale che, nei rapporti fra gli Stati membri, impedisce l'istituzione di dazi, sia all'importazione che all'esportazione, e ogni misura di effetto equivalente.

Queste disposizioni, la libera circolazione delle merci e l'instaurazione dell'unione doganale, devono essere analizzate congiuntamente all'espresso divieto di discriminazione fiscale *ex art.* 110, par. 1, del TFUE. Questa proibizione, difatti, la quale costituisce una applicazione specifica del principio generale presente all'art. 18 del TFUE<sup>22</sup>, rappresenta l'ideale completamento delle prime e ha la funzione di integrarle al fine di contribuire all'effettiva costituzione di un mercato comune, all'interno del quale non siano presenti ostacoli allo spostamento dei prodotti. Anche in questa circostanza emerge immediatamente e in modo inequivocabile il carattere strumentale svolto dalla fiscalità a livello europeo.

L'unione doganale e il divieto di misure di effetto equivalente, come è già stato osservato nel capitolo precedente, prevengono l'istituzione di barriere connesse al superamento non solo dei confini nazionali ma anche dei confini interni di uno stesso Stato membro.

Questa prescrizione però, al fine dell'instaurazione del mercato interno, avrebbe avuto un'efficacia limitata se, parallelamente, non si fosse provveduto a prevenire anche quelle circostanze in cui una normativa nazionale, sebbene non connessa al superamento di un confine, finisce per imporre un maggiore aggravio sui prodotti provenienti da un differente Paese membro<sup>23</sup>. Il divieto di discriminazione statuito al primo paragrafo dell'art. 110 del TFUE, avendo lo scopo esplicito di proibire che la normativa interna di uno Stato membro, direttamente o indirettamente, conduca a

---

<sup>22</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 160.

<sup>23</sup> Su tutti G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 167 e P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 164.

qualsiasi forma di vantaggio fiscale della quale ne beneficino esclusivamente i prodotti nazionali, è complementare rispetto all'unione doganale e conferisce a quest'ultima una maggiore efficacia<sup>24</sup>.

Il divieto contenuto al secondo paragrafo dell'art. 110 del TFUE<sup>25</sup>, invece, si prefigge di eliminare le imposizioni, aventi natura protezionistica, che colpiscono i prodotti concorrenziali provenienti da altri Stati membri. Questa disposizione trova applicazione nei confronti di quelle norme fiscali che proteggono, anche in via indiretta, i prodotti nazionali.

Le due misure contenute all'interno di questo divieto espresso di discriminazione fiscale delle merci in materia fiscale, oltre a inserirsi all'interno della libera circolazione delle merci, sono altresì complementari alla disciplina sulla concorrenza, avendo come obiettivo l'eliminazione delle misure di natura protezionistica nei confronti sia dei prodotti simili che di quelli concorrenziali<sup>26</sup>.

Va subito precisato che le disposizioni contenute negli artt. 28 e 110 del TFUE, avendo una funzione differente, non possono essere utilizzate congiuntamente e l'applicazione di una esclude quella dell'altra.

Difatti, mentre l'art. 28 del TFUE, vietando qualsiasi dazio doganale all'importazione e all'esportazione e le tasse di effetto equivalente fra gli Stati membri, si rivolge alle disposizioni interne volte a colpire esclusivamente le merci non nazionali (o quelle prodotte internamente) in ragione del superamento di un confine, l'art. 110 del TFUE, diversamente, essendo espressione del principio di eguaglianza, necessita sempre di un confronto tra le produzioni interne e quelle non nazionali simili o concorrenti.

---

<sup>24</sup> Corte di giustizia, sentenza 14 dicembre 1962, cause riunite C-2/62 e C-3/62, *Commissione v. Belgio e Lussemburgo, Pan pepato*, in Racc., 00813, p. 804, dove la Corte chiarisce che l'attuale art. 110 del TFUE «è inteso ad impedire le scappatoie che potrebbero essere offerte da un determinato trattamento fiscale». Detto in altri termini ha lo scopo di negare che dietro provvedimenti di natura fiscale si celi una politica tributaria protezionistica.

<sup>25</sup> L'art. 110, par. 2, TFUE afferma che «inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

<sup>26</sup> In modo sostanzialmente analogo E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 164; A.J. EASSON, *Taxation in the European Community*, London, 1993, pp. 49 ss.; F.A. GARCÍA PRATS, *Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero*, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, n. 260, p. 525; A.E. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, pp. 134-135 e G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, cit., pp. 197-198.

La Corte ha specificato che la differenza sostanziale tra una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale rispetto a un'imposta interna consiste nel fatto che la prima colpisce esclusivamente il prodotto importato in quanto tale, la seconda invece include anche quelli nazionali<sup>27</sup>. Inoltre, è stato chiarito che la mancanza di una produzione nazionale non è sufficiente per considerare un'imposta come rientrante nella categoria delle tasse di effetto equivalente a un dazio doganale. Questo, nello specifico, non è ammissibile nel caso in cui la norma faccia parte di un sistema generale di tributi interni che colpiscono in modo sistematico i prodotti secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti<sup>28</sup>.

Peraltro, mentre il divieto connesso all'instaurazione dell'unione doganale è assoluto, quello correlato al divieto di discriminazione fiscale ha carattere relativo, in quanto il differente trattamento può essere giustificato, sia da finalità riconosciute dall'ordinamento europeo che da quelle discendenti dagli ordinamenti interni<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Corte di giustizia, sentenza 7 maggio 1987, causa C-193/85, *Cooperativa Co-Frutta SRL v. Amministrazione delle finanze dello Stato*, in Racc., 02085, punto 9. L'applicazione dell'art. 110 del TFUE, a differenza di quella dell'art. 28, prevede sempre un confronto tra due tipologie di prodotti, uno dei quali di origine nazionale e l'altro proveniente da uno Stato membro differente. Su questo punto bisogna però precisare che in precedenza la Corte di giustizia, sentenza 19 giugno 1973, causa C-77/72, *Carmine Capolongo v. Azienda Agricola Maya, Pieve di Soligo*, in Racc., 00611, al punto 14, aveva affermato che «il contributo che rientra in un regime generale di tributi interni, gravanti tanto sui prodotti nazionali quanto su quelli importati, secondo gli stessi criteri, può cionondimeno essere una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione, qualora sia esclusivamente destinato a finanziare delle attività che giovano in modo specifico al prodotto nazionale tassato».

<sup>28</sup> Corte di giustizia, causa C-193/85, *Cooperativa Co-Frutta SRL*, punti 10 e 11. La Corte ha dedotto che «anche se, per qualificare un onere gravante su prodotti importati, fosse necessario in taluni casi assimilare l'ipotesi di una produzione nazionale estremamente ridotta alla mancanza di tale produzione, non per questo se ne potrebbe concludere che il tributo litigioso andrebbe necessariamente considerato una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale. In particolare, ciò non sarà vero qualora esso faccia parte di un sistema generale di tributi interni che colpiscono sistematicamente categorie di prodotti [...] secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti».

<sup>29</sup> Corte di giustizia, sentenza 10 ottobre 1978, causa C-148/77, *Hansen v. Hauptzollamt Flensburg*, in Racc., 01787, punto 16, dove la Corte ha affermato che «nello stadio attuale della sua evoluzione, ed in mancanza di unificazione o armonizzazione delle norme rilevanti in materia, il diritto comunitario non vieta agli Stati membri di concedere agevolazioni fiscali, sotto forma di esenzione da tributi o riduzione di questi, a taluni tipi di prodotti alcolici o a talune categorie di produttori; agevolazioni fiscali del genere possono infatti servire a legittimi fini economici e sociali, quali l'uso, da parte della distilleria, di determinate materie prime, la conservazione della produzione di bevande alcoliche tipiche di alto livello qualitativo, o il mantenimento in vita di talune categorie di imprese, come le distillerie agricole» e sentenza 14 gennaio 1981, causa C-140/79, *Chemical farmaceutici SpA*, in Racc., 00001, punto 14, al quale la Corte ha ribadito che ciascuno Stato membro è libero di «istituire sistemi impositivi differenziati per taluni prodotti in funzione di criteri obiettivi, quali la natura delle materie prime impiegate o i procedimenti di fabbricazione seguiti». Difatti, prosegue la Corte «siffatte differenziazioni sono compatibili col diritto comunitario purché perseguano scopi di politica economica compatibili, anch'essi, con gli imperativi del Trattato e del diritto derivato e le loro modalità siano tali da evitare qualsiasi forma di discriminazione, diretta o indiretta, nei confronti dei prodotti importati dagli altri Stati membri, o di protezione a favore di prodotti nazionali concorrenti». In dottrina si rinvia a P.J.G. KAPTEYN-P.

Va infine evidenziato che, benché il tenore letterale della normativa non specifichi nulla in proposito, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha applicato l'art. 110 del TFUE esclusivamente in tema di fiscalità indiretta.

La Corte di Giustizia, inoltre, ha svolto un ruolo determinante nel riempire di significato il concetto di similarità, la cui definizione non è rintracciabile all'interno dei Trattati.

A questo proposito deve essere osservato che la Corte, nella sua funzione di interprete del diritto dell'Unione, non vi ha compreso solamente i prodotti aventi caratteristiche analoghe ma, al contrario, ha esteso la nozione anche a quelli alternativi, poiché allo stesso modo in concorrenza con i primi. Il giudice europeo, quindi, nell'effettuare la valutazione, anziché utilizzare la prospettiva del produttore ha privilegiato, coerentemente con la finalità della normativa di garantire la formazione del mercato interno, quella del consumatore.

Ripercorrendone la giurisprudenza, in un primo momento era stato sancito che il carattere di similarità dovesse essere valutato guardando se i prodotti presentavano proprietà analoghe dal punto di vista del produttore e rispondessero alle stesse esigenze dei consumatori, dando importanza a fattori tecnici come la classificazione delle merci ai fini doganali<sup>30</sup>.

Il giudice europeo però, successivamente, al fine di evitare operazioni di non semplice comparazione, come tra le banane e altri frutti da tavola<sup>31</sup> o tra differenti bevande alcoliche<sup>32</sup>, e anche alla luce del secondo paragrafo del medesimo articolo, ha optato per

---

VERLOREN VAN THEMAAT, *Introduction to the Law of the European Communities: from Maastricht to Amsterdam*, London, 1998, pp. 609 ss.; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, cit., pp. 194 ss. e P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 164.

<sup>30</sup> Corte di giustizia, sentenza 17 febbraio 1976, causa C-45/75, *Rewe-Zentrale v. Hauptzollamt Landau-Pfalz*, in Racc., 00181, punto 12, dove la Corte, parlando della similarità, ha statuito che «la circostanza che la merce di produzione nazionale e quella importata siano o meno classificate sotto la stessa voce della tariffa doganale comune costituisce un importante criterio di valutazione».

<sup>31</sup> Corte di giustizia, causa C-193/85, *Cooperativa Co-Frutta SRL*, in tema di banane e frutta di origine nazionale.

<sup>32</sup> Corte di giustizia, sentenza 27 febbraio 1980, causa C-168/78, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese*, in Racc., 00347, in tema di differente trattamento tra l'acquavite di ginepro, prodotta in Francia, e le acquaviti di cereali, principalmente importate; sentenza 27 febbraio 1980, causa C-169/78, *Commissione delle Comunità europee v. Italia*, in Racc., 00385, riguardo all'imposta differenzia tra acquavite di cereali e di canna, oggetto di importazione, e quelle derivate da vino e vinacce, prodotte in Italia; sentenza 27 febbraio 1980, causa C-171/78, *Commissione delle Comunità europee v. Regno di Danimarca*, in Racc., 00447, relativa alla comparabilità tra akvavit, acquavite di produzione danese, e altre bevande alcoliche, oggetto essenzialmente di importazione, quali la vodka, il gin, il rum e il whisky; sentenza 9 luglio 1987, causa C-356/85, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., 03299, sull'incomparabilità, in linea generale, tra birra e vino; sentenza 17 giugno 1999, causa C-166/98, *Socridis v. Receveur principal des douanes*, in Racc., I-03791, punto 18, ancora sulla limitata similarità tra birra e vino e sentenza 5 ottobre 2004, causa C-475/01, *Commissione*

un apprezzamento della similarità alla luce dell'analogia e della comparabilità nell'utilizzazione, valutando, nella sostanza, il fatto che i prodotti fossero in grado o meno, agli occhi del consumatore, di soddisfare gli identici bisogni<sup>33</sup>.

Questa interpretazione estensiva della nozione di similarità, di fatto, ha ridotto la portata del secondo paragrafo dell'art. 110 del TFUE, in quanto l'impossibilità di discriminare i prodotti concorrenziali<sup>34</sup> di origine straniera è stata considerata nella sostanza direttamente desumibile dal divieto previsto per i prodotti simili.

## **2.2. - Il divieto delle restrizioni quantitative**

La libera circolazione delle merci ha raggiunto un livello tale di integrazione che gli artt. 34<sup>35</sup> e 35<sup>36</sup> del TFUE, fatte salve le limitazioni espressamente riconosciute dall'art. 36 TFUE<sup>37</sup>, vietano qualsiasi disposizione, anche non produttiva di effetti discriminatori, che costituisca un ostacolo, di diritto o di fatto, all'esercizio della libera circolazione delle merci.

Va immediatamente osservato che le eccezioni espressamente riconosciute dal Trattato non sembrano poter essere applicabili alla materia fiscale. La Corte, tuttavia, nella

---

*delle Comunità europee v. Repubblica ellenica*, in Racc., I-08923, in merito all'ouzo, bevanda alcolica di produzione greca, che scontava una accisa inferiore rispetto alle altre bevande alcoliche.

<sup>33</sup> Corte di giustizia, causa C-168/78, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese*, p. 355 e sentenza 15 luglio 1982, causa C-216/81, *COGIS v. Amministrazione delle Finanze dello Stato*, in Racc., 02701, punto 7.

<sup>34</sup> Va ricordato che, a proposito della concorrenzialità, la Corte ha stabilito che questa può essere anche solo parziale, indiretta o meramente potenziale. Sul punto, Corte di giustizia, causa C-166/98, *Socridis v. Receveur principal des douanes*, punto 17.

<sup>35</sup> L'art. 34 del TFUE sancisce che «sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente».

<sup>36</sup> L'art. 35 del TFUE statuisce che «sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'esportazione e qualsiasi misura di effetto equivalente».

<sup>37</sup> L'art. 36 del TFUE stabilisce che «le disposizioni degli articoli 34 e 35 lasciano impregiudicati i divieti o restrizioni all'importazione, all'esportazione e al transito giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico o archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale. Tuttavia, tali divieti o restrizioni non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al commercio tra gli Stati membri».

sentenza *Cassis de Dijon*<sup>38</sup> ha aperto la possibilità al fatto che gli Stati membri possano avvalersi di altre cause di giustificazione legate a esigenze imperative, senza elencarle in modo tassativo, tra le quali a titolo esemplificativo viene inclusa l'efficacia dei controlli fiscali, purché le limitazioni siano necessarie e proporzionate all'obiettivo perseguito<sup>39</sup>.

Il divieto di restrizioni di carattere quantitativo ha una portata molto ampia e assolve la finalità di creare una rete di sicurezza, al fine di ricomprendervi tutti quei provvedimenti che non ricadono sotto altre disposizioni più specifiche dei Trattati. In questo contesto, perciò, assume il carattere di *lex generalis* in un contesto di *lex specialis*<sup>40</sup>.

Il rispettivo ambito di applicazione, inoltre, è distinto da quello degli artt. 28 e 110 del TFUE. Quindi, sulla base dell'analisi effettuata nel precedente paragrafo, le tre norme hanno una portata distinta e non sono applicabili in modo cumulativo.

Pertanto, il divieto di limitazioni quantitative costituisce una norma a chiusura del sistema che troverà un'applicazione residuale rispetto a quelle più specifiche contenute agli artt. 28 e 110 del TFUE<sup>41</sup>.

Inoltre, bisogna notare che in caso di applicazione degli artt. 34 e 35 del TFUE non rileva la presenza di prodotti interni simili o concorrenti. In questa circostanza, difatti, ai fini della verifica dell'effettiva esercitabilità della libertà di movimento viene valutato esclusivamente l'effetto restrittivo della normativa interna.

Il divieto di restrizioni quantitative, di conseguenza, ha la funzione di contrastare le norme applicabili indistintamente sia ai prodotti nazionali sia a quelli stranieri che pregiudicano la circolazione dei prodotti all'interno del mercato unico<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> Corte di giustizia, sentenza 20 febbraio 1979, causa C-120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, in Racc., 00649.

<sup>39</sup> Corte di giustizia, causa C-120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, punto 8, la Corte ha affermato che «gli ostacoli per la circolazione intracomunitaria derivanti da disparità delle legislazioni nazionali relative al commercio dei prodotti [...]vanno accettati qualora tali prescrizioni possano ammettersi come necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti, in particolare, all'efficacia dei controlli fiscali, alla protezione della salute pubblica, alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori».

<sup>40</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs del 27 febbraio 2003, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører e Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*, in Racc., I-06065, punto 30.

<sup>41</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører e Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*, punto 32.

<sup>42</sup> Corte di giustizia, sentenza 4 aprile 1968, causa C-31/67, *A. Stier v Hauptzollamt Hamburg-Ericus*, in Racc., 00347, p. 322; sentenza 11 dicembre 1990, causa C-47/88, *Commissione delle Comunità europee v. Regno di Danimarca*, in Racc., I-04509, punti 12-13; sentenza 17 giugno 2003, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører v Skatte- ministeriet, Told- og Skattestyrelsen*, in Racc., I-06065, punti 40-42 e sentenza 24 novembre 1993, cause riunite C-267/91 e C-268/91, *procedimenti penali contro B. Keck e D.*

Un esempio della sua applicazione in ambito tributario è rinvenibile nel caso C-18/84<sup>43</sup>, Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese. La Corte, in questa fattispecie specifica, ha giudicato incompatibile con il divieto di istituire misure di effetto equivalente a una restrizione quantitativa, una misura francese relativa alla fiscalità diretta che, attraverso la concessione di benefici fiscali alle imprese che producevano i giornali sul territorio francese, creava un ostacolo alle pubblicazioni stampate all'estero<sup>44</sup>.

Ciò nonostante, deve essere osservato che questa disposizione, in ambito fiscale, è stata relegata a un ruolo marginale<sup>45</sup>, questo alla luce della definizione di “imposta interna” elaborata dalla Corte di Giustizia nella sua giurisprudenza<sup>46</sup> e in ragione della possibilità di impiegare tale disposizione solo in via residuale, ovvero quando non risultino applicabili gli artt. 110 e 28 del TFUE.

A questo riguardo merita di essere menzionato il caso C-383/01<sup>47</sup>, relativo a una tassa danese che veniva riscossa alla prima immatricolazione delle autovetture. Non essendo presente in Danimarca una produzione nazionale, queste erano tutte importate. La successiva rivendita di veicoli già immatricolati, diversamente, non comportava il

---

*Mithouard*, in Racc., I-06097, punti 15-17, dove la Corte ha sancito, in tema di misure che colpiscono indistintamente tutte le merci a prescindere della loro origine, l'applicabilità del divieto di restrizioni quantitative o di misure di effetto equivalente solo alle misure riguardanti le caratteristiche del prodotto, escludendone invece la rilevanza nei confronti di quelle relative alle modalità di vendita.

<sup>43</sup> Corte di giustizia, sentenza 7 maggio 1985, causa C-18/84, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese*, in Racc., 01339.

<sup>44</sup> Corte di giustizia, causa C-18/84, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica francese*, punti 2, 3, 5 e 16. La Corte ha concluso il suo ragionamento affermando che «appare così evidente che la disposizione fiscale contestata dalla Commissione, in quanto incoraggia le imprese editoriali a far stampare le loro pubblicazioni in Francia piuttosto che in altri Stati membri, è tale da frenare le importazioni di prodotti stampati originari di tali Stati e che essa deve pertanto essere qualificata come una misura di effetto equivalente ad una restrizione quantitativa, vietata dall' [allora] art. 30».

<sup>45</sup> In modo analogo E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 175-178.

<sup>46</sup> Corte di giustizia, causa C-193/85, *Cooperativa Co-Frutta SRL*, punti 10 e 11. Si veda, inoltre, Corte di giustizia, sentenza 11 marzo 1992, causa C-78/90, *Sociétés Compagnie Commerciale de l'Ouest e altri v. Receveur principal des douanes de La Pallice-Port*, in Racc., I-01847 e causa C-383/01, *De Danske Bilimportører v. Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*.

<sup>47</sup> Corte di giustizia, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører v. Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*. Questa controversia ha un antecedente, Corte di giustizia, causa C-47/88, *Commissione delle Comunità europee v. Regno di Danimarca*. In questo caso era stata ritenuta incompatibile con l'attuale art. 110 del TFUE la previsione di una tassa di prima immatricolazione sulle auto usate importate, quando invece gli autoveicoli utilizzati venduti in Danimarca non erano mai soggetti a imposizione. Viceversa, la tassa di prima immatricolazione sulle auto nuove non era stata ritenuta incompatibile in quanto, non essendo presente un prodotto interno comparabile, avrebbe dovuto essere valutata alla luce del divieto di limitazioni quantitative, il quale non poteva però essere impiegato dalla Corte nella sua valutazione dal momento che il ricorso presentato dalla Commissione si fondava esclusivamente sulla violazione dell'attuale art. 110 del TFUE.

pagamento di una ulteriore tassa di immatricolazione. In questa occasione la Corte, giungendo a conclusioni discutibili, ha cercato di delineare il campo d'applicazione della normativa relativa alle restrizioni quantitative. Difatti, benché la Danimarca non avesse un mercato interno di produzione di autovetture e, di conseguenza, mancasse l'elemento comparativo, ciò nonostante il giudice europeo, seguendo le conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs, ha dichiarato applicabile l'attuale art. 110 del TFUE, in quanto la normativa rientrava in un sistema generale di tributi interni che gravavano sistematicamente su categorie di autovetture secondo criteri obiettivi applicati indipendentemente dall'origine dei prodotti<sup>48</sup>.

In questo modo è stata segnata una stretta linea di demarcazione tra misure fiscali e non fiscali, restringendo in misura considerevole la possibilità di impiego del divieto di restrizioni quantitative in materia tributaria<sup>49</sup>. Lo stesso, difatti, potrà essere impiegato esclusivamente nella circostanza in cui la disposizione interna conduca a un livello di tassazione talmente elevato da compromettere la libera circolazione delle merci, facendo così perdere alla misura, in quanto avulsa dal contesto dell'ordinamento in cui è inserita, la connotazione di tributo interno<sup>50</sup>.

In conclusione, tratteggiandone i tratti salienti, la libera circolazione delle merci, oltre alla rimozione delle discriminazioni fiscali non giustificabili in ragione della provenienza dei prodotti, prescrive altresì l'eliminazione di tutte le misure che provocano restrizioni quantitative, qualora rappresentino un ostacolo all'esercizio di tale libertà, questo anche nella circostanza in cui le stesse risultino applicabili in maniera non discriminatoria<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Corte di giustizia, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører v. Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*, punto 35.

<sup>49</sup> Corte di giustizia, causa C-383/01, *De Danske Bilimportører v. Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen*, Conclusioni dell'Avvocato generale F.J. Jacobs, punti 33 ss. e 75 ss.

<sup>50</sup> Corte di giustizia, causa C-31/67, *Stier v. Hauptzollamt Hamburg-Ericus*, p. 322.

<sup>51</sup> G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, cit., p. 198.



### **2.3. - Le conseguenze sull'autonomia tributaria locale**

Nel capitolo precedente, quando è stata analizzata la causa Carbonati Apuani<sup>52</sup>, si è subito osservato come la libera circolazione delle merci influenzi in modo significativo l'autonomia tributaria degli enti territoriali, vietando *tout court* i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente.

Invece, per quanto concerne l'applicabilità dell'art. 110 all'autonomia tributaria locale, questa è stata sancita dal giudice europeo in varie decisioni, nelle quali sono state poste sotto scrutinio le disposizioni adottate da alcune regioni ultraperiferiche spagnole e francesi.

La Corte<sup>53</sup>, a metà degli anni novanta, si è trovata a esaminare una normativa fiscale dell'*Ayuntamiento* di Ceuta<sup>54</sup>, in Spagna, la quale in linea teorica colpiva sia i prodotti locali che quelli importati. La stessa prevedeva però l'esenzione per molti dei prodotti locali. Il giudice europeo, rimandando a quello interno la decisione nel merito sulla disposizione dei Trattati da utilizzare, sanciva che indipendentemente dall'applicabilità del divieto discendente dall'attuale art. 110 del TFUE o all'art. 30 del TFUE, la norma era da considerarsi incompatibile con l'allora ordinamento comunitario.

Nello specifico, la Corte evidenziava l'esistenza di tre differenti scenari possibili, i quali però, nella sostanza, conducevano al medesimo risultato finale.

La prima ipotesi era rappresentata dal caso in cui, pur essendo la maggior parte della produzione locale esente, l'imposta veniva riscossa in base a criteri oggettivi, che si applicavano in maniera identica ai prodotti locali e a quelli importati. In questo caso trovava applicazione l'attuale art. 110 del TFUE<sup>55</sup>.

Nella seconda circostanza, i prodotti locali non esenti appartenevano solo a una categoria definita di prodotti. Conseguentemente, la normativa doveva ritenersi istitutiva di due regimi di imposta distinti, uno per questa categoria di prodotti, locali e

---

<sup>52</sup> Corte di giustizia, sentenza 9 settembre 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara*, in Racc., I-08027.

<sup>53</sup> Corte di giustizia, sentenza 7 dicembre 1995, causa C-45/94, *Cámara de Comercio, Industria y Navegación di Ceuta v. Ayuntamiento di Ceuta*, in Racc., I-04385.

<sup>54</sup> Deve essere specificato che Ceuta, come Melilla, è un territorio spagnolo situato sulla costa settentrionale del continente africano che gode di uno statuto speciale, il quale include anche aspetti di autonomia fiscale.

<sup>55</sup> Corte di giustizia, causa C-45/94, *Cámara de Comercio, Industria y Navegación di Ceuta v. Ayuntamiento di Ceuta*, punto 38.

importati, e l'altro per tutte le altre tipologie di merci importate. Mentre il primo regime rientrava nella sfera di applicazione dell'art. 110, il secondo era paragonabile all'istituzione di una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale<sup>56</sup>. Nell'ultima ricostruzione effettuata dalla Corte, solo una piccola parte dei prodotti locali veniva sottratta all'imposizione. L'imposta, in questo caso, era qualificabile come una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale<sup>57</sup>.

Successivamente, nelle sentenze *Sodiprem*<sup>58</sup> e *Chevassus*<sup>59</sup>, la Corte ritornava ad analizzare i dazi francesi d'oltremare<sup>60</sup>. Questi, al fine di non essere classificati come tasse di effetto equivalente a un dazio doganale, erano stati incorporati all'interno del sistema fiscale generale, rendendoli applicabili alla totalità delle merci commercializzate nei dipartimenti d'oltremare per poi prevedere l'esenzione per i prodotti locali.

La Corte assumeva una posizione molto restrittiva nei confronti di queste regioni ultraperiferiche, per le quali il Consiglio<sup>61</sup>, tenendo conto della particolare realtà socio-economica dell'area, aveva espressamente previsto la possibilità di prevedere deroghe al fine di agevolare i prodotti nazionali e, più in generale, l'economia di questi territori. In entrambe le decisioni, difatti, il Giudice europeo statuiva che il divieto derivante dall'attuale art. 110 TFUE vincolava tutte le regioni ultraperiferiche e che le deroghe concesse sulla base dell'autorizzazione ricevuta dal Consiglio, oltre che avere una durata temporale limitata, non potevano ripristinare un dazio d'effetto equivalente, in quanto questa scelta, alla luce delle disposizioni del Trattato, non era nella disponibilità dello stesso.

---

<sup>56</sup> Corte di giustizia, causa C-45/94, *Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta v. Ayuntamiento de Ceuta*, punto 39.

<sup>57</sup> Corte di giustizia, causa C-45/94, *Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta v. Ayuntamiento de Ceuta*, punto 40.

<sup>58</sup> Corte di giustizia, sentenza 30 aprile 1998, cause riunite C-37/96 e C-38/96, *Sodiprem SARL e altri, Roger Albert SA v. Direction générale des douanes*, in Racc., I-02039.

<sup>59</sup> Corte di giustizia, sentenza 19 febbraio 1998, causa C-212/96, *Paul Chevassus-Marche v. Conseil régional de la Réunion*, in Racc., I-00743.

<sup>60</sup> La Corte di Giustizia aveva già posto sotto scrutinio i dazi francese d'oltremare rilevandone l'incompatibilità con il divieto di istituire tasse di effetto equivalente ai dazi doganali. A questo proposito si rinvia al Cap. III - par. 2.4. Cfr., Corte di giustizia, sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Administration des douanes e droits indirects v. Legros e al.*, in Racc., I-04625 e sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *René Lancry SA v. Direction générale des douanes*, in Racc., I-03957.

<sup>61</sup> Decisione del Consiglio n. 89/688/CEE, del 22 dicembre 1989.

A questo proposito va evidenziato che con l'entrata in vigore del Trattato di Amsterdam e con l'introduzione del rinnovato art. 229, par. 2, TCE<sup>62</sup>, è stata resa evidente la volontà degli Stati membri di non limitare i provvedimenti di sostegno a queste regioni a misure impraticabili<sup>63</sup>. Espressione concreta di questa volontà è rappresentata dalla decisione del Consiglio<sup>64</sup> di prorogare la precedente deroga e che, quindi, riconosce la particolarità di queste aree.

A livello europeo, in conclusione, vista la rigida posizione assunta dalla Corte di Giustizia, si è dovuto procedere alla modifica dei Trattati istitutivi affinché venisse riconosciuta in modo espresso la specificità delle autonomie locali ultraperiferiche. Tuttavia, la loro peculiarità che si è dimostrata degna di tutela a livello europeo deve essere ricondotta alla loro ultraperifericità, piuttosto che alla loro qualità di enti sub-statali in quanto tali.

Il divieto di discriminazione fiscale, dunque, vincola l'esercizio della potestà impositiva sia dello Stato centrale che degli enti autonomi.

L'impossibilità di prevedere restrizioni quantitative, inoltre, costituendo una norma complementare al divieto di discriminazione fiscale dei prodotti in ragione della loro provenienza e alla proibizione di istituire tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, non può che applicarsi a tutti i livelli di governo degli Stati membri, proprio come le disposizioni che intende completare.

In merito ai limiti all'esercizio della potestà impositiva, infine, deve essere sottolineato che le conseguenze giuridiche sono differenti. Il divieto di qualsiasi restrizione quantitativa all'importazione o all'esportazione, difatti, come nel caso di dazi doganali e di tasse dell'effetto equivalente, proibisce in maniera assoluta l'introduzione di tributi di tale specie e, dunque, l'esercizio della potestà tributaria sia da parte dello Stato che delle autonomie locali. Differentemente, il divieto di tributi discriminatori si limita a imporre agli Stati membri, e alle autonomie locali nelle materie di loro competenza, che

---

<sup>62</sup> Attuale art. 349 del TFUE.

<sup>63</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 222.

<sup>64</sup> Decisione del Consiglio 2004/162/CE, del 10 febbraio 2004, con la quale viene sancito in modo espresso che le autorità francesi possono derogare agli artt. 28, 30 e 110 del TFUE. Una decisione simile, è utile evidenziarlo, è stata presa anche nei confronti della CC.AA. delle Isole Canarie, si tratta della Decisione del Consiglio 2002/546/CE, del 20 giugno 2002.

l'esercizio della potestà tributaria non produca un differente trattamento fra prodotti interni e stranieri<sup>65</sup>.

### ***3. - Le altre libertà fondamentali***

#### **3.1. - Considerazioni comuni**

La libera circolazione delle persone<sup>66</sup>, dei servizi e dei capitali costituisce espressione specifica dei principi generali di non discriminazione<sup>67</sup> e di libera circolazione e soggiorno nel territorio dell'Unione<sup>68</sup>.

Le libertà fondamentali, come già emerso, richiedono l'eliminazione di qualsiasi trattamento di sfavore nei confronti della situazione transfrontaliera rispetto a quella puramente interna, al fine di permettere il conseguimento e il corretto funzionamento del mercato interno.

Si è anche accennato che, invece, finora la Corte non ha ammesso il confronto tra due differenti situazioni transfrontaliere, con riferimento a due diversi Stati membri. Difatti,

---

<sup>65</sup> G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, cit., p. 200.

<sup>66</sup> In merito alla libertà di stabilimento, che costituisce una espressione della libera circolazione delle persone, si ritiene opportuno specificare che, benché inizialmente alle società era riconosciuto solamente il diritto di stabilimento secondario (Corte di giustizia, sentenza 27 settembre 1988, causa C-81/87, *The Queen vs Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC*, in Racc., 05483), la Corte ha mutato il suo orientamento arrivando ad affermare che deve considerarsi tutelato anche il diritto di stabilimento primario (Corte di giustizia, sentenza 16 dicembre 2008, causa C-210/06, *Cartesio*, in Racc., I-09641 e sentenza 12 luglio 2012, causa C-378/10, *Vale*, in ECLI:EU:C:2012:440). Per una analisi critica della sentenza *Cartesio*, che anticipa il successivo orientamento adottato dal giudice europeo in *Vale*, si veda A.P. DOURADO-P. PISTONE, *Looking Beyond Cartesio: Reconciliatory Interpretation as a Tool to Remove Tax Obstacles on the Exercise of the Primary Right of Establishment by Companies and Other Legal Entities*, in *Intertax*, 2009, nn. 6/7, pp. 343-344. Per una approfondita ricostruzione dell'evoluzione della giurisprudenza del giudice europeo sul tema, si veda S. DORIGO, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Padova, 2012, pp. 184 ss.

<sup>67</sup> Ex art. 18 del TFUE.

<sup>68</sup> Ex art. 21 del TFUE, il quale afferma che «ogni cittadino dell'Unione ha il diritto di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri, fatte salve le limitazioni e le condizioni previste dai trattati e dalle disposizioni adottate in applicazione degli stessi».

il trattamento differenziato derivante dall'applicazione di regole tributarie appartenenti a una pluralità di ordinamenti fiscali nazionali, in una situazione di mancata armonizzazione, viene considerata una conseguenza naturale della frammentazione del mercato interno<sup>69</sup>.

Va immediatamente sottolineata la differenza esistente tra: discriminazione, restrizione e disparità. Nel primo frangente si fa sempre riferimento ad un confronto tra un soggetto residente e uno non residente. Nella seconda fattispecie, al contrario, ci si riferisce a un paragone tra due soggetti residenti, solo uno dei quali ha dei flussi economici transfrontalieri. Il termine disparità, invece, viene utilizzato per indicare le comparazioni effettuate tra due soggetti non residenti, appartenenti a due Stati membri differenti<sup>70</sup>.

A questo proposito, va rimarcato come le libertà fondamentali, allo stato attuale, coprono esclusivamente le prime due circostanze<sup>71</sup>. Le disparità, viceversa, non

---

<sup>69</sup> Corte di giustizia, causa C-403/03, *E. Schempp v. Finanzamt München V*, punti 32-34 e sentenza 14 luglio 1994, causa C-379/92, *Procedimento penale a carico di M. Peralta*, in Racc., I-3453, punto 34. In dottrina, B.J.M. TERRA-P.J. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2012, pp. 93 ss., dove le disparità vengono definite come «*obstacles to intra-Union free movement caused by differences between the legal system of two or more different Member States*»; M. LEHNER, *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, pp. 48 ss. e G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., pp. 154-156.

<sup>70</sup> G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 148 ss., e A. CORDEWENER, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, cit., pp. 1 ss. Per una ricostruzione dell'evoluzione delle libertà fondamentali nella giurisprudenza comunitaria in materia tributaria si rinvia a F. TESAURO, *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *TributImpresa*, 2004, n. 1, pp. 3 ss.; C. SACCHETTO, *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia di imposte dirette*, in V. UCKMAR (coord.), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura. Atti del Convegno gli ottant'anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2007, pp. 43 ss.; V. UCKMAR, *Il ruolo della Corte costituzionale in materia tributaria nell'era della Corte di Giustizia Europea*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006, pp. 284 ss. e A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, pp. 194 ss.

<sup>71</sup> Deve essere altresì evidenziato come la Corte di Giustizia utilizzi i termini discriminazione e restrizione in modo pressoché interscambiabile. Si veda, a titolo esemplificativo, Corte di giustizia, sentenza 12 dicembre 2006, causa C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, in Racc., I-11753. In dottrina si rimanda a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, cit., p. 153 e M. GAMMIE, *The compatibility of national tax principles with the single market*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, p. 108, dove viene osservato che «*a confusing word is "discrimination". At first glance the Court is not always consistent or particularly careful in its use of this word. It appears to use the word not only to refer to nationality discrimination but also in a more general sense of any difference (of which discrimination is but one example) that affects market access.*

rientrano nell'ambito di applicazione delle libertà fondamentali, poiché sono ritenute una conseguenza della mancata armonizzazione. Le stesse, conseguentemente, verranno considerate dalla Corte di Giustizia solo nel momento in cui gli Stati membri avranno deciso di procedere ad armonizzare in modo significativo anche l'imposizione diretta.

Inoltre, non può non essere messo in evidenza che il principio di non discriminazione differisce dal principio di uguaglianza. Il primo, infatti, implica unicamente che al non residente non possa essere riservato un trattamento di sfavore rispetto al residente. Il principio di uguaglianza, invece, prevede che le due situazioni ricevano il medesimo trattamento. Quindi, il principio di non discriminazione di fonte europea ammette il trattamento di vantaggio riservato al non residente<sup>72</sup>. In queste circostanze, dunque, dal momento che la cosiddetta *reverse discrimination* non rileva a livello europeo<sup>73</sup>, la compatibilità di queste misure dovrà essere analizzata a livello interno, in modo particolare alla luce del principio di eguaglianza presente nella totalità degli ordinamenti nazionali moderni<sup>74</sup>.

Da un attento studio della giurisprudenza della Corte di Giustizia possiamo riscontrare tre differenti fasi.

Nella prima, che si è aperta agli inizi degli anni '80<sup>75</sup>, il giudice europeo si è occupato del confronto tra residente e non residente. In questo stadio, va osservato come il giudice europeo, sebbene non vi sia una posizione espressa della Corte di Giustizia su

---

*As a result, it is not always clear whether the Court regards the discrimination as involving a breach of the nationality non-discrimination principle or of the market access principle».*

<sup>72</sup> Questa conclusione, dopo che l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona ha conferito alla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea lo stesso valore giuridico vincolante dei Trattati, dovrebbe probabilmente essere più correttamente riformulata utilizzando il condizionale.

<sup>73</sup> Corte di giustizia, sentenza 16 gennaio 2003, causa C-388/01, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, in Racc., I-00721, punto 28; causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna*, punto 31; sentenza 1° aprile 2008, causa C-212/06, *Governo della Comunità francese, Governo vallone v. Governo fianningo*, in Racc., I-01683, punti 33-38. Si veda altresì, Conclusioni dell'Avv. generale E. Sharpston del 28 giugno 2007, causa C-212/06, *Governo della Comunità francese, Governo vallone v. Governo fianningo*, in Racc., I-01683, punti 153 ss. La Corte di Giustizia, anche se limitatamente al caso delle restrizioni (c.d. *Home State Restriction*), in realtà ha mostrato qualche apertura iniziando a contemplare tali situazioni di diverso trattamento sfavorevole nei confronti dei residenti e le ha considerate spesso in contrasto col divieto di restrizione alla libertà di stabilimento sancito dall'art. 49 TFUE. Sul punto si veda F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 61.

<sup>74</sup> Si veda, in merito ai sistemi oggetto di analisi specifica in questo lavoro, l'art 3 della Cost. italiana e l'art. 14 della Cost. spagnola. L'art. 3 della Cost. italiana statuisce che «tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali». L'art. 14 della Costituzione spagnola afferma che «*los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*».

<sup>75</sup> Corte di giustizia, causa C-270/83, *Commissione v. Francia*, meglio nota con il nome di «*Avoir fiscal*».

questa questione, ha all'atto pratico applicato in modo differente il principio di non discriminazione a seconda che si trattasse di persona fisica o di persona giuridica. Detto in altri termini, la stabile organizzazione del soggetto non residente e la società residente si trovano sempre in una posizione paragonabile. In caso di persone fisiche, al contrario, è stato statuito che il residente e il non residente non si trovano generalmente in una situazione comparabile<sup>76</sup>.

Questo perché il reddito percepito nel territorio di uno Stato membro da un non residente, il più delle volte, costituisce solo una parte del suo reddito complessivo, il quale è concentrato nel suo luogo di residenza. La capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, pertanto, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, per cui dal suo Stato di residenza<sup>77</sup>.

La Corte, tuttavia, ha statuito che il confronto è legittimo nel caso in cui il non residente produca la quasi totalità dei suoi redditi nello Stato di destinazione e solo una minima parte, non significativa, in quello di residenza<sup>78</sup>.

In questo filone che è stato denominato *Host State discrimination*, il non residente, ovvero la stabile organizzazione del soggetto non residente in caso di persone giuridiche, rappresenta la situazione reale sulla quale la Corte di Giustizia dovrà esprimere il proprio giudizio. Il residente, invece, raffigura la situazione ipotetica, il cosiddetto *tertium comparationis*, che viene creata al fine di realizzare il confronto che, come è facilmente deducibile, avviene all'interno dello Stato della fonte del reddito.

Nella seconda fase, la quale ha avuto un percorso più accidentato e i cui risultati non sono del tutto consolidati, è divenuto essenziale il luogo di produzione del reddito. La Corte, difatti, ha rivolto la sua attenzione al confronto tra due residenti, uno dei quali investe nel territorio di residenza mentre l'altro opta per effettuare l'investimento in un Paese differente da quello in cui risiede.

In questa circostanza, la situazione reale è rappresentata dal residente che ha deciso di investire al di fuori del Paese di residenza. La situazione ipotetica elaborata dalla Corte al fine di eseguire la comparazione, invece, è identificata nel residente che preferisce

---

<sup>76</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*.

<sup>77</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 32.

<sup>78</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 36.

effettuare l'investimento all'interno dei confini dello Stato di residenza. L'ordinamento di riferimento, quindi, in questa occasione è quello del Paese di residenza.

Questo filone, che ha preso il nome di *Home State restriction*, ha avuto una forte incidenza sulla potestà tributaria degli Stati membri fino alla sentenza *Marks & Spencer*<sup>79</sup>, a partire dalla quale la Corte ha assunto un atteggiamento più cauto nell'applicazione delle libertà fondamentali, riconoscendo ai Paesi membri la possibilità di poter giustificare un differente trattamento.

Per ciò che concerne il terzo filone, denominato *Horizontal discrimination*, la Corte non ha ritenuto finora ammissibile il confronto tra due non residenti appartenenti a due Stati membri differenti, in quanto il trattamento differenziato viene qualificato come disparità susseguente alla mancanza di armonizzazione e non come discriminazione<sup>80</sup>.

## **3.2. - La libera circolazione dei capitali**

### ***3.2.1. - La distinzione tra libertà di stabilimento e libera circolazione dei capitali***

Dal momento che la Corte, nella sua giurisprudenza, ha sempre evitato l'applicazione simultanea di più libertà fondamentali, fondando le sue decisioni esclusivamente sull'analisi della libertà esercitata in modo prevalente e poiché l'esercizio della libertà di stabilimento implica sempre un investimento nello Stato di destinazione, il giudice europeo si è trovato a dover stabilire un criterio per determinare quando applicare la libertà di stabilimento e quando, invece, la libera circolazione dei

---

<sup>79</sup> Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, in Racc., I-10837.

<sup>80</sup> Corte di giustizia, causa C-403/03, *E. Schempp v. Finanzamt München V.* e sentenza 6 dicembre 2007, causa C-298/05, *Caso Columbus Container Services v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, in Racc., I-10451.



capitali<sup>81</sup>. Questo ha assunto particolare rilevanza soprattutto dopo la modifica intervenuta con l'adozione dell'Atto unico europeo che ha ampliato l'ambito di applicazione della libera circolazione dei capitali anche ai Paesi terzi, lasciando inalterato quello delle altre libertà fondamentali.

Di conseguenza, dal momento che la libertà di stabilimento è esperibile solamente all'interno del territorio dell'Unione, a differenza della libera circolazione dei capitali che è garantita a prescindere dal luogo in cui viene effettuato l'investimento, è divenuto importante distinguere in quali casi è applicabile l'una e quando l'altra.

La Corte di Giustizia ha affrontato questa tematica e, attraverso una giurisprudenza consolidata<sup>82</sup>, ha sancito che per identificare la libertà fondamentale da applicare bisogna fare riferimento alla disciplina nazionale. Qualora la normativa interna, per poter essere applicata, richieda che venga esercitata un'influenza dominante, allora si applicherà la libertà di stabilimento. In caso contrario, nell'eventualità in cui la disposizione nazionale sia applicabile a partecipazioni effettuate al solo scopo di realizzare un investimento finanziario senza intenzione di influire sulla gestione e sul controllo dell'impresa, in queste circostanze si farà riferimento la libera circolazione dei capitali.

Va inoltre sottolineato che, in più circostanze, la Corte ha preso in considerazione la situazione di fatto<sup>83</sup> sottoposta alla sua interpretazione e ha stabilito che, qualora sussista una sovrapposizione fra più libertà fondamentali, debba trovare applicazione esclusivamente quella esercitata in maniera prevalente, mentre i riflessi sulle altre libertà tutelate a livello europeo vengono considerate una inevitabile conseguenza che

---

<sup>81</sup> In modo analogo C.H. PANAYI, *The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives*, in *European Taxation*, 2008, n. 11, p. 573, dove viene osservato che «*The ECJ is eschewing the simultaneous application of freedoms choosing to base its decisions on the freedom that is predominantly or primarily relevant*».

<sup>82</sup> Corte di giustizia, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue*, in Racc., I-07995, punto 31; sentenza 13 novembre 2012, causa C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, in ECLI:EU:C:2012:707, punti 37-38 e 90 ss.; sentenza 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, in Racc., I-11673, punti 37 e 38; sentenza 18 dicembre 2007, causa C-101/05, *Skatteverket v. A*, in Racc., I-11531, punti 22 ss. e 89-92 e sentenza 24 maggio 2007, causa C-157/05, *Winfried L. Holböck v. Finanzamt Salzburg-Land*, in Racc., I-04051.

<sup>83</sup> A titolo esemplificativo, Corte di giustizia, sentenza 14 ottobre 2004, causa C-36/02, *Omega*, in Racc., I-09609, punto 27, la Corte utilizza le seguenti parole «*nelle circostanze della causa principale l'aspetto della libera prestazione dei servizi prevale su quello della libera circolazione delle merci*».

non può giustificare un esame autonomo delle disposizioni sotto scrutinio<sup>84</sup>. Nel caso, ad esempio, in cui siano coinvolte la libera prestazione di servizi e la libera circolazione dei capitali, quella che viene subordinata, e che quindi non viene utilizzata nella risoluzione del caso concreto, è la libera circolazione dei capitali<sup>85</sup>, soprattutto a causa del contenuto molto ampio della definizione fornita all'allegato I della Direttiva 88/361/CEE<sup>86</sup>.

### ***3.2.2. - L'estensione della libera circolazione dei capitali ai Paesi terzi***

La libera circolazione di capitali, dal 1986, con le modifiche introdotte dall'Atto unico europeo<sup>87</sup> si applica anche ai Paesi terzi. La potenziale espansione di questa novella è stata limitata, da un lato, dalle espresse "esimenti" inserite all'interno dell'art. 65, par. 1, del TFUE<sup>88</sup> e, dall'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. Le disposizioni dei Trattati, difatti, permettono in ogni caso agli Stati membri sia di trattare in modo differenziato quelle situazioni che, per il luogo di residenza dell'investitore o per il luogo di collocamento dell'investimento, non sono paragonabili,

---

<sup>84</sup> Corte di giustizia, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 33.

<sup>85</sup> Corte di giustizia, sentenza 3 ottobre 2006, causa C-452/04, *Fidium Finanz AG v. Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, in Racc., I-09521, punto 48. Sulla riluttanza della Corte di Giustizia nell'applicare la libera circolazione dei capitali nel caso in cui siano coinvolte più libertà fondamentali, in dottrina si rinvia a C.H. PANAYI, *The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives*, cit., pp. 573 ss.

<sup>86</sup> Direttiva del Consiglio 88/361/CEE, del 24 giugno 1988, relativa all'attuazione dell'art. 67 del Trattato CEE.

<sup>87</sup> L'Atto unico europeo, firmato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986 da nove Stati membri e il 28 febbraio 1986 dalla Danimarca, dall'Italia e dalla Grecia, costituisce la prima modifica sostanziale del trattato che istituisce la Comunità economica europea. L'Atto unico europeo è entrato in vigore il 1° luglio 1987.

<sup>88</sup> Art. 65, par. 1, del TFUE:

«Le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

- a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;
- b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza».

sia di adottare le misure che ritengono necessarie per contrastare i fenomeni evasivi e quelli elusivi.

La Corte di Giustizia, inoltre, ha constatato che i movimenti di capitali provenienti da Paesi terzi o ad essi diretti si svolgono in un contesto giuridico diverso da quelli che hanno luogo in seno alla Comunità. Difatti, in ragione del grado di integrazione giuridica esistente tra gli Stati membri dell'Unione europea e, in particolare, dell'esistenza di atti legislativi comunitari in favore della cooperazione tra autorità fiscali nazionali, l'assoggettamento ad imposta da parte di uno Stato membro di attività economiche con aspetti transfrontalieri che si collocano in seno alla Comunità non è sempre paragonabile a quello di attività economiche attinenti a relazioni tra gli Stati membri e i Paesi terzi<sup>89</sup>.

Sulla base di questo ragionamento il giudice europeo ha ritenuto ammissibili le restrizioni nei confronti dei Paesi terzi, qualora ricorra una giusta motivazione, su tutte il fatto che non sia garantito un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali<sup>90</sup>.

In queste circostanze, tuttavia, la misura deve essere proporzionata all'obiettivo che intende perseguire, pena l'incompatibilità con il diritto europeo<sup>91</sup>.

A questo proposito va però considerata la recente sentenza *Itelcar*<sup>92</sup>, la quale ha aperto nuove prospettive. La Corte, difatti, nell'analizzare una disposizione portoghese che

---

<sup>89</sup> Corte di giustizia, causa C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punto 170; causa C-101/05, *Skatteverket v. A*, punto 37; sentenza 23 aprile 2008, causa C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, in Racc., I-02875, punto 95 e sentenza 20 maggio 2008, causa C-194/06, *Staatssecretaris van Financiën v. Orange European Smallcap Fund NV*, in Racc., I-03747, punto 89. A questo proposito vanno evidenziate le Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed del 6 aprile 2006, causa C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, in Racc., I-11753, dove, al punto 121, viene affermato che «ciò che caratterizza il contesto specifico della libera circolazione dei capitali all'interno della Comunità è che essa deve essere considerata come un elemento costitutivo dell'Unione Economica e Monetaria» e che «il fatto che, con la realizzazione dell'Unione economica e monetaria, la politica monetaria venga fissata dalla Banca Centrale Europea, presuppone un'assoluta unità in termini di circolazione di denaro e capitali. Tale contesto non vige nel caso dei movimenti di capitali tra Stati membri e paesi terzi, per quanto anche a livello mondiale abbia avuto luogo una consistente liberalizzazione dei capitali. Perciò non escludo che uno Stato membro possa dimostrare che una restrizione ai movimenti di capitali con un paese terzo sia giustificata in base ad un determinato motivo, in circostanze nelle quali lo stesso motivo non servirebbe a giustificare una restrizione ai movimenti di capitali solamente tra Stati membri». Per un'analisi di questa giurisprudenza si veda C.H. PANAYI, *The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives*, cit., pp. 579 ss.

<sup>90</sup> Corte di giustizia, causa C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, punto 97 e causa C-101/05, *Skatteverket v. A*, punto 67.

<sup>91</sup> Corte di giustizia, causa C-194/06, *Staatssecretaris van Financiën v. Orange European Smallcap Fund NV*, punto 9 e causa C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punto 172.

<sup>92</sup> Corte di giustizia, sentenza 3 ottobre 2013, causa C-282/12, *Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda v. Fazenda Pública*, in Racc., non ancora pubblicata.

prevedeva la limitata deducibilità degli interessi passivi ma limitatamente ai casi di indebitamento eccessivo nei confronti di società residenti in Paesi non appartenenti all'Unione Europea, ha evidenziato come queste restrizioni nei confronti dei Paesi terzi, per essere giustificate, oltre ad essere proporzionate all'obiettivo che intendono perseguire, non possono in ogni caso includere le situazioni in cui vi sia effettività economica, senza che venisse fatto alcun riferimento all'esistenza o meno di accordi in favore della cooperazione tra le differenti amministrazioni finanziarie<sup>93</sup>.

Alla luce di questa decisione bisognerà attendere le prossime sentenze della Corte su questo tema al fine di meglio comprendere in quale direzione si indirizzerà l'orientamento del giudice europeo. Una lettura conciliante, volta a considerare la sentenza *Itelcar* come una evoluzione e non come punto di discontinuità all'interno della giurisprudenza europea, potrebbe essere quella di ritenere incompatibili le misure restrittive che colpiscono le situazioni in cui vi è effettività economica solamente nel caso in cui il Paese terzo garantisca un adeguato livello di cooperazione ai fini fiscali<sup>94</sup>, risultando la fattispecie, esclusivamente in questa circostanza, meritevole di una tutela pari a quella garantita all'interno dell'Unione.

### **3.3. - Le cause di giustificazione di origine giurisprudenziale**

Innanzitutto deve essere precisato che i Trattati costitutivi contengono alcune cause di giustificazione espresse. Queste possono essere suddivise in due categorie: quelle previste in tema di libera circolazione dei capitali, evidenziate nel paragrafo precedente, e quelle disciplinate in ambito di libera circolazione delle persone e dei servizi. Queste ultime sono le medesime e sono costituite da: ragioni di ordine pubblico,

---

<sup>93</sup> Corte di giustizia, causa C-282/12, *Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda v. Fazenda Pública*, punto 34.

<sup>94</sup> Questa situazione, è opportuno precisarlo, è quella che si presentava al giudice europeo nella fattispecie analizzata nella causa *Itelcar* (Corte di giustizia, causa C-282/12, *Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda v. Fazenda Pública*). La società destinataria degli interessi, difatti, era residente negli Stati Uniti, Paese con il quale il Portogallo aveva e ha tuttora in vigore un Trattato contro le doppie imposizioni, il cui art. 28 è rubricato "exchange of information". Il Trattato è reperibile al seguente link: <http://www.irs.gov/pub/irs-trty/portugal.pdf>.

pubblica sicurezza e sanità pubblica<sup>95</sup>. Le limitazioni appartenenti a questo secondo gruppo, come ripetutamente sostenuto dalla Corte, devono essere interpretate in modo restrittivo. La loro applicabilità in ambito fiscale è conseguentemente nulla, dal momento che è stata esclusa la possibilità di farvi rientrare eccezioni di carattere economico<sup>96</sup>.

Passando ora alle argomentazioni che la Corte ha ritenuto idonee per giustificare un trattamento discriminatorio, in primo luogo bisogna precisare che il percorso logico seguito dalla Corte nel suo ragionamento è informato a una successione ordinata costituita da tre differenti passaggi. In primo luogo, viene identificata l'applicabilità di una delle libertà fondamentali alla fattispecie oggetto di indagine.

In secondo luogo viene accertata la comparabilità e il differente trattamento tributario riservato alle due situazioni, una transfrontaliera e una puramente interna. Nella circostanza in cui venga rilevata l'esistenza di un tratto sfavorevole nei confronti della situazione *cross-border*, infine, la Corte verifica l'esistenza di una causa di giustificazione.

Nel caso in cui la motivazione sia fondata, viene esaminata l'adeguatezza e la proporzionalità della misura al fine del raggiungimento dell'obiettivo prefissato.

Detto questo, ne consegue che non tutte le misure tributarie discriminatorie sono incompatibili con il diritto europeo; le stesse, difatti, possono essere giustificate, tramite quel procedimento che prende il nome di *rule of reason test*, dal perseguimento di legittimi obiettivi di interesse pubblico<sup>97</sup>.

All'interno di questo ambito, le cause di giustificazione riconosciute dalla giurisprudenza europea nel corso degli anni in materia fiscale sono state molteplici.

---

<sup>95</sup> Si veda, a tal proposito, l'art. 45. Par. 3, del TFUE in relazione alla libera circolazione dei lavoratori, l'art. 52, par. 1, relativamente alla libertà di stabilimento e l'art. 62 per ciò che concerne la libera prestazione dei servizi.

<sup>96</sup> Corte di giustizia, sentenza 26 aprile 1988, causa C-352/85, *Bond van Adverteerders e altri v. Stato olandese*, in Racc., 02085, punto 34; sentenza 25 luglio 1991, causa C-288/89, *Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda e altri v. Commissariaat voor de Media*, in Racc., I-04007, punto 11 e Conclusioni dell'Avvocato generale A. Saggio, causa C-55/98, *Skatteministeriet v. Bent Vestergaard*, in Racc., I-07641, punto 29.

<sup>97</sup> G. BIZIOLI, *Il principio di non discriminazione*, in A. DI PIETRO-T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, cit., p. 205.

Quella più spesso avanzata dagli Stati membri consiste nella salvaguardia della coerenza del sistema fiscale<sup>98</sup>. A questo proposito è stato rilevato che deve sussistere un legame diretto, in capo al medesimo contribuente, tra la concessione di un vantaggio fiscale e la compensazione di tale beneficio con un prelievo fiscale, effettuati nell'ambito della medesima imposta<sup>99</sup>.

Un'altra motivazione è rinvenibile nel principio di territorialità. Questa è stata riconosciuta prima nella causa *Futura Participations*<sup>100</sup> e, successivamente, nella causa *Marks & Spencer*<sup>101</sup>. Sulla base di questo principio, la Corte ha statuito che uno Stato, al fine di evitare problemi di doppia non imposizione, può limitare il diritto alla compensazione infragruppo delle perdite ai soli soggetti residenti, dovendo estendere questa possibilità ai non residenti nel solo caso in cui non sussista più alcuna possibilità di recuperare tale perdita nell'altro Stato membro dove risiede la società del medesimo gruppo e, quindi, venga meno il rischio della doppia deduzione.

Un'ulteriore causa di giustificazione è rinvenibile nella già citata causa *Futura Participations*, già affermata nella sentenza *Cassis de Dijon*<sup>102</sup>, e si tratta della necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali al fine di evitare la frode fiscale<sup>103</sup>. In questi

---

<sup>98</sup> Corte di giustizia, sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann v. Stato belga*, in Racc., I-00249, punti 21 ss. e, in modo particolare, il punto 28 e sentenza 28 gennaio 1992, causa C-300/90, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., I-00305, punti 14 ss.

<sup>99</sup> Corte di giustizia, sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen*, in Racc., I-04071, punto 57. La Corte, nello specifico, negando l'invocabilità nel caso di specie della coerenza fiscale come causa di giustificazione, ha affermato che «nelle citate cause Bachmann e Commissione/Belgio esisteva, trattandosi di un solo e stesso contribuente, un legame diretto tra la concessione di un vantaggio fiscale e la compensazione di tale vantaggio con un prelievo fiscale, effettuati nell'ambito di una stessa imposta. Si trattava, in concreto, del legame tra la deducibilità dei contributi e la tassazione delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti d'assicurazione contro la vecchiaia e il decesso, legame che occorreva preservare per salvaguardare la coerenza del regime fiscale controverso».

<sup>100</sup> Corte di giustizia, sentenza 15 maggio 1997, causa C-250/95, *Futura Participations e Singer v. Administration des contributions*, in Racc., I-02471, punto 22.

<sup>101</sup> Corte di giustizia, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*, punto 39.

<sup>102</sup> Corte di giustizia, causa C-120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*.

<sup>103</sup> Corte di giustizia, causa C-120/78, *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, punto 8 e causa C-250/95, *Futura Participations e Singer v. Administration des contributions*, punto 31. In quest'ultimo caso la Corte ha statuito che «l'efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo imperativo d'interesse generale idoneo a giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato» e che «pertanto, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che consentono di verificare, in modo chiaro e preciso, l'ammontare sia dei redditi imponibili nel suo territorio sia delle perdite che possono costituire ivi oggetto di riporto».

casi, le misure devono essere adeguate e proporzionate allo scopo che intendono perseguire<sup>104</sup>.

La necessità di contrastare l'abuso del diritto è un'altra delle motivazioni accettate della Corte. La sentenza *Cadbury Schweppes*<sup>105</sup> ne costituisce sicuramente il *leading case*.

In questa circostanza, discutendo della compatibilità delle CFC (*controlled foreign companies*), è stato affermato che la restrizione alla libertà di stabilimento che viene creata da queste normative è giustificata, purché abbiano la finalità specifica di prevenire esclusivamente le situazioni prive di sostanza economica, le cosiddette "situazioni puramente artificiali"<sup>106</sup>.

Da ultimo è stata considerata degna di tutela anche la necessità di preservare l'equilibrato riparto impositivo tra gli Stati membri. Questa consiste nel bisogno, nelle situazioni transfrontaliere, di riservare la capacità impositiva in capo alla giurisdizione appropriata<sup>107</sup>.

Quest'ultima causa di giustificazione, da un'attenta analisi dell'evoluzione giurisprudenziale, sembra stia assumendo il rango di argomentazione primaria al fine di legittimare il trattamento discriminatorio e, insieme all'abuso del diritto, pare si stia progressivamente affermando, andando così ad assorbire le altre ragioni che si sono finora dimostrate degne di tutela, ovvero sia la coerenza e la territorialità.

---

<sup>104</sup> Corte di giustizia, causa C-250/95, *Futura Participations e Singer v. Administration des contributions*, punto 26, dove la Corte ha sancito che, anche qualora la norma perseguisse uno scopo legittimo, in ogni caso, «essa dovrebbe essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non dovrebbe eccedere quanto necessario per farlo». In modo analogo, tra le altre, Corte di giustizia, causa C-55/94, *Reinhard Gebhard*, punto 37 e C-19/92, sentenza del 31 marzo 1993, *Kraus v. Land Baden-Württemberg*, punto 32.

<sup>105</sup> Corte di giustizia, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

<sup>106</sup> Corte di giustizia, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*, punto 55. La Corte, a proposito di una normativa CFC, ha osservato che «perché sia giustificata da motivi di lotta a pratiche abusive, una restrizione alla libertà di stabilimento deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale».

<sup>107</sup> Corte di giustizia, sentenza 21 maggio 2010, causa C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI) v. Stato belga*, in Racc., I-00487, punto 61; sentenza 18 luglio 2007, causa C-231/05, *OyAA*, in Racc., I-06373, punto 54; sentenza 15 maggio 2008, causa C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG v. Finanzamt Heilbronn*, in Racc., I-03601, punto 31 e causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*, punto 45.

### **3.4. - L'irrilevanza della natura regionale come causa di giustificazione e le implicazioni connesse all'autonomia tributaria degli enti decentrati**

Innanzitutto deve essere rilevato come, finora, la Corte di Giustizia, attraverso una giurisprudenza consolidata e concorde, non ha mai giustificato il differente trattamento in ragione dell'interesse regionale.

Si ricorda, a titolo esemplificativo, in materia fiscale e in tema di libertà fondamentali, il caso degli incentivi introdotti dai Paesi Baschi alla fine degli anni '80, di cui si è già dato conto nel primo capitolo. In quella circostanza la minore tassazione era garantita esclusivamente ai residenti, in quanto i non residenti dovevano attenersi alla normativa statale. La Corte<sup>108</sup> non si pronunciò sul caso specifico che le era stato sottoposto, in quanto la domanda di pronuncia pregiudiziale venne successivamente ritirata. In ogni caso, nel frattempo, erano state depositate le conclusioni dell'Avv. generale A. Saggio, il quale, dopo aver osservato che la discriminazione era palese, rilevava che l'argomentazione della coerenza del sistema fiscale invocata dal governo Basco non presentava le caratteristiche che erano state delineate dalla Corte in *Bachmann*<sup>109</sup>.

In questa circostanza, difatti, non si faceva riferimento a un rapporto di compensazione tra le somme ricevute dallo Stato a seguito dell'imposizione e quelle restituite al contribuente sotto forma di detrazione. La motivazione dei Paesi Baschi, più semplicemente, era connessa all'impossibilità discendente dalla Costituzione spagnola e dal riparto di competenze interno al singolo Stato membro di poter determinare le regole impositive a cui erano assoggettati i non residenti. L'Avvocato generale, conseguentemente, concludeva per l'incompatibilità della normativa basca in quanto discriminatoria, dal momento che riservava ai non residenti un trattamento fiscale di sfavore.

---

<sup>108</sup> Corte di giustizia, ordinanza del Presidente della Corte del 16 febbraio 2000, cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, *Administración del Estado v. Juntas Generales de Guipúzcoa, Diputación Foral de Guipúzcoa e al.*, in Racc., I-01073.

<sup>109</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale A. Saggio, cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, *Administración del Estado v. Juntas Generales de Guipúzcoa, Diputación Foral de Guipúzcoa e al.*, punti 23 e 24.



Il giudice europeo, successivamente, in più sentenze<sup>110</sup>, ha reputato inconsistente l'elemento regionale, allorché ha affermato che i provvedimenti adottati da un Ente sub-statale non potessero in alcun modo ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali.

Nella decisione Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana<sup>111</sup>, ad esempio, è stata valutata la compatibilità con il diritto comunitario di alcune agevolazioni tariffarie, riguardanti l'ingresso ai musei, monumenti, gallerie, scavi archeologici, parchi e giardini monumentali pubblici, concesse dagli enti locali italiani.

La Corte rilevò la violazione della libera circolazione delle persone, poiché la riduzione del costo del biglietto d'ingresso era riservata, alternativamente, unicamente ai cittadini italiani o alle persone residenti nel territorio degli enti decentrati di età superiore ai sessanta o ai sessantacinque anni, escludendo così da tali agevolazioni i turisti cittadini di altri Stati membri o i non residenti che soddisfano le stesse condizioni oggettive di età<sup>112</sup>.

La Corte, in seguito, nella decisione *Geurts e Vogten*<sup>113</sup>, si è trovata a valutare una normativa della Regione fiamminga in materia di imposta di successione, la quale prevedeva un'esenzione per le imprese familiari a determinate condizioni. Il giudice europeo, nello specifico, dichiarò l'incompatibilità della disposizione locale emanata dal governo delle Fiandre nella misura in cui l'esenzione era concessa solamente a quelle imprese che, nei tre anni precedenti la data del decesso del *de cuius*, si erano avvalse di un determinato numero di impiegati sul territorio della Regione fiamminga, escludendo così dall'agevolazione le imprese che avessero fatto uso di forza lavoro presente in altri Stati dell'Unione<sup>114</sup>.

---

<sup>110</sup> Corte di giustizia, causa C-388/01, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, punto 28; sentenza 25 ottobre 2007, causa C-464/05, *Maria Geurts, Dennis Vogten v. Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat*, in Racc., I-09325, punto 18; sentenza 8 settembre 2005, cause riunite C-544/03 e C-545/03, *Mobistar e Belgacom Mobile*, in Racc., I-07723, punto 28 e causa C-212/06, *Governo della Comunità francese, Governo vallone v. Governo fiammingo*.

<sup>111</sup> Corte di giustizia, causa C-388/01, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*.

<sup>112</sup> Corte di giustizia, causa C-388/01, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, punto 28. Inoltre, merita di essere messo in risalto che la Corte, ai punti 25 e 27 di questa decisione, ha statuito che «le agevolazioni tariffarie controverse, in quanto riservate unicamente a coloro che risiedono nel territorio degli enti locali che gestiscono il museo o il monumento pubblico di cui trattasi, sono del pari incompatibili con il diritto comunitario» e che «gli Stati membri non possono richiamarsi a situazioni del loro ordinamento interno per giustificare l'inosservanza degli obblighi derivanti dal diritto comunitario».

<sup>113</sup> Corte di giustizia, causa C-464/05, *Maria Geurts, Dennis Vogten v. Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat*.

<sup>114</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., p. 230.

Successivamente, nella causa *Governo della Comunità francese e Governo vallone*<sup>115</sup>, la Corte è tornata a confrontarsi con una misura di un ente sub-statale belga. Nel dettaglio, analizzando una disposizione del Parlamento fiammingo in tema di aiuti e rimborsi aventi la finalità di migliorare le condizioni di salute e la qualità della vita delle persone con una ridotta autonomia in ragione di un'incapacità grave e prolungata, il giudice lussemburghese ha giudicato incompatibile la normativa sotto scrutinio con la libera circolazione dei lavoratori e con la libertà di stabilimento. L'agevolazione, difatti, poteva essere usufruita esclusivamente dai lavoratori residenti nel territorio belga di competenza della Comunità fiamminga, escludendo in questo modo dal beneficio i lavoratori residenti nella Regione vallone, in quanto tale limitazione incideva su cittadini di altri Stati membri o su cittadini dello Stato medesimo che avessero esercitato il loro diritto alla libera circolazione all'interno dell'allora Comunità europea<sup>116</sup>.

Da ultimo si ritiene opportuno sottolineare che relativamente allo strumento delle direttive, sebbene in ambito non tributario, la Corte ha più volte ribadito che la ripartizione delle competenze tra lo Stato centrale e le autonomie locali, piuttosto che le situazioni derivanti dall'ordinamento federale, non può assurgere a giustificare l'inadempimento degli obblighi discendenti dalla normativa europea<sup>117</sup>.

Di conseguenza, alla luce dell'analisi svolta, tutte le differenze di trattamento tra residenti e non residenti stabilite da un ente sub-statale, per essere ritenute compatibili con il diritto europeo, devono trovare una giustificazione apprezzabile a livello europeo, o tra le deroghe prevista espressamente all'interno dei Trattati costitutivi o tra quelle

---

<sup>115</sup> Corte di giustizia, causa C-212/06, *Governo della Comunità francese, Governo vallone v. Governo fiammingo*.

<sup>116</sup> Si noti che in questa sentenza la Corte di Giustizia ha modificato la nozione di situazione puramente interne sancendo che può godere della protezione garantita dalle libertà fondamentali il residente di una regione differente da quella che ha concesso l'agevolazione, nel caso in cui abbia in precedenza esercitato le libertà sancite dai Trattati costitutivi. Per un approfondimento, sia riguardo alla sentenza che alla rinnovata nozione di situazione puramente interna, si rimanda a E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 228-230; E. TRAVERSA, *Implementation of Regional Taxing Powers and EU Law: Recent Cases and Future Challenges*, in AA. VV., *Fiscal Federalism in the European Union*, Bruxelles, 2012, pp. 63-64 e M. BOURGEOIS-E. TRAVERSA, *L'influence du droit de l'union européenne sur l'autonomie fiscale régionale*, in E. VANDENBOSSCHE-S. VAN DROOGHENBROECK (Eds.), *Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Bruxelles, 2013, pp. 271 ss.

<sup>117</sup> Corte di giustizia, sentenza 13 aprile 2000, causa C-274/98, *Commissione delle Comunità europee v. Regno di Spagna*, in Racc., I-02823, punto 20; sentenza 17 gennaio 2002, causa C-423/00, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., I-00593, punto 16; sentenza 11 ottobre 2001, causa C-111/00, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica d'Austria*, in Racc., I-07555, punto 12; sentenza 12 dicembre 1996, causa C-298/95, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica federale di Germania*, in Racc., I-06747, punto 18 e sentenza 6 luglio 2000, causa C-236/99, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., I-05657, punto 23.

elaborate dalla Corte di Giustizia. Al momento, tuttavia, l'interesse regionale non figura né tra le prime e nemmeno tra le seconde.

A questo proposito deve però essere notato che una causa di giustificazione di origine giurisprudenziale è l'equilibrato riparto del potere impositivo tra diversi Stati membri<sup>118</sup>. In merito a questo punto specifico ci si potrebbe domandare se, a determinate condizioni, sia possibile che il giudice europeo possa impiegare questo stesso argomento al fine di giustificare il trattamento discriminatorio da parte di un ente sub-statale. Detto in altri termini, ci si deve interrogare se la necessità di dover finanziare un ente territoriale possa, in specifiche circostanze, innalzarsi a elemento degno di tutela tale da legittimare una discriminazione o una restrizione.

Sul piano dell'influenza sull'esercizio della potestà tributaria statale, invece, appare opportuno effettuare una precisazione.

Difatti, mentre in tema di dazi e tasse di effetto equivalente, nonché di qualsiasi restrizione quantitativa all'importazione o all'esportazione, l'assenza di un interesse regionale rilevante a livello europeo conduce a una limitazione assoluta della potestà impositiva delle autonomie locali, il principio di non discriminazione così come applicato in tema di libertà fondamentali, come già evidenziato durante l'analisi della libera circolazione delle merci, non proibisce *tout court* l'esercizio degli enti sub-statali in ambito fiscale.

In effetti, in queste circostanze, le libertà fondamentali condizionano l'autonomia degli enti territoriali, così come quella degli Stati centrali, in modo parziale o limitato<sup>119</sup>.

La potestà impositiva dovrà essere esercitata nel rispetto del vincolo europeo che prevede l'eguale trattamento di situazioni comparabili.

Ne consegue che, così come emerso da una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>120</sup>, il legislatore dell'ente territoriale, nell'esercizio della potestà tributaria

---

<sup>118</sup> Corte di giustizia, causa C-311/08, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI) v. Stato belga*, punto 61; causa C-231/05, *OyAA*, punto 54; causa C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG v. Finanzamt Heilbronn*, punto 31 e causa C-446/03, *Marks & Spencer plc*, punto 45.

<sup>119</sup> In modo analogo B. PEETERS, *The Repartition of Tax Powers in Federal States within the Context of the European Union*, in *EC Tax Review*, 2012, n. 3, p. 133.

<sup>120</sup> Si veda, a titolo esemplificativo, Corte di giustizia, sentenza 17 febbraio 2005, causa C-134/03, *Viacom Outdoor*, in Racc., I-01167, punti 37 e 38, in cui un'imposta comunale sulla pubblicità viene considerata compatibile con l'ordinamento comunitario in quanto indistintamente applicabile a tutte le prestazioni di servizi che implicano una pubblicità esterna e affissioni pubbliche nel territorio del comune interessato, e le cause riunite C-544/03 e C-545/03, *Mobistar e Belgacom Mobile*, punto 35, dove la Corte ha osservato che la libertà di stabilimento «non osta a che una normativa di un'autorità nazionale o di un ente locale istituisca un'imposta sulle infrastrutture di comunicazioni mobili e personali utilizzate

conferitagli, non dovrà creare discriminazioni tra soggetti residenti e soggetti non residenti nel momento in cui i due si trovino in una situazione comparabile<sup>121</sup>.

Si considera utile sul punto segnalare anche una recente sentenza della Corte costituzionale<sup>122</sup> in tema di potestà impositiva delle Regioni a statuto speciale, nel caso di specie il Trentino-Alto Adige, in cui il giudice delle leggi ha statuito che la libertà di stabilimento secondario garantita dai Trattati europei esige la parità di trattamento tra imprese residenti e succursali, filiali o agenzie di soggetti residenti al di fuori della Provincia autonoma<sup>123</sup>.

## ***4. - L'esperienza spagnola. Il caso del Impuesto sobre sucesiones y donaciones***

### **4.1. - La libera circolazione dei capitali e l'imposta sulle successioni**

Costituisce un fatto noto che la Corte di Giustizia, in materia fiscale, ha esteso l'applicazione della libera circolazione dei capitali anche in tema di imposte di

---

nell'ambito della gestione delle attività coperte dalle licenze e autorizzazioni che è indistintamente applicabile ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri e colpisce allo stesso modo la prestazione di servizi interna a uno Stato membro e la prestazione di servizi tra Stati membri».

<sup>121</sup> Similmente, E. TRAVERSA, *Libertés de circulation et autonomie fiscale locale: la multiplicité des garanties confine-t-elle à l'excès? Un essai de clarification*, in *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2013, n. 3, p. 199.

<sup>122</sup> Sentenza Corte Cost. del 4 luglio 2014, n. 190/2014.

<sup>123</sup> La Corte costituzionale, nello specifico, ha stabilito l'incostituzionalità della normativa locale nella misura in cui prevedeva la possibilità di erogare contributi alle sole emittenti radiotelevisive aventi sede legale nel territorio della Provincia autonoma di Bolzano, poiché questo «creava un trattamento discriminatorio a svantaggio delle società con sede legale fuori dalla Provincia di Bolzano, che esercitano il proprio diritto di stabilimento secondario tramite una succursale, filiale o agenzia». La Corte costituzionale, attraverso il suo ragionamento, ha quindi risolto anche il problema della *reverse discrimination* senza bisogno di ricorrere all'art. 3 della Cost. italiana.

successione<sup>124</sup>. Un *leading case* in questo ambito è rappresentato dal caso *Barbier*<sup>125</sup>. H. Barbier, di nazionalità olandese e residente in Belgio, aveva acquistato diversi immobili in Olanda cedendone, successivamente, la proprietà economica ad una società da lui stesso controllata, con l'obbligo di cederne anche la titolarità giuridica in un secondo momento, in linea con ciò che era previsto dalla normativa olandese dell'epoca. Se il sig. Barbier fosse stato residente in Olanda, nel calcolo della base imponibile da assoggettare a imposta di successione, l'obbligo di cedere la titolarità giuridica sarebbe stato preso in considerazione al fine di ridurre e, quindi, azzerare il valore imponibile degli immobili. Invece, non essendo residente in Olanda, non gli veniva concesso di dedurre la passività costituita dall'obbligazione di cedere la titolarità giuridica dei beni. Il Giudice comunitario, in quella circostanza, ha statuito che era incompatibile con la libera circolazione dei capitali una norma interna relativa al calcolo dell'imposta esigibile in caso di acquisto per successione di un bene immobile ubicato nello Stato membro interessato secondo la quale, al fine di stimare il valore di tale bene, si poteva tener conto dell'obbligo incondizionato che imponeva al titolare del diritto reale di cederlo ad un'altra persona, che aveva la proprietà economica del detto bene, se, all'epoca del decesso, egli risiedeva in tale Stato, ma non se risiedeva in uno Stato membro diverso<sup>126</sup>.

La Corte ha dichiarato che tale normativa costituiva una restrizione in quanto dissuadeva l'acquisto di beni immobili ubicati nello Stato membro interessato da parte di un residente di un altro Stato membro<sup>127</sup>.

Va altresì sottolineato che il giudice europeo, vista l'esistenza di una sovrapposizione tra le fattispecie coperte dalle differenti libertà fondamentali anche in materia di imposte

---

<sup>124</sup> Su questo punto si veda E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, cit., pp. 236 e ss.

<sup>125</sup> Corte di giustizia, sentenza 11 dicembre 2003, causa C-364/01, *Eredi del sig. H. Barbier v. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, in Racc., I-15013. Si veda, in modo particolare, il punto 58. Similmente, tra le altre, Corte di giustizia, sentenza 23 febbraio 2006, causa C-513/03, *Eredi di M.E.A. van Hilten-van der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, in Racc., I-01957; sentenza 17 gennaio 2008, causa C-256/06, *Theodor Jäger v. Finanzamt Kusel-Landstuhl*, in Racc., I-00123; sentenza 11 settembre 2008, causa C-11/07, *Eredi della Sig.ra H. Eckelkamp v. Stato belga*, in Racc., I-06845 e sentenza 11 settembre 2008, causa C-43/07, *D. M. M. A. Arens-Sikken v. Staatssecretaris van Financiën*, in Racc., I-06887.

<sup>126</sup> Corte di giustizia, causa C-364/01, *Eredi del sig. H. Barbier*, punto 76.

<sup>127</sup> Corte di giustizia, causa C-364/01, *Eredi del sig. H. Barbier*, punto 62.

sulle successioni<sup>128</sup> e alla luce dell'impossibilità di adottare un'applicazione congiunta delle stesse, nello stabilire la disposizione applicabile al caso concreto in via preferenziale si è avvalso degli stessi criteri elaborati in tema di imposte dirette. Quindi, come ribadito anche in alcune recenti sentenze in tema di successione di partecipazioni societarie<sup>129</sup>, in linea generale si applica la libera circolazione di capitali ma, allorché la normativa interna, per essere applicata, richieda che sia necessario esercitare una sicura influenza sulle decisioni di detta società e di determinarne le attività, troverà applicazione la libertà di stabilimento.

## **4.2. - L'imposta sulle successioni e sulle donazioni in Spagna**

L'imposta sulle successioni e sulle donazioni spagnola<sup>130</sup>, regolata dalla *Ley* 29 del 1987<sup>131</sup> e dal *Real Decreto* 1629/1991<sup>132</sup>, sembrerebbe presentare, come si cercherà di argomentare nel dettaglio in questo paragrafo, profili di criticità con l'ordinamento europeo, in modo particolare in tema di libertà fondamentali e, nello specifico, con la libera circolazione dei capitali.

Nel prosieguo di questo paragrafo, dopo aver riassunto i tratti essenziali di questa imposta, si proveranno a mettere in luce tre aspetti della normativa spagnola che lasciano più di qualche dubbio sulla loro compatibilità con la normativa europea.

---

<sup>128</sup> In caso di imposte sulle successioni, nello specifico, le libertà fondamentali che possono essere coinvolte simultaneamente sono la libera circolazione di capitali e la libertà di stabilimento.

<sup>129</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 19 luglio 2012, causa C-31/11, *Marianne Scheunemann v. Finanzamt Bremerhaven*, in ECLI:EU:C:2012:481 e sentenza 17 ottobre 2013, causa C-181/12, *Yvon Welte v. Finanzamt Velbert*, in Racc., non ancora pubblicata.

<sup>130</sup> *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (ISD). Per un approfondimento su questa imposta si rinvia a J.M. QUERALT-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-A.C. GALIARDO, *Manual de derecho tributario – Parte especial*, Navarra, 2014, pp. 424 ss.; J.M. QUERALT-C. LOZANO SERRANO-F. POVEDA BLANCO, *Derecho tributario*, Navarra, 2013, pp. 446 ss.; J.M. QUERALT-C. LOZANO SERRANO-J.M. TEJERIZO LÓPEZ-G. CASADO OLLERO, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2013, pp. 695 ss. e a J.A. ROZAS VALDÉS, *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, in L.M. ALONSO GONZÁLEZ-M.A. COLLADO YURRITA (Directores), *Manual de Derecho tributario: parte especial*, Barcelona, 2012, pp. 311 ss.

<sup>131</sup> *Ley* 29/1987, del 18 dicembre.

<sup>132</sup> *Real Decreto* 1629/1991, dell'8 novembre, con il quale è stato approvato il *Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (RISD).

Dapprima, anche al fine di permettere una migliore comprensione dell'analisi successiva, è opportuno delineare i caratteri distintivi di questa imposta che, come viene evidenziato nel preambolo iniziale della legge stessa, si colloca all'interno dell'imposizione diretta con il carattere di tributo complementare all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Il presupposto è individuato all'art. 3<sup>133</sup> ed è costituito dall'acquisizione di beni e diritti per eredità, legato o altro titolo successorio così come per donazione o altro atto liberale a titolo gratuito, nonché dalla riscossione di assicurazioni sulla vita quando il beneficiario è una persona distinta dal sottoscrittore della polizza.

All'art. 5<sup>134</sup>, poi, vengono individuati i soggetti passivi di imposta. Essi sono gli aventi causa nelle acquisizioni *mortis causa*, i beneficiari delle assicurazioni sulla vita e i donatari in caso di donazioni.

È importante sottolineare che i successivi artt. 6<sup>135</sup> e 7<sup>136</sup> differenziano l'obbligazione in personale e reale a seconda che il soggetto su cui grava l'imposta sia residente in Spagna o meno.

---

<sup>133</sup> Artículo 3 de la Ley 29/1987, Hecho imponible:

1. Constituye el hecho imponible:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos».
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este Impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.

<sup>134</sup> Artículo 5 de la Ley 29/1987, Sujetos pasivos:

Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

- a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.
- b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
- c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

<sup>135</sup> Artículo 6 de la Ley 29/1987, Obligación personal:

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>136</sup> Artículo 7 de la Ley 29/1987, Obligación real:

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido

Difatti, mentre i residenti sono tassati sul complessivo incremento patrimoniale, indipendentemente da dove si trovino i beni, i non residenti sono assoggettati a imposizione limitatamente ai beni presenti sul territorio spagnolo. Dunque, ciò che viene sottoposto a tassazione è l'incremento patrimoniale che si realizza in capo all'avente causa<sup>137</sup>.

Deve essere subito evidenziato che, come accade per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, mentre le regole per i non residenti sono disciplinate a livello centrale, la competenza normativa in merito ai residenti è stata "ceduta" alle singole CC.AA.

Queste, quindi, possono stabilire maggiori deduzioni e/o detrazioni<sup>138</sup> rispetto a quelle previste a livello statale, secondo quanto stabilito dalla più volte richiamata *Ley 22/2009*<sup>139</sup>, attraverso la quale è regolato il vigente sistema di riparto di competenze tra Stato e Autonomie locali.

La situazione appena descritta conduce a sua volta, all'interno dell'obbligazione personale, al fatto che il presupposto si realizzi in una o in un'altra Comunità Autonoma.

---

*realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.*

<sup>137</sup> Nella normativa italiana, invece, come si vedrà successivamente, viene sottoposto a tassazione il patrimonio formatosi sul territorio italiano tenendo in considerazione la prospettiva del dante causa.

<sup>138</sup> Per un'analisi più accurata si veda F. ESCRIBANO LÓPEZ, *El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, pp. 126 e ss.

<sup>139</sup> *Artículo 48.1 de la Ley 22/2009, Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:*

*1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*

*a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones "inter vivos", como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.*

*Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.*

*Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.*

*b) Tarifa del impuesto. c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.*

*Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.*



Questo, conseguentemente, nella misura in cui le varie CC.AA. hanno attuato un differente esercizio delle competenze loro attribuite, porta a trattamenti differenziati all'interno del medesimo Stato.

È utile ricordare che, trattandosi di un tributo “ceduto” interamente, alle singole CC.AA. viene devoluto l'intero ammontare delle imposte riscosse sul proprio territorio<sup>140</sup> e che, a questo proposito, si considerano riscosse sul territorio di una CC.AA. solo le imposte dovute da soggetti passivi residenti in Spagna.

Al fine di individuare la normativa applicabile e, di conseguenza, la CC.AA. alla quale spetti il gettito riscosso<sup>141</sup>, i punti di connessione sono individuati, per i trasferimenti *mortis causa*, nel luogo in cui risiedeva abitualmente il *de cuius*<sup>142</sup> e, per le donazioni, nel luogo di residenza del donatario<sup>143</sup> tranne nel caso di beni immobili nel quale rileva il luogo in cui questi sono situati.

Di conseguenza, la normativa statale sarà applicabile nel caso in cui il *de cuius* o il donatario sia un soggetto non residente, in quanto il gettito non si considera riscosso sul territorio di una CC.AA., e in tutti i casi in cui, nell'ambito delle donazioni, i beni immobili siano situati al di fuori del territorio spagnolo, in quanto non viene soddisfatto il criterio di connessione previsto.

Alla luce di questa analisi, appare subito evidente la prima criticità a livello comunitario. Difatti, ai non residenti, i quali sono tassati su base reale, non sarà mai applicabile la disciplina locale e questa impossibilità costituisce una chiara discriminazione nel caso in cui il soggetto non residente e quello residente si trovino in una situazione comparabile e il non residente sia svantaggiato rispetto al residente<sup>144</sup>.

A questo punto bisogna capire quali condizioni devono sussistere affinché le due situazioni possano essere considerate comparabili. Dal momento che i residenti vengono

---

<sup>140</sup> Ex art. 32.1 della *Ley* 22/2009.

<sup>141</sup> Nel caso in cui, a causa dell'applicazione dei differenti punti di connessione previsti, l'incremento patrimoniale venga attribuito a differenti CC.AA., in quella circostanza si applicherà l'art. 32.3 della *Ley* 22/2009 al fine di stabilire l'ammontare spettante a ciascuna delle CC.AA.

<sup>142</sup> Rileva, ai sensi dell'art. 28.1.1°.*b*) della legge 22/2009, il luogo in cui il soggetto ha risieduto per più di due anni e mezzo negli ultimi cinque anni, partendo dal giorno anteriore a quello in cui si è verificato il fatto impositivo.

<sup>143</sup> Anche in questa circostanza, con fini antielusivi, si fa riferimento all'art. 28.1.1°.*b*) della legge 22/2009.

<sup>144</sup> Su questo punto si rimanda ad A.R. RIBES, *La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, n. 148, p. 993 e ss. e ad A.R. RIBES, *Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions*, in *European Taxation*, 2010, n. 12, pp. 550 ss.

tassati su base personale, sul complessivo incremento patrimoniale e non sui singoli beni, si dovrebbe ritenere applicabile la giurisprudenza *Schumacker*<sup>145</sup>.

In quell'occasione, come già evidenziato all'interno di questo capitolo, la Corte di Giustizia ha statuito che, in materia di imposte dirette, la situazione dei residenti e quella dei non residenti non è di regola paragonabile<sup>146</sup>.

Tuttavia, nel caso di specie lo erano in quanto il non residente percepiva la quasi totalità dei suoi redditi nello Stato di destinazione<sup>147</sup>. La discriminazione, in quella circostanza, risiedeva nel fatto che la situazione personale e familiare del non residente non era presa in considerazione né dallo Stato di residenza né da quello della fonte, dove era localizzata la totalità del reddito<sup>148</sup>.

A seguito di questo orientamento, possiamo sostenere che il non residente si trova in una situazione simile a quella di un residente nell'ipotesi in cui la quasi totalità dei beni oggetto della donazione/eredità siano situati in Spagna<sup>149</sup>.

In questi frangenti, dal momento che molte delle CC.AA. hanno diminuito il carico fiscale per questa imposta<sup>150</sup>, ci si trova sicuramente in una situazione di discriminazione ingiustificata, in quanto il non residente si vede applicata la normativa statale in luogo di quella locale più favorevole.

Pertanto, riassumendo, il differente trattamento fondato su situazioni familiari e/o personali è ammissibile solo nel caso in cui il soggetto che risiede in un altro Stato membro non produca la quasi totalità dei suoi redditi in Spagna.

In secondo luogo va posto in rilievo che sembrerebbe sussistere anche una restrizione alla libera circolazione dei capitali, dovuta al differente criterio di collegamento utilizzato per gli immobili<sup>151</sup>. Infatti, confrontando due residenti tra di loro, uno dei quali decide di investire in un immobile sito all'estero mentre l'altro opta per acquistarlo nello Stato di residenza, è facilmente intuibile che in caso di donazione il patrimonio del residente che ha investito al di fuori della Spagna scontrerà una

---

<sup>145</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*.

<sup>146</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 31.

<sup>147</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 36.

<sup>148</sup> Corte di giustizia, causa C-279/93, *Schumacker*, punto 38.

<sup>149</sup> Nella richiamata sentenza *Schumacker* si parla di oltre il 90% della base imponibile.

<sup>150</sup> Per un'analisi dettagliata delle misure introdotte dalle differenti CC.AA. si rimanda ad A.R. RIBES, *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, cit., pp. 178 e ss.

<sup>151</sup> A. BLANCO DALMAU, *Las competencias fiscales de las CC.AA. y el derecho de la UE*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, p. 30.

tassazione maggiore rispetto alla situazione puramente interna. In effetti, l'immobile sito all'estero sarà soggetto alla normativa statale e, a differenza della situazione speculare puramente interna, non potrà beneficiare della normativa locale spesso più favorevole. Questo tipo di trattamento diversificato non appare giustificabile<sup>152</sup>.

A questo punto emerge però un problema in merito alla normativa locale da selezionare per effettuare il confronto. Difatti, il soggetto residente in Spagna, per esempio in Catalogna, avrebbe potuto decidere di investire in Andalusia o in Estremadura, non essendoci nessuna ragione sulla base della quale questi dovesse essere spinto a investire nella stessa CC.AA. di residenza. In questi casi, probabilmente, per ragioni di semplicità, sarebbe opportuno rifarsi alla normativa della CC.AA. di residenza del donante anche se sarebbe auspicabile un ripensamento generale della normativa<sup>153</sup>.

Le differenze sussistenti fra le differenti CC.AA., essendo una situazione puramente interna, non sono rilevanti in quanto tali per il giudice europeo. Le stesse, quindi, dovrebbero, nel caso, essere portate dinanzi alla Corte costituzionale spagnola affinché, alla luce del principio di eguaglianza<sup>154</sup> e del dovere di mantenere una pressione impositiva globale equivalente a quella presente nel resto del territorio nazionale<sup>155</sup>, ne vagli la legittimità sul piano interno.

Merita altresì di essere osservato che le condizioni previste da alcune CC.AA. per poter beneficiare delle deduzioni e delle detrazioni d'imposta presentano qualche problema

---

<sup>152</sup> Alla situazione oggetto di analisi sembrano direttamente applicabili i principi emersi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia in sentenze come, ad esempio, il Caso *Theodor Jäger* (Corte di giustizia, causa C-256/06, *Theodor Jäger v. Finanzamt Kusel-Landstuhl*). La sopraccitata normativa potrebbe costituire anche una restrizione in entrata, secondo quanto statuito dalla Corte nella sentenza *Vera Mattner* (Corte di giustizia, causa C-510/08, *Vera Mattner v. Finanzamt Velbert*, in Racc., I-03553), in quanto, nella maggior parte dei casi, disincentiverebbe un soggetto non residente dall'investire in Spagna.

<sup>153</sup> Per un approfondimento su questo punto si rinvia a F. ESCRIBANO LÓPEZ, *El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, cit., pp. 173 e ss.

<sup>154</sup> Artt. 14 e 31.1 della Costituzione spagnola. A questo proposito deve essere segnalato che la questione è stata sollevata dinanzi alla Corte costituzionale spagnola e il ricorso, relativamente a una detrazione stabilita dalla Comunità Valenciana, la cui fruizione è condizionata all'essere residente all'interno della Comunità stessa, è tuttora pendente. Per un approfondimento si veda il ricorso n. 4209/2011 presentato presso il *Tribunal Supremo – Sala de lo Contencioso*, consultabile al seguente link: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=TS&reference=6731014&links=%224209/2011%22&optimize=20130604&publicinterface=true>.

<sup>155</sup> Art. 19.2 della LOFCA.

con il diritto europeo<sup>156</sup>. Difatti, in determinate occasioni, la concessione delle agevolazioni è collegata alla residenza dell'avente causa nel territorio della CC.AA.<sup>157</sup> piuttosto che al fatto che l'attività d'impresa venga proseguita per un determinato periodo di tempo sempre nel medesimo luogo<sup>158</sup>. Tutte queste condizioni risultano contrarie, come sottolineato dalla stessa dottrina spagnola<sup>159</sup>, sia alle libertà fondamentali sancite dai Trattati europei sia al principio di eguaglianza garantito dalla Costituzione spagnola.

Se in quest'ultima circostanza, l'unico rimedio è la rimozione delle condizioni discriminatorie, nelle altre due situazioni precedentemente delineate avrebbe potuto essere prospettata, come evidenziato da parte della dottrina spagnola<sup>160</sup>, come soluzione transitoria, la possibilità di concedere al non residente, a determinate condizioni, la facoltà di poter optare per l'applicazione della normativa locale.

A questo proposito occorre però ricordare le conclusioni dell'Avv. Generale Ruiz-Jarabo nella Causa C-440/08<sup>161</sup>, il quale ha affermato che le disposizioni opzionali a favore del non residente non rappresentano una misura idonea perché, per il solo fatto di consentire la neutralizzazione del trattamento discriminatorio, verrebbe permesso allo Stato membro di porre in essere tutte le discriminazioni che ritiene opportuno<sup>162</sup>.

Infine, bisogna aggiungere che la Spagna, proprio per queste ragioni, è stata oggetto negli scorsi anni di una procedura di infrazione<sup>163</sup>. Poiché le indicazioni contenute nei due pareri motivati non sono state recipite in modo soddisfacente, la Commissione europea ha dato il via alla fase contenziosa proponendo ricorso alla Corte di

---

<sup>156</sup> F. ESCRIBANO LÓPEZ, *El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, cit., pp. 140 e ss.

<sup>157</sup> Questo è previsto, per esempio, dalla *Comunidad Valenciana*.

<sup>158</sup> *Asturias e Castilla y León*, per l'ottenimento di determinati sgravi fiscali, prevedono un requisito temporale di 10 anni. *Andalucía, Galicia e La Rioja*, invece, richiedono il mantenimento della sede legale all'interno della CC.AA. per 5 anni. Per un approfondimento si veda A.R. RIBES, *La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España*, cit., pp. 1020-1024.

<sup>159</sup> A.R. RIBES, *La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España*, cit., pp. 1021-1024.

<sup>160</sup> A.R. RIBES, *La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España*, cit., p.1025.

<sup>161</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale D. Ruiz-Jarabo Colomer del 27 ottobre 2009, causa C-440/08, *F. Gielen v. Staatssecretaris van Financiën*, in Racc., I-02323, punto 76.

<sup>162</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale D. Ruiz-Jarabo Colomer, causa C-440/08, *F. Gielen v. Staatssecretaris van Financiën*, punto 76.

<sup>163</sup> Nello specifico la Spagna ha ricevuto due pareri motivati: il primo il 5 maggio 2010 e il secondo, complementare, il 16 febbraio 2011.

Giustizia<sup>164</sup>.

### **4.3. - La prevedibile, quanto lacunosa, dichiarazione di incompatibilità dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni spagnola con il diritto europeo**

La Corte di Giustizia, con la decisione relativa alla causa C-127/12<sup>165</sup>, ha affrontato, forse senza la giusta accortezza<sup>166</sup>, il tema dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni spagnola e ne ha dichiarato l'incompatibilità con la libera circolazione dei capitali assicurata dall'ordinamento europeo<sup>167</sup>.

Il giudice lussemburghese, in questa circostanza, ha liquidato un po' troppo sommariamente la questione<sup>168</sup>, poiché non si è nemmeno sforzato di rilevare i differenti profili coinvolti per poi, sulla base delle loro peculiarità specifiche, analizzarli in modo separato. La Corte, all'opposto, si è limitata a decretare che i residenti e i non residenti, in tutte le ipotesi raffigurabili, si trovano sempre in una situazione oggettiva comparabile, a nulla rilevando il fatto che i primi subiscano una tassazione su base personale mentre i secondi su base reale<sup>169</sup>.

Il giudice europeo, correttamente, ha individuato nei punti di connessione un problema

---

<sup>164</sup> Corte di giustizia, causa C-127/12, *Commissione europea v. Regno di Spagna*, ricorso proposto il 7 marzo 2012.

<sup>165</sup> Corte di giustizia, sentenza 3 settembre 2014, causa C-127/12, *Commissione europea v. Regno di Spagna*, in Racc., non ancora pubblicata.

<sup>166</sup> Merita di essere evidenziato che non è stata ritenuta necessaria la presentazione delle conclusioni dell'Avv. generale J. Kokott. Ai sensi dell'art. 20, par. 5, dello Statuto della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, si precisa che «ove ritenga che la causa non sollevi nuove questioni di diritto, la Corte può decidere, sentito l'avvocato generale, che la causa sia giudicata senza conclusioni dell'avvocato generale».

<sup>167</sup> Per un approfondimento su questa decisione della Corte si rimanda a J.A. ROZAS VALDÉS, *El TJUE declara contrario al derecho comunitario el ISD español: análisis de la STJUE de 3 septiembre de 2014, Asunto C-127/12*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, ottobre 2014, n. 379, pp. 141 ss. e a F.A. GARCÍA PRATS, *El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2014, n. 164, pp. 11 ss.

<sup>168</sup> In modo analogo F.A. GARCÍA PRATS, *El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español*, cit., pp. 14-15.

<sup>169</sup> Corte di giustizia, causa C-127/12, *Commissione europea v. Regno di Spagna*, punti 77-79.

evidente della normativa spagnola<sup>170</sup> ma ha aperto un problema enorme.

Infatti, non viene chiarito quale normativa debba essere applicata al soggetto non residente discriminato<sup>171</sup>; anche se, probabilmente, si dovrebbe ritenere opportuno fare riferimento a quella della CC.AA. che offre il miglior trattamento.

In questa maniera però si verrebbero a creare evidenti problemi legati alla *reverse discrimination*, attualmente non risolvibili a livello europeo, che dovrebbero essere affrontati a livello interno.

Inoltre, dovendo lo Stato centrale garantire al soggetto non residente la possibilità di usufruire della norma esistente a lui più favorevole prendendo in considerazione quello che accadrebbe in ciascuna delle CC.AA., verrebbero vanificate tutte le misure attuate a livello locale al fine di stimolare gli investimenti. Più precisamente, non verrebbe annullata l'autonomia in quanto tale degli enti decentrati, però verrebbe disattesa la possibilità di creare differenziazione tra i vari livelli di governo, visto che lo Stato sarebbe costretto a modificare la propria normativa al fine di garantire il medesimo trattamento ai non residenti.

Merita di essere messo in risalto, benché la Corte abbia accantonato questo argomento in poche righe<sup>172</sup>, che il Regno di Spagna ha richiesto di tenere conto della giurisprudenza elaborata nella sentenza Azzorre, richiedendone un'applicazione per analogia anche in tema di libertà fondamentali.

Sebbene il punto non fosse formulato in modo esaustivo e benché la Corte lo abbia respinto sulla base del fatto che la nozione di selettività regionale trova applicazione esclusivamente in tema di aiuti di Stato, è importante notare che questa connessione tra le due materie stia iniziando a emergere anche negli argomenti delle parti.

---

<sup>170</sup> Corte di giustizia, causa C-127/12, *Commissione europea v. Regno di Spagna*, punto 63.

<sup>171</sup> F.A. GARCÍA PRATS, *El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español*, cit., pp. 21 ss., dove l'autore, riferendosi alla decisione della Corte, osserva che «su enfoque generalista llega a conclusiones que resultan difíciles de aprehender e inciertas en su transposición práctica».

<sup>172</sup> Corte di giustizia, causa C-127/12, *Commissione europea v. Regno di Spagna*, punto 68. Sul punto si veda F.A. GARCÍA PRATS, *El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español*, cit., pp. 57-58, dove viene evidenziato che «tanto la Comisión como el TJUE ponen de manifiesto que las incongruencias y vulneraciones del ordenamiento comunitario derivan de las limitaciones asociadas a los puntos de conexión utilizados en la cesión del ISD y, fundamentalmente, al alcance limitado de la cesión de dicho impuesto a las CCAA, por lo que una respuesta coherente de adaptación del ordenamiento tributario español exigiría una reconsideración de dichos aspectos».

Da ultimo va segnalato che il giorno seguente la Corte ha deciso un caso simile<sup>173</sup>, riguardante l'imposta sulle successioni e donazioni tedesca, presentando le medesime argomentazioni e giungendo alle stesse conclusioni.

A questo proposito, è utile menzionare che la Corte non ha però potuto esprimere la sua posizione in merito a una modifica introdotta nell'ordinamento tedesco, poiché questa disposizione è stata prevista successivamente all'emissione da parte della Commissione del parere motivato dal quale è poi scaturito il ricorso<sup>174</sup>.

La rettifica apportata, nel dettaglio, prevede la facoltà per i non residenti di essere tassati come se fossero dei residenti. Questo, quindi, implica la possibilità per i non residenti di usufruire i benefici concessi ai residenti, però comporta altresì l'assunzione dei relativi oneri, ovvero il fatto di venire sottoposti a imposizione tenendo conto dell'intero incremento patrimoniale connesso alla successione o alla donazione.

Questa soluzione, sebbene possa permettere di superare il problema a livello di libertà fondamentali, sembrerebbe molto difficile da giustificare a livello interno, alla luce della nozione di capacità contributiva e del necessario legame con il territorio che deve sussistere al fine di poter sottoporre un soggetto a imposizione<sup>175</sup>.

#### **4.4. - L'imposta sulle successioni e sulle donazioni in Italia**

A differenza di quello che accade in Spagna, la normativa italiana presenta meno problematiche con l'ordinamento europeo poiché, come si proverà a spiegare brevemente in questo paragrafo, è interamente disciplinata a livello centrale e utilizza criteri di collegamento che non creano discriminazioni tra residenti e non residenti. Esistono solo problemi di minore entità legati a restrizioni alla libera circolazione dei capitali, dovuti al mancato rispetto del diritto primario dell'Unione Europea da parte del

---

<sup>173</sup> Corte di giustizia, sentenza 4 settembre 2014, causa C-211/13, *Commissione europea v. Repubblica federale di Germania*, in Racc., non ancora pubblicata.

<sup>174</sup> Corte di giustizia, causa C-211/13, *Commissione europea v. Repubblica federale di Germania*, punto 20.

<sup>175</sup> M. LANG, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien, 2010, pp. 23-24.

legislatore statale.

Prima di tutto va precisato che l'imposta sulle successioni e donazioni è regolata dal D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346<sup>176</sup>, che il presupposto è individuato nei trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte e nei trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi<sup>177</sup> e che, analogamente a quanto precedentemente visto nella normativa spagnola, i soggetti passivi vengono identificati negli eredi e nei legatari per le successioni, nei donatari per le donazioni e nei beneficiari per le altre liberalità tra vivi<sup>178</sup>.

Per ciò che riguarda il profilo territoriale dell'imposta, la legge distingue tra soggetti residenti e non. A differenza della normativa spagnola analizzata sopra, si fa però riferimento al *dante causa* e non all'*avente causa*. Difatti, l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero, se il *de cuius* era residente in Italia; in caso contrario, la tassazione avviene solamente sui beni esistenti in Italia<sup>179</sup>.

Va sottolineato che le aliquote e le franchigie sono disciplinate a livello centrale<sup>180</sup> e non c'è nessuna possibilità per gli enti locali di modificare gli elementi costitutivi del tributo. In questa circostanza, conseguentemente, vi è un'assoluta parità di trattamento tra soggetti debitori d'imposta residenti e non, in quanto vi è solamente una normativa di riferimento che trova applicazione in tutti gli scenari possibili.

Dunque, la mancata attribuzione agli enti locali di competenze normative in tale ambito ha ridotto all'origine in maniera sensibile la possibile emersione di conflitti con il diritto europeo; eventuali attriti saranno quindi riferibili esclusivamente all'esercizio non conforme ai vincoli europei della potestà impositiva da parte del governo centrale.

A questo proposito, va evidenziato che tutte le riduzioni<sup>181</sup> e detrazioni<sup>182</sup> d'imposta non

---

<sup>176</sup> D'ora in poi TUSD (Testo Unico dell'imposta sulle Successioni e Donazioni). L'imposta sulle successioni e donazioni, già soppressa dagli articoli da 13 a 17, L. 18 ottobre 2001, n. 383, è stata nuovamente istituita dal comma 47 dell'art. 2, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, come sostituito dalla relativa legge di conversione, fatto salvo quanto previsto dai commi da 48 a 54 dello stesso articolo 2.

<sup>177</sup> Art. 1 del TUSD.

<sup>178</sup> Art. 5 del TUSD.

<sup>179</sup> Art. 2 del TUSD.

<sup>180</sup> *Ex* art. 4 del TUSD, così come modificato dall'art. 2, comma 48, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla L. 24 novembre 2006, n. 286.

<sup>181</sup> Art. 25 del TUSD.

<sup>182</sup> Art. 26 del TUSD.



sono in nessun modo collegate alla residenza del soggetto passivo d'imposta<sup>183</sup>.

Merita però di essere sottolineato che un paio di disposizioni manifestano una chiara incompatibilità con il diritto UE e, come ricordato all'inizio del paragrafo, con la libera circolazione dei capitali.

Difatti, ai sensi dell'attuale art. 3, comma 4, lett. *a*), del TUSD, non sono soggetti all'imposta i trasferimenti effettuati nei confronti dello Stato, di enti pubblici e di particolari associazioni, fondazioni e associazioni non lucrative aventi determinate caratteristiche.

Ai sensi del comma 4 del medesimo articolo, il non assoggettamento dei trasferimenti effettuati a soggetti con le medesime caratteristiche ma non residenti si applica esclusivamente a condizione di reciprocità.

Dal combinato disposto di questi due commi emerge chiaramente l'ostacolo esistente nei confronti dei trasferimenti transfrontalieri, i quali, a parità di condizioni, vengono disincentivati dal fatto che non è garantito il mancato assoggettamento a tassazione, in quanto condizionato alla verifica della condizione di reciprocità.

La seconda restrizione è contenuta nell'attuale art. 12, comma 1, lett. *h*), del TUSD, in quanto sono espressamente esclusi dal calcolo della base imponibile i titoli del debito pubblico italiano e solo quelli.

Riguardo a questi aspetti, la Commissione europea ha avviato due procedure di infrazione<sup>184</sup> e, al fine di sanare questa situazione, il Parlamento italiano ha approvato la Legge n. 161/2014<sup>185</sup>, attraverso la quale sono state eliminate, almeno parzialmente, le restrizioni appena descritte. Da un'attenta analisi della normativa, difatti, si rileva che le agevolazioni sono state estese alle situazioni intra UE<sup>186</sup>; però, visto che la libera circolazione dei capitali trova applicazione anche nei confronti dei Paesi terzi, le stesse dovrebbe essere garantite a tutte le situazioni transfrontaliere comparabili.

---

<sup>183</sup> Per un approfondimento sull'imposta sulle successioni e donazioni italiana si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2012, pp. 289 e ss. e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012, pp. 839 e ss.

<sup>184</sup> La Commissione europea ha avviato due procedure di infrazione nei confronti dell'Italia (2012/2056 e 2012/2057) con l'invio, in data 26 febbraio 2013, di una lettera di messa in mora.

<sup>185</sup> Legge n. 161/2014, del 30 ottobre 2014, derubricata "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2013-bis".

<sup>186</sup> *Ex art. 8 della L. n. 161/2014.*

## **5. - *L'esperienza italiana. Il caso Presidente del Consiglio v. Regione Sardegna***

Questo caso<sup>187</sup> rappresenta la prima occasione in cui la Corte costituzionale italiana ha promosso un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea. Dopo che la Regione Sardegna, durante il 2006, aveva approvato nuove disposizioni in ambito fiscale<sup>188</sup>, questi provvedimenti venivano impugnati dal Presidente del Consiglio dinanzi alla Corte costituzionale<sup>189</sup>.

La nuova normativa regionale, nello specifico, si componeva di tre imposte. La prima colpiva le plusvalenze relative ai fabbricati con l'esclusione delle prime case; la seconda gravava sulle seconde case ad uso turistico; la terza, infine, tassava gli aeromobili e le unità da diporto.

La Corte costituzionale<sup>190</sup>, nel 2008, ha statuito che i primi due tributi erano incostituzionali, mentre per la tassa gravante sugli aeromobili e sulle unità di diporto rinviava, senza disporre la sospensione della misura, la questione al giudice europeo per l'interpretazione della normativa in tema di libertà di stabilimento e di divieto di aiuti di Stato.

La Corte di Giustizia<sup>191</sup> sanciva che l'imposta sugli aeromobili e sulle unità di diporto era incompatibile con entrambe le richiamate disposizioni europee. Essendo i soggetti passivi dell'imposta solo i non residenti in Sardegna, vi era, da un lato, una violazione della libertà di stabilimento, dal momento che questi venivano discriminati rispetto ai residenti. La disposizione, d'altro canto, veniva altresì letta come un beneficio fiscale selettivo dal punto di vista materiale. Le imprese residenti in Sardegna, difatti,

---

<sup>187</sup> Per un approfondimento su questo caso si rinvia a R. LUJA, *(Re)shaping Fiscal Aid: Selected Recent Cases and Their Impact*, in *Intertax*, 2012, n. 2, pp. 124 ss.; S. DORIGO, *La Corte di Giustizia e la "tassa sul lusso" della Regione Sardegna: rilevanza comunitaria dei controlimiti e ulteriore compressione della sovranità fiscale dello Stato*, in *Riv. trib.*, 2010, n. 3, IV, pp. 85 ss. e M. STAES, *The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State aid Rules: In Search of a way Out of the Maze*, in *Intertax*, 2014, n. 2, pp. 118-119.

<sup>188</sup> Legge Regionale n. 4/2006, dell'11 maggio 2006, in tema di "disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo". Queste sono state poi in parte modificate dalla Legge Regionale n. 2/2007, del 29 maggio 2007, in tema "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2007)".

<sup>189</sup> Ricorso n. 91 del 2006, depositato il 13 luglio 2006. Le modifiche intervenute successivamente sono state impuginate attraverso il ricorso n. 36/2007, depositato il 7 agosto 2007.

<sup>190</sup> Sentenza Corte Cost. n. 102/2008, del 15 aprile 2008.

<sup>191</sup> Corte di giustizia, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna*.

essendone esentate, non erano gravate da questo onere che incideva esclusivamente sugli operatori non residenti.

Una volta statuito che vi era una violazione di entrambe le normative europee, la Corte di Giustizia lasciava al giudice interno la decisione in merito a quale delle due applicare al caso di specie, senza segnalare la prevalenza di una disposizione rispetto all'altra.

La Corte costituzionale<sup>192</sup> risolveva la questione scegliendo di applicare la normativa in tema di libertà di stabilimento e dichiarava la cosiddetta "tassa sul lusso" incompatibile con l'ordinamento comunitario.

Va immediatamente sottolineato che la decisione di optare per l'una o per l'altra non era irrilevante. Attraverso l'utilizzo delle libertà fondamentali, infatti, la discriminazione sarebbe stata eliminata solo parzialmente, restando scoperte le situazioni puramente interne<sup>193</sup>, in quanto irrilevanti a livello europeo.

Optando per l'applicazione della normativa in tema di aiuti di Stato, invece, si sarebbe rimosso il trattamento discriminatorio nella sua interezza, anche con riferimento alle situazioni puramente interne, poiché in questa circostanza, alla luce della nozione di selettività materiale, sarebbero state prese in considerazione anche le differenze esistenti tra un'impresa residente in Sardegna e quelle residenti nelle altre Regioni italiane.

In merito al provvedimento da porre in essere per ripristinare la compatibilità con l'ordinamento comunitario, invece, l'applicazione di una o dell'altra disposizione non avrebbe creato dei problemi.

Il trattamento discriminatorio che limita l'esercizio delle libertà fondamentali, in effetti, può essere rimosso eliminando la tassazione in capo ai non residenti. Lo stesso obiettivo però, senza che la Corte di Giustizia abbia espresso preferenza per un metodo piuttosto che per l'altro, può essere ottenuto sottoponendo a tassazione anche i soggetti residenti.

Allo stesso modo, nel caso in cui si decida di fare riferimento alla normativa in tema di aiuti di Stato, le condizioni di libera concorrenza possono essere ristabilite in maniera coincidente a quanto visto in caso di utilizzo delle libertà fondamentali, sottoponendo a tassazione anche i residenti oppure eliminando la tassazione nei confronti dei non residenti.

La Corte costituzionale italiana, benché il nuovo Governo della Regione Sardegna

---

<sup>192</sup> Sentenza Corte Cost. n. 216/2010, del 17 giugno 2010.

<sup>193</sup> La situazione puramente interna è rappresentata dalla comparazione tra un'impresa residente in Sardegna e una residente in un'altra Regione italiana.

aveva nel frattempo abrogato l'imposta in questione, risolvendo quindi anche il problema connesso alle situazioni puramente interne, in ogni caso, ha optato per l'applicazione della libertà di stabilimento<sup>194</sup>, riconoscendo il diritto al rimborso per tutte le imposte indebitamente versate.

## ***6. - Le interazioni esistenti tra libertà fondamentali e divieto di aiuti di Stato***

In primo luogo va sottolineato che tra le due disposizioni esistono alcune differenze che non possono essere sottovalutate. Difatti, anche se sia le libertà fondamentali che il divieto di aiuti di Stato, in quanto norme direttamente applicabili, possono essere invocate dai singoli<sup>195</sup>, non può essere ignorato che la funzione ricoperta dalla Commissione è predominante nell'ambito di applicazione della seconda normativa. Tutto ciò, evidentemente, nonostante il ruolo che è stato affidato alla Commissione di custode della corretta applicazione del diritto europeo all'interno degli Stati membri le consenta di avviare la procedura di infrazione<sup>196</sup> in caso di violazione di ciascuna delle due disposizioni.

---

<sup>194</sup> La Corte costituzionale, nel caso in cui avesse deciso di utilizzare la disciplina in tema di aiuti di Stato, avrebbe dovuto vagliare la selettività (territoriale e materiale) della disposizione. Questa valutazione, invece, non è stata necessaria nel caso di specie poiché il giudice delle leggi ha deciso di applicare la libertà di stabilimento.

<sup>195</sup> Corte di giustizia, sentenza 21 novembre 1991, causa C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e al. v. Francia*, in Racc., I-05505, punto 12; sentenza 23 febbraio 1994, causa C-419/92, *I. Scholz v Opera Universitaria di Cagliari e C. Porcedda*, in Racc., I-00505, punto 9 e sentenza 26 gennaio 1999, causa C-18/95, *F.C. Terhoeve v Inspecteur van de Belastingdienst Particulier/Ondernemingen buitenland*, in Racc., I-00345, punto 27.

<sup>196</sup> *Ex art. 258 del TFUE*, il quale afferma che «la Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione europea».

Il divieto di concedere aiuti che falsino o minaccino di falsare la concorrenza, inoltre, si rivolge a una platea di soggetti più limitata poiché, a differenza delle libertà fondamentali, fa riferimento esclusivamente agli operatori commerciali.

Benché sussistano queste divergenze, non può non essere trascurato che entrambe le disposizioni condividono molte peculiarità.

Entrambe, difatti, facendo parte della macroarea dell'armonizzazione negativa, introducono delle proibizioni che implicano i medesimi presupposti, ovvero il fatto di vincolare tutti gli enti territoriali nell'esercizio della propria capacità impositiva.

Queste disposizioni, inoltre, condividono il medesimo scopo primario, ovverosia la costituzione e il corretto funzionamento del mercato interno<sup>197</sup>.

In aggiunta, in entrambi i casi, nell'effettuare la sua valutazione, la Corte utilizza un procedimento identico<sup>198</sup>. Nell'eseguire una comparazione tra situazioni che ostacolano il raggiungimento di un mercato comune viene valutata la comparabilità tra le stesse e, nel caso in cui le si ritenga raffrontabili, viene esaminato se il differente trattamento può essere giustificato. Questo identico modo di procedere è dovuto al fatto che entrambe le disposizioni costituiscono un'applicazione del principio di eguaglianza<sup>199</sup>, il quale impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato<sup>200</sup>.

Benché in tema di libertà fondamentali si vada alla ricerca dei trattamenti discriminatori e, viceversa, all'interno del divieto di aiuti di Stato ci si focalizzi sui regimi di favore, questa divergenza non appare significativa visto che queste condotte, che trovano una fonte comune nel principio di eguaglianza, raffigurano i due lati della stessa medaglia.

Il beneficio concesso a un soggetto, invero, può essere facilmente riclassificato come ostacolo imposto a carico dei soggetti che non ne possono usufruire e viceversa.

---

<sup>197</sup> In modo analogo M. STAES, *The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State aid Rules: In search of a way Out of the Maze*, cit., p. 116.

<sup>198</sup> P. ROSSI-MACCANICO, *EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control*, in *EC Tax Review*, 2013, n. 1, p. 21.

<sup>199</sup> P. ROSSI-MACCANICO, *EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control*, cit., pp. 20-21.

<sup>200</sup> Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 1984, causa C-106/83, *Sermide Spa v. Cassa Conguaglio Zucchero ed Altri*, in Racc., 04209, punto 28 e sentenza 2 aprile 2009, causa C-431/07, *Bouygues e Bouygues Télécom v. Commissione*, in Racc., I-02665, punto 114.

Una differenza che invece assume particolare rilevanza è la diseguale estensione che queste due disposizioni hanno raggiunto in virtù della giurisprudenza del giudice europeo e quindi il diverso livello di tutela che garantiscono.

Il divieto di aiuti di Stato, il quale tutela un ridotto numero di soggetti, si applica alle situazioni puramente interne. Le libertà fondamentali, al contrario, coinvolgono le situazioni transfrontaliere e, di per sé considerate, non sono sufficienti al fine di eliminare la *reverse discrimination*.

Questa divergenza può però essere chiarita in modo agevole. L'applicazione del divieto di aiuti di Stato alle situazioni puramente interne, difatti, trova una giustificazione nel fatto che le stesse incidono sulla possibilità delle imprese estere, anche solo potenzialmente concorrenti, di misurarsi con gli operatori nazionali alle medesime condizioni. Conseguentemente, sebbene in alcune circostanze sia più celato, anche nelle situazioni coperte da questa disposizione c'è sempre un elemento transfrontaliero che viene tenuto in considerazione.

Il tratto saliente che tuttora, dal punto di vista sostanziale, ancora divide le due norme è il fatto che una impone un trattamento eguale tra le due situazioni ritenute comparabili mentre l'altra, diversamente, guarda semplicemente al fatto che alla situazione transfrontaliera non sia riservata una condizione meno favorevole.

Detto questo, è altresì importante rilevare come la Corte di Giustizia, nel caso di applicabilità di entrambe le disposizioni<sup>201</sup>, non ha mai indicato un gerarchia tra le stesse rispetto all'ordine con il quale devono essere applicate<sup>202</sup>.

Alla luce di questa analisi e in virtù della differente evoluzione che le due disposizioni hanno avuto all'interno della giurisprudenza della Corte di Giustizia, appare emergere un problema relativamente al potere tributario delle autonomie locali.

L'interesse regionale, in effetti, ha ricevuto un espresso riconoscimento all'interno della materia del divieto di aiuti di Stato, qualora sussistano i requisiti tratteggiati in Azzorre, ma la sua rilevanza è sempre stata negata in tema di libertà fondamentali.

---

<sup>201</sup> Corte di giustizia, sentenza 22 marzo 1977, causa C-74/76, *Ianelli v. Meroni*, in Racc., 00557, punto 14. In questo passaggio, più precisamente, la Corte riconosce l'esistenza di casi che possono ricadere nell'ambito di applicazione sia del divieto di aiuti di Stato che di altre disposizioni dei Trattati costitutivi, tra le quali vi rientrano anche le libertà fondamentali.

<sup>202</sup> Si veda, a titolo esemplificativo, Corte di giustizia, causa C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri v. Regione Sardegna*. Sul tema si rinvia a E. TRAVERSA, *The Selectivity Test: The Concept of "Regional Aid"*, in A. RUST-C. MICHEAU (edited by), *State Aid and Tax Law*, The Netherlands, 2013, pp. 130 ss.

Questi differenti orientamenti, nella misura in cui le due discipline sono complementari, non appaiono compatibili, o forse sarebbe più opportuno utilizzare il termine coerenti, l'uno con l'altro.

È vero che, da un lato, in tema di aiuti di Stato c'era la necessità di modellare la nozione di selettività al fine di non rendere impossibile l'esercizio di qualsiasi forma di potestà tributaria da parte degli enti sub-statali, in quanto tutte le misure locali avrebbero potuto essere ritenute di per sé selettive dal punto di vista territoriale<sup>203</sup>. Altrettanto vero è che, diversamente, l'impiego delle libertà fondamentali alle misure attuate dagli enti territoriali non porta a un annullamento della loro autonomia impositiva. In questa circostanza, differentemente, ne discende solamente una compressione della loro autonomia nella misura in cui devono esercitare la propria potestà in ambito fiscale conformemente ai precetti derivanti dal diritto europeo. Detto in altri termini, gli enti decentrati possono esercitare liberamente le competenze loro attribuite, purché ai residenti e ai non residenti che si trovino in una situazione comparabile venga riservato il medesimo trattamento. Le libertà fondamentali, di conseguenza, non mettono a repentaglio l'autonomia tributaria degli enti locali; quantomeno non in misura superiore rispetto al modo in cui incidono sull'autonomia impositiva degli Stati membri.

Alla luce delle riflessioni effettuate, visto che sia il divieto di aiuti di Stato che le libertà fondamentali perseguono il medesimo scopo e si differenziano, principalmente, per questioni procedurali, le stesse dovrebbero seguire un medesimo indirizzo.

In tema di libertà fondamentali, quindi, un riconoscimento positivo dell'importanza delle autonomie locali potrebbe condurre, principalmente, a due conseguenze da un punto di vista applicativo. Queste, evidentemente, dovrebbero trovare applicazione solo nel caso in cui sussistano i requisiti di indipendenza istituzionale, procedurale e finanziaria, così come delineati dalla Corte di Giustizia in *Azzorre*<sup>204</sup>.

Prima di tutto, se gli enti sub-statali possono regolare esclusivamente le situazioni interne poiché la disciplina di quelle transfrontaliere è riservata al livello centrale<sup>205</sup>, nel

---

<sup>203</sup> Tra gli altri A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, cit., p. 1219 e F.M. CARRASCO GONZÁLEZ, *Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: El criterio de la selectividad territorial*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, cit., p. 200.

<sup>204</sup> Corte di giustizia, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 67 e Conclusioni dell'Avvocato generale L.A. Geelhoed, causa C-88/03, *Portogallo v. Commissione*, punto 54.

<sup>205</sup> Questo è quello che, ad esempio, avviene in Spagna sia per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPF) che per l'imposta sulle successioni e donazioni (ISD).

caso in cui un ente locale si dimostri autonomo, la fattispecie transfrontaliera dovrebbe ritenersi comparabile esclusivamente con quella puramente interna emergente nel territorio di competenza dell'ente territoriale autonomo sotto scrutinio. Dal momento che l'ente sub-statale, in quanto autonomo, riveste un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui le disposizioni trovano attuazione, ai fini della comparazione non dovrebbero poter essere prese in considerazione eventuali misure più favorevoli presenti in altre aree dello Stato membro.

In secondo luogo, una volta stabilita l'impossibilità di confrontare tra di loro le differenti situazioni presenti nelle diverse aree del Paese, il riconoscimento positivo dell'interesse regionale dovrebbe condurre alla possibilità di giustificare un differente trattamento tra non residente e residente nel territorio di competenza dell'ente sub-statale sulla base dell'equilibrato riparto del potere impositivo. Considerato che questa motivazione è stata impiegata per giustificare un trattamento differenziato a livello statale e poiché le libertà fondamentali incidono in modo analogo sulla potestà tributaria degli Stati membri così come su quella delle autonomie locali, un riconoscimento positivo dell'interesse regionale dovrebbe poter portare all'estensione di questa causa di giustificazione anche all'interno dei singoli Stati membri. Detto diversamente, la necessità di preservare l'equilibrato riparto del potere impositivo all'interno di un medesimo Stato dell'Unione, visto come strumento degno di tutela al fine di garantire l'interesse regionale, potrebbe permettere di motivare un trattamento discriminatorio tra situazione interna e transfrontaliera.

Da questo orientamento potrebbe conseguire un'eccessiva frammentazione del mercato interno. Tuttavia, lo stesso potrebbe essere ristretto all'ambito di applicazione soggettivo del divieto di aiuti di Stato, ovverosia alle misure riservate agli operatori commerciali, permettendo in ogni caso l'emersione e la tutela dell'interesse regionale anche all'interno dell'area delle libertà fondamentali.



## CAPITOLO QUINTO

### Conclusioni

SOMMARIO: 1. Riflessioni conclusive

#### **1. Riflessioni conclusive**

Il tema dei limiti e dei condizionamenti discendenti dal diritto europeo alla potestà tributaria delle autonomie locali è stato affrontato avendo riguardo sia all'armonizzazione positiva che a quella negativa, analizzandone, in modo particolare, l'incidenza sull'ordinamento italiano e su quello spagnolo.

Al termine di questo studio si ritiene opportuno esprimere alcune riflessioni conclusive, stimulate dall'analisi svolta, al fine di affrontare in modo sistematico le differenti questioni emerse e per cercare di provare a dare una risposta al quesito iniziale dal quale questa ricerca aveva preso avvio, ovvero se sia possibile individuare l'esistenza di un principio positivo a livello europeo che sancisca la rilevanza degli enti territoriali.

Innanzitutto, come affiorato più volte tra le righe dell'analisi svolta nei precedenti capitoli, deve essere evidenziato che il tributo a livello europeo svolge un ruolo differente rispetto a quello che tradizionalmente ricopre negli ordinamenti nazionali<sup>1</sup>. A

---

<sup>1</sup> Tra gli altri C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 2009, p. 2; F. FICHERA, *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, n. 3, pp. 428-429; A. CARINCI, *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005, n. 2, pp. 543 ss.; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 2, p. 410; G. BIZIOLI,

questo fattore, in ultima analisi, è dovuta la differenza sostanziale esistente tra i vincoli europei e quelli derivanti dai singoli ordinamenti interni all'esercizio dell'autonomia impositiva delle autonomie locali.

Va precisato che a livello interno la funzione principale del tributo è quella di raccogliere le risorse attraverso il concorso dei singoli alla spesa pubblica. A livello di Unione Europea, differentemente, i tributi costituiscono semplicemente uno degli strumenti a disposizione dell'Unione per realizzare gli obiettivi contenuti nei Trattati costitutivi. Quindi, detto in altri termini, il Fisco assume un carattere strumentale al fine del raggiungimento del mercato interno, il quale costituisce uno degli scopi principali, se non il primario, dell'Unione.

Conseguentemente, la fiscalità a livello europeo deve essere neutrale, nel senso che non deve incidere sulle decisioni economiche che vengono prese dai differenti soggetti che operano all'interno del mercato unico<sup>2</sup>. Per questa ragione, sulla base del principio di eguaglianza, le situazioni che in un'ottica europea sono comparabili devono essere trattate in modo eguale, mentre possono subire un tratto differenziato quelle che non sono tra loro comparabili.

Una volta delineati i confini del ruolo svolto dai tributi nel contesto europeo si può passare alla trattazione dei limiti connessi alla potestà tributaria locale.

A questo riguardo è opportuno distinguere l'analisi degli strumenti rientranti nell'armonizzazione positiva da quelli facenti parte di quella negativa. Questi, difatti, benché svolgano un'azione complementare nel raggiungimento degli obiettivi dell'Unione, conducono a ripercussioni totalmente differenti sul riparto delle competenze all'interno degli Stati membri e, di riflesso, sulla potestà tributaria delle autonomie locali.

---

*Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pp. 102 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 45-48; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010, pp. 36-39; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2011, p. 82; S. DORIGO, *Il ruolo del diritto dell'Unione Europea*, in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, Padova, 2012, pp. 3 ss.; C. BUZZACCHI, *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, in corso di pubblicazione e G. CASADO OLLERO, *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1983, n. 38, pp. 226 ss.

<sup>2</sup> In modo analogo A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in A DI PIETRO (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, p. 202.

Passando all'analisi dell'armonizzazione positiva, va subito precisato che questa deve a sua volta essere suddivisa tra unione doganale, armonizzazione delle imposte indirette e ravvicinamento delle imposte dirette.

Carattere comune a questi tre settori è che le limitazioni che ne derivano per le autonomie locali dipendono, da un lato, dal riparto di competenze tra livello europeo, statale e regionale, e, dall'alto lato, dalla misura in cui l'Unione ha esercitato le competenze che le sono state attribuite.

In tema di unione doganale, la cui competenza è stata attribuita all'Unione in modo esclusivo, il vincolo europeo si traduce nell'impossibilità generale di introdurre misure in quell'ambito.

Come si è visto, il divieto di istituire dazi o tasse di effetto equivalente coinvolge anche i confini interni a uno stesso Stato membro, in quanto la Corte ha sancito che l'unione doganale comporta necessariamente che sia assicurata la libera circolazione delle merci non solo tra gli Stati membri ma, più precisamente, all'interno dell'intera unione doganale<sup>3</sup>, estendendo così questo divieto alle situazioni puramente interne<sup>4</sup> e, di conseguenza, limitando *tout court* la potestà tributaria degli enti territoriali.

L'uniformazione della politica doganale comune nei confronti dei Paesi terzi, inoltre, impedisce agli Stati membri e agli enti territoriali la possibilità di adottare misure unilaterali, sia sotto le vesti di dazi che di tasse di effetto equivalente, nei confronti dei Paesi che non fanno parte dell'Unione<sup>5</sup>.

Ne consegue che le autonomie locali, sia in ambito europeo che nei confronti dei Paesi terzi, potranno tutt'al più prevedere tributi a carattere remunerativo, i quali però sono stati interpretati in modo molto restrittivo dal giudice europeo<sup>6</sup>. Questi, difatti, sono stati

---

<sup>3</sup> Cfr., Corte di giustizia, sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *René Lancry SA v. Direction générale des douanes*, in Racc., I-03957, punto 32; sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Administration des douanes e droits indirects v. Legros e al.*, in Racc., I-04625, punto 18 e sentenza 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Maria Simitzi v. Dimos Kos*, in Racc., I-02655, punto 17.

<sup>4</sup> Su questo punto si rimanda alle conclusioni dell'Avvocato generale M.P. Maduro del 6 maggio 2004, causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl v. Comune di Carrara*, in Racc., I-08027.

<sup>5</sup> Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 1973, cause riunite C-37 e C-38/73, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. Indiamex e al.*, in Racc., 01609, punti 10-18; sentenza 16 marzo 1983, causa C-266/81, *SIOT v. Ministero delle finanze*, in Racc., 00731, punto 18 e sentenza 21 giugno 2007, causa C-173/05, *Commissione delle Comunità europee v. Repubblica italiana*, in Racc., I-04917.

<sup>6</sup> Corte di giustizia, sentenza 1° luglio 1969, causa C-24/68, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica italiana*, in Racc., 00193, punto 11; sentenza 17 maggio 1983, causa C-132/82, *Commissione delle Comunità europee v. Regno del Belgio*, in Racc., 01649, punto 8; sentenza 7 luglio 1994, causa C-130/93, *Lamair NV v. Nationale Dienst voor Afzet van Land- en Tuinbouwprodukten*, in Racc., I-

ritenuti compatibili con l'ordinamento europeo solo se il corrispettivo è legato a un servizio effettivamente effettuato al fine di osservare un obbligo imposto dall'Unione, a cui sono soggetti anche i beni prodotti internamente, e il cui ammontare, da un lato, è proporzionato al servizio prestato e, dall'altro lato, è quantificabile sulla base di elementi oggettivi e misurabili.

In tema di ravvicinamento delle imposte dirette, invece, finora sono discesi condizionamenti abbastanza limitati all'esercizio della potestà impositiva degli enti territoriali. Questo è dovuto principalmente al fatto che i vincoli che ne derivano riguardano esclusivamente la tassazione delle persone giuridiche che, nella quasi totalità degli Stati membri, attualmente è di esclusiva competenza statale.

Molto più influente, invece, è l'impatto che viene esercitato dal diritto europeo in tema di armonizzazione delle imposte indirette.

Questo è il caso dell'iva e delle accise armonizzate. In questi settori le direttive europee lasciano ben pochi spazi all'autonomia impositiva locale.

A questo proposito, tre appaiono le considerazioni di rilievo.

Innanzitutto, riguardo alla possibilità di prevedere esenzioni, va osservato che non si può escludere, soprattutto in materia di accise, la compatibilità con il diritto europeo di una differenziazione delle stesse all'interno dei singoli Stati membri al fine di rispondere in modo adeguato alle divergenti esigenze socio-culturali delle autonomie territoriali.

Secondariamente, nel delimitare il proprio ambito di applicazione, le anzidette direttive delineano una capacità impositiva residuale in capo agli Stati membri che si ritiene possa essere esercitata, nel rispetto delle altre disposizioni europee, anche dagli enti territoriali. Il riferimento, nello specifico, va alla possibilità espressamente riconosciuta nella direttiva in tema di imposta sul valore aggiunto di introdurre altre imposte indirette, purché queste non presentino le caratteristiche essenziali dell'iva<sup>7</sup>. Un'altra disposizione dello stesso tenore è presente nella direttiva sulle accise, dove viene previsto che gli Stati membri possano, da un lato, sottoporre i prodotti gravati da accisa ad altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché rispettino determinate

---

03215, punto 14 e sentenza 2 maggio 1990, causa C-111/89, *Staat der Nederlanden v. P. Bakker Hillegom BV*, in Racc., I-01735, punto 10.

<sup>7</sup> Art. 401 della direttiva 2006/112/CEE.

condizioni<sup>8</sup>, e, dall'altro lato, applicare imposte indirette sui prodotti diversi da quelli sottoposti ad accisa e su tutte le prestazioni di servizi, comprese quelle connesse a prodotti sottoposti ad accisa, a condizione che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari<sup>9</sup>.

In terzo luogo si è osservato che, in tema di imposte armonizzate, gli Stati membri possiedono la facoltà di attribuire agli enti territoriali funzioni rilevanti in tema di accertamento e riscossione, sia con riferimento alla determinazione della disciplina che con riguardo all'esecuzione della stessa. Questo, dal momento che il gettito connesso a queste imposte rientra tra le risorse proprie dell'Unione, non può che essere considerato come un riconoscimento positivo dell'importanza delle autonomie locali a livello europeo.

Passando ora alle considerazioni sull'armonizzazione negativa, la quale delimita la potestà impositiva degli enti territoriali in modo relativo e non assoluto, sebbene il divieto di aiuti di Stato e le libertà fondamentali siano misure complementari aventi come obiettivo l'instaurazione del mercato interno, l'analisi delle stesse merita di essere sviluppata in modo separato.

Nell'ambito di applicazione del divieto di aiuti di Stato, difatti, con il filone giurisprudenziale che ha preso avvio con la sentenza *Azzorre*<sup>10</sup>, l'interesse regionale è stato riconosciuto in modo esplicito da parte della Corte di Giustizia.

Quanto a questo, va precisato che la nozione di selettività come era stata interpretata fino a quel momento dal giudice europeo aveva messo a repentaglio, in modo indubbio e categorico, la possibilità che gli enti territoriali potessero istituire tributi propri, mettendo a dura prova l'assetto istituzionale dei Paesi membri.

In tema di libertà fondamentali, diversamente, l'autonomia tributaria degli enti territoriali non rischia di essere annullata. In questo frangente, difatti, si ha esclusivamente una compressione della potestà impositiva delle autonomie locali, determinata dal fatto che la stessa deve essere esercitata in modo conforme al diritto europeo. Gli enti territoriali, quindi, possono avvalersi liberamente delle competenze

---

<sup>8</sup> Art. 1, par. 2, direttiva 2008/118/CE.

<sup>9</sup> Art. 1, par. 3, direttiva 2008/118/CE.

<sup>10</sup> Corte di giustizia, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Repubblica portoghese v. Commissione delle Comunità europee*, in Racc., I-07115.

loro attribuite, purché la fattispecie interna e quella transfrontaliera, qualora si trovino in una situazione comparabile, subiscano il medesimo trattamento.

Malgrado ciò, sulla base delle molteplici similarità ravvisabili tra le due disposizioni, è stato espresso il convincimento che l'interesse regionale, *mutatis mutandis*, dovrebbe trovare riconoscimento anche in tema di libertà fondamentali.

Questo riconoscimento potrebbe comportare diverse conseguenze, la più importante delle quali sarebbe quella di poter rendere ammissibile la giustificazione di un trattamento discriminatorio o restrittivo tra una situazione puramente interna, riferita al più ristretto territorio delle autonomie locali, e una transfrontaliera sulla base della necessità di salvaguardare l'esigenza che venga garantito un adeguato finanziamento agli enti territoriali.

Su questo aspetto, infine, visti i molti punti di connessione esistenti tra le due disposizioni, il divieto di aiuti di Stato e le libertà fondamentali, si ritiene doveroso evidenziare che le stesse meritino un approfondimento specifico al fine di individuare se e, in caso di risposta positiva, fino a che punto i risultati raggiunti in un ambito possano essere estesi anche all'altro.

Da ultimo, alcune osservazioni.

Se, da un lato, è vero che l'Unione non pone vincoli diretti alla struttura organizzativa interna degli Stati membri e nemmeno sul riparto delle competenze tra i vari livelli di governo e che quindi è sufficiente che queste competenze vengano esercitate in modo conforme con la normativa europea, dall'altro lato, non può non essere osservato che una oculata distribuzione delle competenze tra centro ed enti territoriali è la premessa necessaria al fine di limitare successive possibili violazioni del diritto europeo<sup>11</sup>.

Alla luce di questa riflessione, dato un determinato tributo, sembrerebbe appropriato affidare al medesimo livello di governo la possibilità di regolare sia le situazioni interne che quelle transfrontaliere. Questo appare opportuno soprattutto in determinate

---

<sup>11</sup> In modo analogo C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1998, nn. 3/4, p. 647; L. DE BROE, *Fiscal Federalism, Fiscal Surrealism or Fiscal Realism? Regionalization of Taxing Powers in Belgium*, in *EC Tax Review*, 2011, n. 3, p. 113; E. TRAVERSA, *Las libertades de la UE como límites al ejercicio del poder tributario de los entes regionales*, in F. ESCRIBANO LÓPEZ (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011, pp. 100-101; M. BOURGEOIS-E. TRAVERSA, *L'influence du droit de l'union européenne sur l'autonomie fiscale régionale*, in E. VANDENBOSSCHE-S. VAN DROOGHENBROECK (Eds.), *Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Bruxelles, 2013, pp. 271 ss.

circostanze, quando cioè la Corte di Giustizia stenta a ritenere le due fattispecie non comparabili, come avviene nei casi in cui è coinvolta la libera circolazione dei capitali.

In queste situazioni, probabilmente, la soluzione migliore, sia per evitare incompatibilità con il diritto europeo che per prevenire una frammentazione eccessiva e inutile del sistema tributario interno, potrebbe essere quella di determinare la struttura dell'imposta a livello centrale e permettere agli enti territoriali di modificare l'aliquota all'interno di un predeterminato intervallo, sia in aumento che in diminuzione. In questo modo, venendo a mancare un sistema tributario generale di riferimento rispetto al quale individuare l'eccezione o la deroga, la norma dovrebbe superare senza difficoltà il vaglio di compatibilità con l'ordinamento europeo.

Differentemente, in imposte come quella sul reddito delle persone fisiche, quando cioè per giurisprudenza consolidata il residente e il non residente si trovano in una posizione oggettivamente differente, non dovrebbe presentare problemi di carattere generale la scelta di cedere alle autonomie locali la competenza, integrale o parziale, in merito ai residenti, lasciando al livello centrale quella relativa ai non residenti, come avviene in Spagna.





# **BIBLIOGRAFIA**

## **MONOGRAFIE**

- ✓ ADAM R.-TIZZANO A., *Lineamenti di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2010;
- ✓ AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003;
- ✓ AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013;
- ✓ ANTONINI L., *Il regionalismo differenziato: la politica delle differenze, la welfare society e le prospettive del regionalismo italiano anche nel confronto con la riforma del regime speciale per il T.A.A.*, Milano, 2000;
- ✓ BERGONZINI G., *I limiti costituzionali quantitativi dell'imposizione fiscale*, II, Napoli, 2011;
- ✓ BERTOLISSI M., *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Padova, 1983;
- ✓ BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008;
- ✓ BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012;
- ✓ BOGDANDY A. VON, *I principi fondamentali dell'Unione europea. Un contributo allo sviluppo del costituzionalismo europeo*, Napoli, 2011;
- ✓ BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010;
- ✓ CARBONE S.M.-LUZZATTO R.-SANTA MARIA A., *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2011;
- ✓ CARBONI G.G., *Federalismo fiscale comparato*, Napoli, 2013;
- ✓ COCIANI S.F., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003;
- ✓ DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Padova, 2012;
- ✓ EASSON A.J., *Taxation in the European Community*, London, 1993;
- ✓ ESPOSITO C., *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954;
- ✓ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 2010;

- ✓ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2012;
- ✓ FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003;
- ✓ FERREIRO LAPATZA J.J., *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985;
- ✓ FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012;
- ✓ FORNIELES GIL A., *La fiscalidad de las regiones ultraperiféricas*, Valencia, 2008;
- ✓ FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pisa, 2007;
- ✓ GALLO F., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979;
- ✓ GALLO F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012;
- ✓ GAMBINO S., *Il federalismo fiscale in Europa*, Milano, 2014;
- ✓ GARCÍA PRATS F.A., *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Madrid, 1998;
- ✓ GARCÍA-MONCÓ A.M., *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Valladolid, 1996;
- ✓ GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005;
- ✓ GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014;
- ✓ GONZÁLEZ-JARABA M., *Los impuestos especiales de ámbito de la Unión*, Madrid, 2005;
- ✓ GRAU RUIZ M.<sup>A</sup>., *La coordinación legislativa en los impuestos cedidos*, Madrid, 2007;
- ✓ HARTLEY T.C., *The Foundations of European Community Law*, Oxford, 2007;
- ✓ KAPTEYN P.J.G.-VERLOREN VAN THEMAAT P., *Introduction to the Law of the European Communities: from Maastricht to Amsterdam*, London, 1998;
- ✓ LA SCALA A.E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005;
- ✓ LAGO MONTERO J.M.<sup>A</sup>., *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Navarra, 2000;
- ✓ LANG M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wien, 2010;

- ✓ LENAERTS K.-VAN NUFFEL P., *Constitutional Law of the European Union*, London, 2005;
- ✓ MALVÁREZ PASCUAL L.-RAMÍREZ GÓMEZ S., *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Navarra, 2014;
- ✓ MANGAS MARTÍN A.-LIÑÁN NOGUERAS D.J., *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, Madrid, 2007;
- ✓ MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965,
- ✓ MARTÍN QUERALT J.-LOZANO SERRANO C.-POVEDA BLANCO F., *Derecho tributario*, Navarra, 2013;
- ✓ MARTÍN QUERALT J.-LOZANO SERRANO C.-TEJERIZO LÓPEZ J.M.-CASADO OLLERO G., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2013;
- ✓ MARTÍN QUERALT J.-TEJERIZO LÓPEZ J.M.-GALIARDO A.C., *Manual de derecho tributario – Parte especial*, Navarra, 2014;
- ✓ MELLADO PRADO P.-LINDE PANIAGUA E.-GÓMEZ DE LIAÑO FONSECA M., *Instituciones de derecho comunitario*, Madrid, 2009;
- ✓ MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell'iva*, Torino, 2013;
- ✓ MORA LORENTE M.D., *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, 2004;
- ✓ MORRONE A., *Il sistema finanziario e tributario della Repubblica. I principi costituzionali*, Bologna, 2004;
- ✓ ORÓN MORATAL G., *Poder tributario y competencia fiscal: en especial el caso de la Rioja*, Instituto de Estudios Riojanos, Logroño, 2003;
- ✓ PALADIN L., *La potestà legislativa regionale*, Padova, 1958;
- ✓ PIZZORUSSO A., *Il patrimonio costituzionale europeo*, Bologna, 2002;
- ✓ RIBES A.R., *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*, Valencia, 2012;
- ✓ RUIZ ALMENDRAL V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, 2004;
- ✓ TERRA B.J.M.-WATTEL P.J., *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2012;
- ✓ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2011;
- ✓ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2012;
- ✓ TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012;

- ✓ TRAVERSA E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010;
- ✓ TRIDIMAS T., *The General Principles of EU Law*, Oxford, 2006;
- ✓ UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999;
- ✓ URICCHIO A., *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra Salva Italia*, Bari, 2012;

## CURATELE

- ✓ ALONSO GONZÁLEZ L.M.-COLLADO YURRITA M.A. (Directores), *Manual de Derecho tributario: parte especial*, Barcelona, 2012;
- ✓ BIGLINO CAMPOS P.-DELGADO DEL RINCÓN (Directores), *El incumplimiento del Derecho comunitario en el Estado autonómico*, Madrid, 2011;
- ✓ BIZIOLI G.-SACCHETTO C. (Eds.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, 2011;
- ✓ BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Art. 22-23*, Bologna-Roma, 1978;
- ✓ BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Artt. 114-120. Le Regioni, le Province, i Comuni*, Bologna-Roma, 1985;
- ✓ CALIFANO L.-SALERNO G.M. (a cura di), *Lineamenti di Diritto costituzionale della Regione Marche*, Torino, 2012;
- ✓ CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, Padova, 2012;
- ✓ CRAIG P.-DE BÚRCA G. (edited by), *The evolution of EU law*, Oxford, 2003;
- ✓ DE LA FERIA R. (Ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, The Netherlands, 2013;
- ✓ DI PIETRO A. (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008;
- ✓ DI PIETRO A.-TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013;

- ✓ ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ FERRARA A.-SALERNO G.M. (a cura di), *Il «federalismo fiscale». Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, 2010;
- ✓ FICARI V. (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009;
- ✓ JORIO E.-GAMBINO S.-D'IGNAZIO G. (a cura di), *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Rimini, 2009;
- ✓ LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ LANG M.-PISTONE P.-SCHUCH J.-STARINGER C. (Hrsg.), *EU-Tax*, Wien, 2007;
- ✓ MALVÁREZ PASCUAL L.-RAMÍREZ GÓMEZ S. (Directores), *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Navarra, 2014;
- ✓ NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;
- ✓ PACE A. (a cura di), *Corte costituzionale e processo costituzionale nell'esperienza della Rivista "Giurisprudenza Costituzionale" per il cinquantesimo anniversario*, Milano, 2006;
- ✓ PERRONE L.-BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006;
- ✓ RICHELLE I.-SCHÖN W.-TRAVERSA E. (Eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, London, 2013;
- ✓ RUST A.-MICHEAU C. (edited by), *State Aid and Tax Law*, The Netherlands, 2013;
- ✓ SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011;
- ✓ SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007;
- ✓ SCUFFI M.-ALBENZIO G.-MICCINESI M. (a cura di), *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Milano, 2013;

- ✓ UCKMAR V. (coord.), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura. Atti del Convegno gli ottant'anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2007;
- ✓ VANDENBOSSCHE E.-VAN DROOGHENBROECK S. (Eds.), *Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Bruxelles, 2013;
- ✓ VANISTENDAEL F. (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006;

## CAPITOLI

- ✓ ÁLVAREZ MARTÍNEZ J., *La financiación de las Comunidades Autónomas en España: una perspectiva general*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ AMATUCCI F., *L'attuazione del federalismo fiscale solidale attraverso la legge delega n. 42/2009*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ ANTONINI L., *La manovrabilità dei tributi propri. Commento all'art. 7*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;
- ✓ ANTONINI L., *le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ BASSANINI F.-MACCIOTTA G., *Oggetto e finalità della legge (Commento all'art. 2)*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;
- ✓ BILLAU J.-HUBER M., *National Report Germany*, in LANG M.-PISTONE P.-SCHUCH J.-STARINGER C. (Hrsg.), *EU-Tax*, Wien, 2007;
- ✓ BIZIOLI G., *Il divieto di doppia imposizione contenuto nella legge delega in materia di "federalismo fiscale": elementi ricostruttivi e profili costituzionali*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;

- ✓ BIZIOLI G., *Il divieto di discriminazione fiscale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011;
- ✓ BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione*, in DI PIETRO A.-TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013;
- ✓ BLANCO DALMAU A., *Las competencias fiscales de las CC.AA. y el derecho de la UE*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ BOURGEOIS M.-TRAVERSA E., *L'influence du droit de l'union européenne sur l'autonomie fiscale régionale*, in VANDENBOSSCHE E.-VAN DROOGHENBROECK S. (Eds.), *Contraintes européennes et réforme de l'Etat*, Bruxelles, 2013;
- ✓ CARINCI A., *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria di Regioni ed Enti Locali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009;
- ✓ CARRASCO GONZÁLEZ F.M., *Ayudas de Estado, poder tributario y regiones: El criterio de la selectividad territorial*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ CARRASCO GONZÁLEZ F.M., *Las libertades de la UE y el ejercicio del poder tributario de los entes regionales*, in ADAME MARTÍNEZ F.D. (Coordinador), *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*, Navarra, 2012;
- ✓ CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE L.-BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006;
- ✓ CORDEWENER A., *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in VANISTENDAEL F. (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006;
- ✓ COTTANI G., *La procedura di controllo*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007;
- ✓ DE WITTE B., *Direct Effect, Supremacy and the Nature of the Legal Order*, in CRAIG P.-DE BÚRCA G. (edited by), *The evolution of EU law*, Oxford, 2003;

- ✓ DELLA VALLE E., *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e tributo locale*, in AA. VV., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, Roma, 1994;
- ✓ DI PIETRO A., *Introduzione*, in DI PIETRO A.-TASSANI T. (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013;
- ✓ DORIGO S., *Il ruolo del diritto dell'Unione Europea*, in CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *Diritto tributario internazionale: istituzioni*, Padova, 2012;
- ✓ DRABBE H., *The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework*, in RUST A.-MICHEAU C. (edited by), *State Aid and Tax Law*, The Netherlands, 2013;
- ✓ ENGLISCH J., *The EU Perspective on VAT Exemptions*, in DE LA FERIA R. (Ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, The Netherlands, 2013;
- ✓ ESCRIBANO LÓPEZ F., *El ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en materia de impuestos cedidos y las libertades de la Unión Europea: el impuesto sobre sucesiones y donaciones*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ FANTOZZI A., *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in DI PIETRO A. (a cura di), *Per una Costituzione fiscale europea*, Padova, 2008;
- ✓ FEDELE A., *Art. 23*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Art. 22-23*, Bologna-Roma, 1978;
- ✓ FRANSONI G., *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA. VV., *Annali della Facoltà di giurisprudenza di Foggia*, Milano, 2005;
- ✓ FREGNI M.C., *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006;
- ✓ GAMMIE M., *The compatibility of national tax principles with the single market*, in VANISTENDAEL F. (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006;



- ✓ GARCÍA PRATS F.A., *Spain*, in BIZIOLI G.-SACCHETTO C. (Eds.), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, 2011;
- ✓ GARCÍA PRATS F.A., *Revisiting “Schumacker”*: *Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct Taxation*, in RICHELLE I.-SCHÖN W.-TRAVERSA E. (Eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, London, 2013;
- ✓ GRAZIANO G., *La selettività e gli aiuti regionali*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007;
- ✓ HEREDIA A.G., *La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ LA SCALA A.E., *L’attuazione del c.d. “federalismo fiscale” nei rapporti Stato-Regioni*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ LEHNER M., *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions*, in VANISTENDAEL F. (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006;
- ✓ MARINI G., *Profili problematici e prospettive dell’autonomia tributaria degli enti locali*, in FICARI V. (a cura di), *L’autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale*, Milano, 2009;
- ✓ MARONGIU G., *Note a margine del “federalismo fiscale”*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia tributaria degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ MAROTTA A., *Aiuti di Stato e aiuti fiscali: struttura e differenze*, in INGROSSO M.-TESAURO G. (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009;
- ✓ MELIS G., *La c.d. “fiscalità di vantaggio” nella delega sul federalismo fiscale e gli aiuti di Stato: alcune riflessioni*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia tributaria degli enti territoriali*, Torino, 2010;

- ✓ MORIES JIMÉNEZ M<sup>A</sup>.T., *Medidas tributarias aprobadas por las comunidades autónomas de régimen común en el ámbito del IRPF: ¿Distintas formas de afrontar la crisis económica?*, in MALVÁREZ PASCUAL L.-RAMÍREZ GÓMEZ S. (Directores), *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Navarra, 2014;
- ✓ MORRONE A., *Corte costituzionale e “Costituzione finanziaria”*, in PACE A. (a cura di), *Corte costituzionale e processo costituzionale nell’esperienza della Rivista “Giurisprudenza Costituzionale” per il cinquantesimo anniversario*, Milano, 2006;
- ✓ POGGI A., *Costi standard e livelli essenziali delle prestazioni. Commento agli artt. 2, 7, 8, 9, 10 e 20*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;
- ✓ PUBUSA A., *Art. 119*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Artt. 114-120. Le Regioni, le Province, i Comuni*, Bologna-Roma, 1985;
- ✓ PUBUSA A., *Art. 120*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario alla Costituzione. Artt. 114-120. Le Regioni, le Province, i Comuni*, Bologna-Roma, 1985;
- ✓ RASI F., *I confini della nozione*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007;
- ✓ ROZAS VALDÉS J.A., *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, in ALONSO GONZÁLEZ L.M.-COLLADO YURRITA M.A. (Directores), *Manual de Derecho tributario: parte especial*, Barcelona, 2012;
- ✓ SACCHETTO C., *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali attraverso la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in materia di imposte dirette*, in UCKMAR V. (coord.), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura. Atti del Convegno gli ottant’anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2007;
- ✓ SALERNO G.M.-STRADINI F.-TASSANI T., *La contabilità e la finanza regionale*, in CALIFANO L.-SALERNO G.M. (a cura di), *Lineamenti di Diritto costituzionale della Regione Marche*, Torino, 2012;
- ✓ SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in *Il Federalismo fiscale*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;

- ✓ SAMMARTINO S., *Federalismo fiscale e autonomia finanziaria della Regione siciliana*, in LA SCALA A.E. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010;
- ✓ SCHIAVOLIN R., *Il principio di “progressività del sistema tributario”*, in PERRONE L.-BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006;
- ✓ TENUTA F., *Deroghe al principio di incompatibilità*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007;
- ✓ TRAVERSA E., *Las libertades de la UE como límites al ejercicio del poder tributario de los entes regionales*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ TRAVERSA E., *Implementation of Regional Taxing Powers and EU Law: Recent Cases and Future Challenges*, in AA. VV., *Fiscal Federalism in the European Union*, Bruxelles, 2012;
- ✓ TRAVERSA E., *The Selectivity Test: The Concept of “Regional Aid”*, in RUST A.-MICHEAU C. (edited by), *State Aid and Tax Law*, The Netherlands, 2013;
- ✓ UCKMAR V., *Il ruolo della Corte costituzionale in materia tributaria nell’era della Corte di Giustizia Europea*, PERRONE L.-BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, 2006;
- ✓ UTANDE SAN JUAN J.M., *Corresponsabilidad fiscal de las CC.AA. y Derecho de la UE: Un difícil equilibrio*, in ESCRIBANO LÓPEZ F. (Et. Al.) (Coordinadores), *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, Navarra, 2011;
- ✓ ZANARDI A., *La perequazione regionale. Commento all’art. 9*, in NICOTRA V.-PIZZETTI F.-SCOZZESE S. (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;

## VOCI ENCICLOPEDICHE

- ✓ AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, Roma, 2001;
- ✓ BASILAVECCHIA M., *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Enc. Dir.*, Agg. V, Milano, 2001;
- ✓ BIZIOLI G., *Federalismo fiscale*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, Agg. VI, Torino, 2012;
- ✓ BUZZACCHI C., *Politiche fiscali (diritto dell'Unione europea)*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, in corso di pubblicazione;
- ✓ DE CICCO A., *Accise (dir. trib)*, in *Enc. Giur. Treccani*, I, Roma, 2008;
- ✓ DE CICCO A.-CULTRERA G., *Accise*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, Agg. III, Torino, 2007;
- ✓ LA ROSA S., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIV, Roma, 1989;
- ✓ MICHELI G.A., *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. Dir.*, XII, Milano, 1964;
- ✓ MOSCHETTI F.-ZENNARO R., *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, I, Torino, 1987,
- ✓ SACCHETTO C., *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 2009;
- ✓ SCHIAVOLIN R., *Accise*, in *Enc. Dir.*, Agg. IV, Milano, 2000;
- ✓ TOSI L., *Finanza locale*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, VI, Torino, 1991;

## ARTICOLI

- ✓ ÁLVAREZ GARCÍA S., *La cesión tributaria a las comunidades autónomas de régimen común tras la reforma del sistema de financiación*, in *Crónica Tributaria*, 2010, n. 5;
- ✓ BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, n. 9, I;

- ✓ BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 1;
- ✓ BASILAVECCHIA M., *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 2009, n. 13;
- ✓ BATISTONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 2001, n. 3;
- ✓ BIZIOLI G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale*, in *Giur. cost.*, 2004, n. 1;
- ✓ BORRERO MORO C.J., *La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el marco del nuevo Sistema de Financiación Autonómico*, in *Crónica tributaria*, 2010, n. 137;
- ✓ BRANCASI A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Reg.*, 2003, n. 1;
- ✓ CALVO VÉRGEZ J., *El Consejo de Política Fiscal y Ginanciera en el nuevo modelo de financiación autonómica*, in *Crónica Tributaria*, 2011, n. 139;
- ✓ CALVO VÉRGEZ J., *Pasado, presente y futuro del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos tras su supresión por la Ley 2/2012 e integración en el impuesto especial sobre hidrocarburos*, in *Quincena fiscal*, 2012, n. 22;
- ✓ CÁMARA BARROSO M.C., *La problemática pendiente del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*, in *Crónica tributaria*, 2011, n. 4;
- ✓ CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, n. 4;
- ✓ CARINCI A., *La questione fiscale nella costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005, n. 2;
- ✓ CARINCI A., *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 5;
- ✓ CARRASCO DURÁN M., *Consideraciones desde la perspectiva constitucional acerca de las diferencias de trato fiscal causadas por las normas de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra sobre*

- incentivos fiscales a empresas. Comentario de la STC 96/2002*, in *Teoría y Realidad Constitucional*, 2002-2003, nn. 10/11;
- ✓ CASADO OLLERO G., *Fondamiento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1983, n. 38;
  - ✓ CASSINELLO J.R., *El cupo y el criterio de la autonomía económica y financiera a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008*, in *Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, 2009, n. 17;
  - ✓ CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 3;
  - ✓ COLLI VIGNARELLI A.-FERLAZZO NATOLI L., *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 8;
  - ✓ CORDEWENER A.-KOFER G.-VAN THIEL S., *The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax: Public Interest Defences Available to the Member States*, in *Common Market Law Review*, 2009, n. 6;
  - ✓ CORDEWENER A., *Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control*, in *EC Tax Review*, 2012, n. 6;
  - ✓ DE BROE L., *Fiscal Federalism, Fiscal Surrealism or Fiscal Realism? Regionalization of Taxing Powers in Belgium*, in *EC Tax Review*, 2011, n. 3;
  - ✓ DE LA HUCHA CELADOR F., *El Concierto Económico con el País Vasco: Cuestiones básicas en la imposición directa*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2003, n. 118;
  - ✓ DE LA HUCHA CELADOR F., *El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos potenciales*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2004, n. 123;
  - ✓ DEL BLANCO GARCÍA A., *La incidencia del derecho de la Unión Europea en el poder tributario de las Comunidades Autónomas: la supresión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos*, in *Crónica tributaria*, 2013, n. 149;
  - ✓ DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, n. 4;

- ✓ DELLA VALLE E., *Il c.d. federalismo fiscale nell'ottica del tributarista: nihil sub sole novi*, in *Costituzionalismo.it*, 2010;
- ✓ DIÉZ PICAZO L.M., *Il principio di autonomia istituzionale degli Stati membri dell'Unione europea*, in *Quad. cost.*, 2004, n. 4;
- ✓ DI GREGORIO C.-SCAZZERI G., *Armonizzazione fiscale: l'Ires nel quadro europeo di riforma della tassazione sulle società*, in *Il Fisco*, 2004, n. 5;
- ✓ DORIGO S., *La Corte di Giustizia e la "tassa sul lusso" della Regione Sardegna: rilevanza comunitaria dei controlimiti e ulteriore compressione della sovranità fiscale dello Stato*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, n. 3, IV;
- ✓ DOUMA S., *Non-discriminatory Tax Obstacles*, in *EC Tax Review*, 2012, n. 2;
- ✓ DOURADO A.P.-PISTONE P., *Looking Beyond Cartesio: Reconciliatory Interpretation as a Tool to Remove Tax Obstacles on the Exercise of the Primary Right of Establishment by Companies and Other Legal Entities*, in *Intertax*, 2009, nn. 6/7;
- ✓ ESCRIBANO LÓPEZ F., *La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: Crisis económica, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2012, n. 156;
- ✓ FALCÓN Y TELLA R., *Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (ley Beckham), Portugal y el Reino Unido*, in *Quincena fiscal*, 2009, n. 21;
- ✓ FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, nn. 7/8, I;
- ✓ FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il Fisco*, 2001, n. 25;
- ✓ FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 1, I;
- ✓ FANTOZZI A., *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, n. 3;
- ✓ FEDELE A., *La potestà normativa degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, n. 2, I;
- ✓ FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6;
- ✓ FICARI V., *Aiuti fiscali regionali, selettività e «insularità»: dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, n. 1;

- ✓ FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, n. 1;
- ✓ FICHERA F., *Aiuti fiscali ai Paesi Baschi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, suppl. n. 4;
- ✓ FICHERA F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2003, n. 3;
- ✓ FRANSONI G., *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, n. 11;
- ✓ FRANSONI G., *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n. 10, I;
- ✓ FRANSONI G.-RUSSO P., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6;
- ✓ FRANZÈ R., *I "tributi di scopo" nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2005, n. 2;
- ✓ GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, n. 11, I;
- ✓ GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, n. 3;
- ✓ GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 2;
- ✓ GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 2;
- ✓ GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 2, I;
- ✓ GALLO F., *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 1, I;
- ✓ GARCÍA M.J.-FERNÁNDEZ T., *El nuevo marco de estabilidad presupuestaria y el desarrollo de la actividad financiera pública tras la Ley Orgánica 2/2012*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2013, n. 160;
- ✓ GARCÍA PRATS F.A., *Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero*, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, n. 260;



- ✓ GARCÍA PRATS F.A., *Stability pact and multi-level governance. European constraints and local public finance: the Spanish experience*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, n. 2;
- ✓ GARCÍA PRATS F.A., *El derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2014, n. 164;
- ✓ GARRIDO L.P., *El nuevo sistema de financiación de las CCAA: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas (I)*, in *Crónica Tributaria*, 2011, n. 138;
- ✓ GIANGRANDE G., *Nuovi orientamenti giurisprudenziali sul tema del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 2, II;
- ✓ GIARDA P., *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Reg.*, 2001, n. 6;
- ✓ GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6;
- ✓ GIOVANNINI A., *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, n. 4;
- ✓ GIOVANNINI A., *Sul federalismo fiscale che non c'è*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, n. 6, I;
- ✓ GONZÁLEZ GONZÁLEZ A.I.-ÁLVAREZ GONZÁLEZ S., *Panorama actual de los tributos propios de las comunidades autónomas españolas*, in *Crónica Tributaria*, 2011, n. 9;
- ✓ GONZÁLEZ LÓPEZ A., *La reforma del artículo 135 de la Constitución y su incidencia en la Ley de Concierto*, in *Revista Vasca de Administración Pública*, 2012, n. 92;
- ✓ HERRERA MOLINA P.M.-GARCÍA MARTÍNEZ A., *El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas*, in *Revista valenciana de economía y hacienda*, 2001, n. 2;
- ✓ LA SCALA A.E., *Il divieto di aiuti di stato e le misure fiscali di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2005, n. 1;

- ✓ LA SCALA A.E., *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007, n. 4;
- ✓ LA SCALA A.E., *L'autonomia tributaria e finanziaria della regione siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 4, I;
- ✓ LASARTE ÁLVAREZ J., *El proceso normativo de la Hacienda de las Comunidades Autónomas*, in *Papeles de Economía de las Comunidades Autónomas*, 1980, n. 1;
- ✓ LOGOZZO M., *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. trib.*, 2011, n. 11;
- ✓ LÓPEZ DÍAZ A., *Reflexiones sobre el impuesto sobre venta minorista de determinados hidrocarburos a la luz del derecho de la Unión*, in *Quincena fiscal*, 2008, n. 11;
- ✓ LOPEZ J.M., *Aiuti di stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo*, in *Giur. imp.*, 2003, nn. 4/5;
- ✓ LUJA R., *(Re)shaping Fiscal Aid: Selected Recent Cases and Their Impact*, in *Intertax*, 2012, n. 2;
- ✓ LUPI R., *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, n. 6;
- ✓ LYONS T., *Commission and Spain v Gibraltar and the United Kingdom: a landmark case on engineered tax regimes*, in *British Tax Review*, 2012, n. 1;
- ✓ MARELLO E., *La Corte di giustizia censura il condono IVA: le ricadute di un'importante decisione*, in *Giur. it.*, 2009, n. 1;
- ✓ MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Corte Costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, n. 4, II;
- ✓ MARONGIU G., *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 2, I;
- ✓ MARTÍN JIMÉNEZ A., *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ambito de aplicación del art. 87.1 TCE*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2001, n. 196;

- ✓ MARTÍN JIMÉNEZ A., *El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias en materia de imposición directa: estado de la cuestión*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2012, n. 324;
- ✓ MARTÍN QUERALT J., *El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 1988, n. 100;
- ✓ MARTÍNEZ BÁRBARA G., *Advocat General Opinions on Tax Autonomy of European Regions: From the Basque Country Case (1999) to the Gibraltar Case (2011)*, in *European Taxation*, 2012, n. 4;
- ✓ MARTOS GARCÍA J.J., *Financiación autonómica e IRPF. Corresponsabilidad tributaria versus competencia fiscal y desigualdad interregional*, in *Crónica Tributaria*, 2010, n. 136;
- ✓ MASTELLONE P., *Fiscal Federalism: A Response of Contemporary European Democratic Nations to the Global Economic Crisis*, in *European Taxation*, 2012, n. 7;
- ✓ MATILLA J.V., *Constitucionalidad, legalidad y justicia del concierto económico con el País Vasco*, in *Crónica Tributaria*, 2012, n. 142;
- ✓ MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”*: profili comunitari, in *Rass. trib.*, 2009, n. 4;
- ✓ MORENO GONZÁLEZ S., *Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria*, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 2006, n. 132;
- ✓ MORENO GONZÁLEZ S., *El tratamiento fiscal de los no residentes en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones: Una reforma necesaria a la luz del Derecho de la UE*, in *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 2010, n. 4;
- ✓ PALERMO F., *Federalismo fiscale e Regioni a statuto speciale. Vecchi nodi vengono al pettine*, in *Ist. Fed.*, 2012, n. 1;
- ✓ PANAYI C.H., *State Aid and Tax: the Third Way?*, in *International Tax Review*, 2004, nn. 6/7;
- ✓ PANAYI C.H., *The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives*, in *European Taxation*, 2008, n. 11;
- ✓ PEETERS B., *The Repartition of Tax Powers in Federal States within the Context of the European Union*, in *EC Tax Review*, 2012, n. 3;

- ✓ PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, n. 11, I;
- ✓ PERRONE L., *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, n. 2;
- ✓ PERRONE L., *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, n. 6;
- ✓ PISTONE P., *The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters*, in *Intertax*, 2012, n. 2;
- ✓ PISTONE P., *Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities*, in *Intertax*, 2012, n. 2;
- ✓ QUIGLEY C., *Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity*, in *Intertax*, 2012, n. 2;
- ✓ RIBES A.R., *Discriminatory Inheritance Taxation of Non-Residents in Spain: Possible Solutions*, in *European Taxation*, 2010, n. 12;
- ✓ RIBES A.R., *La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España*, in *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, n.148;
- ✓ ROCCATAGLIATA F.-MEDICI S., *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 1998, nn. 3/4;
- ✓ RODRÍGUEZ BEREJO À., *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1985, n. 15;
- ✓ ROSSI-MACCANICO P., *Fiscal Aid Review and Cross-Border tax Distorsions*, in *Intertax*, 2012, n. 2;
- ✓ ROSSI-MACCANICO P., *EU Review of Direct Tax Measures: Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control*, in *EC Tax Review*, 2013, n. 1;
- ✓ ROZAS VALDÉS J.A., *Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio*, in *Revista catalana de dret públic*, 2013, n. 47;
- ✓ ROZAS VALDÉS J.A., *El TJUE declara contrario al derecho comunitario el ISD español: análisis de la STJUE de 3 septiembre de 2014, Asunto C-127/12*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, octubre 2014, n. 379;

- ✓ RUIZ ALMENDRAL V., *Estabilidad Presupuestaria y Reforma Constitucional*, in *Revista Española de Derecho Europeo*, 2012, n. 41;
- ✓ SACCHETTO C., *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1998, nn. 3/4;
- ✓ SALA GALVÁN G., *Análisis del régimen especial de impatriados aplicado a los deportistas profesionales (art. 93 LIRPF)*, in *Tribuna fiscal*, 2014, n. 273;
- ✓ SANTOLAYA BLAY M., *Los aspectos tributarios del sistema de financiación autonómica de 2009*, in *Carta Tributaria*, 2010, n. 3;
- ✓ SCHIAVOLIN P., *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, nn. 7/8, I;
- ✓ SCHÖN W., *Taxation and State aid law in the European Union*, in *Common Market Law Review*, 1999, n. 5;
- ✓ SELICATO G., *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, n. 6, I;
- ✓ SNELL J., *Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law*, in *The International and Comparative Law Quarterly*, 2007, n. 2;
- ✓ STAES M., *The Combined Application of the Fundamental Freedoms and the EU State aid Rules: In Search of a way Out of the Maze*, in *Intertax*, 2014, n. 2;
- ✓ STEVANATO D., *Progressività dell'imposta e federalismo fiscale*, in *Reg.*, in corso di pubblicazione;
- ✓ TARLTON C.D., *Symmetry and Asymmetry as Elements of Federalism: A Theoretical Speculation*, in *J. Pol.*, 1965;
- ✓ TESAURO F., *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Reg.*, 1987, n. 6;
- ✓ TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *TributImpresa*, 2004, n. 1;
- ✓ TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, n. 9;
- ✓ TOSI L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, n. 11, I;
- ✓ TRAVERSA E., *Is it still room left in EU law for tax autonomy of Member States' regional and local authorities?*, in *EC Tax Review*, 2011, n. 1;

- ✓ TRAVERSA E., *Libertés de circulation et autonomie fiscale locale: la multiplicité des garanties confine-t-elle à l'excès? Un essai de clarification*, in *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2013, n. 3;
- ✓ TRAVERSA E., *Tax Incentives and Territoriality within the European Union: Balancing the Internal Market with the Tax Sovereignty of Member States*, in *World Tax Journal*, 2014, n. 3;
- ✓ TUNDO F., *Quali prospettive per una condivisa attuazione dell'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, n. 4, I;
- ✓ VAN RAAD K., *The Impact of the EC Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EU member States' Taxation in Border-crossing Situations - Current State of Affairs*, in *EC Tax Review*, 1995, n. 4;
- ✓ VANISTENDAEL F., *Redistribution of tax law-making power in EMU?*, in *EC Tax Review*, 1998, n. 2;
- ✓ VEZZOSO G., *Aiuti di Stato e concorrenza fiscale dannosa*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, n. 3;
- ✓ WOUTERS J., *The principle of non-discrimination in European Community law*, in *EC Tax Review*, 1999, n. 2.