

La cittadinanza dell'Unione europea e il federalismo fiscale

Relazione tenuta dal prof. Ruggiero Cafari Panico

*al convegno "Identità europea e cittadinanza dell'Unione" (Verona 7 novembre 2008)**

Sommario: 1. Le norme fiscali nel trattato di Lisbona - 2. La fiscalità di vantaggio nella giurisprudenza della Corte di giustizia - 3. Le norme costituzionali e il federalismo fiscale - 4. La tassa sul lusso fra Corte costituzionale e Corte di giustizia - 5. La cittadinanza dell'Unione europea e le situazioni puramente interne - 6. Conclusioni

1. Le norme fiscali nel trattato di Lisbona.

Il trattato di Lisbona riproduce sostanzialmente (artt. 110-113 TFUE) le disposizioni fiscali dell'attuale trattato (artt. 90-93 TCE), relative al divieto di discriminazione fiscale dei prodotti importati e di ristorno delle imposte sui prodotti esportati e alla potestà di armonizzazione delle imposte indirette, che si aggiungono al divieto di dazi doganali interni alla Comunità e delle tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali interni (artt. 25-27 TCE, 30-32 TFUE) nonché delle restrizioni quantitative tra gli Stati membri e di ogni altra misura di effetto equivalente (artt. 28-30 TCE e 34-36 TFUE). Le uniche modifiche, oltre a quelle di carattere procedurale o sistematico, come lo spostamento dell'attuale art. 94 TCE tra le nuove disposizioni sul ravvicinamento delle legislazioni (art. 115 TFUE), hanno addirittura un effetto apparentemente riduttivo rispetto alla normativa vigente. Non è stata infatti riproposta, giacché superata dall'evoluzione del diritto comunitario, l'unica disposizione che contiene un espresso riferimento all'imposizione diretta, prevedendo l'attribuzione agli Stati della facoltà di avviare negoziati «intesi a garantire (...) l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità» (art. 293 TCE).

La scelta riproduce quella operata con il trattato costituzionale, che, a sua volta, era riduttivo rispetto al progetto elaborato dalla Convenzione del 2003 che attribuiva all'Unione poteri nel campo della cooperazione amministrativa e della lotta alla frode e all'elusione fiscale. La materia fiscale è rimasta dunque ancorata alle originarie disposizioni, dettate per la creazione di un'area di libero scambio, salvaguardando in sostanza la potestà statale nel settore delle imposte (dirette). Si è perduta così

* Versione provvisoria in attesa di una pubblicazione della relazione all'interno degli atti del convegno *Identità europea e cittadinanza dell'Unione* (Verona 7 novembre 2008) organizzato dalla Cattedra di Diritto dell'Unione europea della Facoltà di Giurisprudenza in collaborazione con il CDE ed il Movimento federalista europeo.

l'occasione per un complessivo ripensamento della natura e del ruolo della fiscalità nell'ordinamento comunitario¹.

Ciò non significa ovviamente che la materia non abbia conosciuto profondi mutamenti, in quanto numerosi e significativi sono stati gli interventi della giurisprudenza della Corte di giustizia che, in sede di tutela delle libertà fondamentali, ha avuto modo di fissare i limiti all'esercizio delle competenze dei singoli Stati, costituendo le norme del trattato un vincolo generale della potestà normativa nazionale nel campo tributario. Va piuttosto rilevato come l'azione comunitaria di armonizzazione fiscale non costituisca anche dopo Lisbona una finalità propria della Comunità, concorrendo invece all'instaurazione e funzionamento del mercato interno, così come oggi indicato dall'art. 3, par. 1, lett. a) TCE. Di fatto, anche in futuro, a seguito dell'entrata in vigore del nuovo trattato di riforma, l'azione comunitaria in campo tributario, specie nel settore delle imposte dirette, continuerebbe ad essere principalmente il risultato dell'evoluzione giurisprudenziale. E' stata infatti la Corte ad estendere nel tempo l'affermazione del divieto dell'art. 90, 1° c. TCE dalla libera circolazione delle merci alle altre libertà fondamentali. Riguardo a queste ultime il divieto assume tuttavia una ampiezza più limitata rispetto al significato che tale divieto assume per le merci, venendo esso in rilievo non in maniera assoluta bensì attraverso il confronto fra la fattispecie transnazionale e quella regolata a livello interno.² A fronte degli interventi giurisprudenziali volti all'eliminazione delle asimmetrie fiscali tra i vari mercati dei singoli Stati, resta la discrasia tra il contenuto estremamente limitato delle disposizioni del trattato CE e l'applicazione che ne ha fatto la Corte. In assenza di un quadro normativo ben definito, si spiega l'evoluzione nel tempo della giurisprudenza della Corte, chiamata a confrontarsi con fenomeni nuovi, tra cui il progressivo affermarsi di competenze fiscali anche a livello *sub* statale. In tale ambito è venuta in considerazione la compatibilità dei sistemi fiscali regionali con l'ordinamento comunitario. L'esame ha riguardato due distinti aspetti, l'uno relativo alla necessaria coerenza dell'esercizio dell'autonomia tributaria delle regioni con gli impegni di stabilità in capo allo Stato di appartenenza;³ l'altro alla possibilità di instaurare regimi fiscali differenti su base regionale. Questione ulteriore e fino ad oggi non oggetto di sufficiente attenzione è quella relativa ai vincoli che le regioni, una volta ammessa la possibilità per esse di instaurare un regime fiscale differenziato, incontrano nell'esercizio di tale potestà impositiva alla luce dei principi e delle norme del trattato CE,⁴ in particolare del

¹ Così G. BIZIOLI, *Imposizione e Costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pp. 233-259, spec. p. 234.

² Per tutti, v. J. SNELL, *Non-Discriminatory Tax Obstacles in Community Law*, in *ICLQ*, 2007, pp. 339-370.

³ Sul punto, v. G. PETRILLO, *Nuovi modelli di governance e criteri di ripartizione territoriale del potere impositivo nel rispetto dei vincoli comunitari*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, pp. 703-723.

⁴ A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.*, 2004, pp. 1201-1239, spec. p. 1208.

principio di uguaglianza nella forma del divieto di discriminazione (anche indiretta) ⁵ Il principio generale di non discriminazione, sancito dalla Corte di giustizia come principio fondamentale del diritto comunitario fin dalla sentenza *Ruckdeschel* del 19 ottobre 1977 ⁶ è stato a lungo inteso come mero prolungamento funzionale delle norme sulla libera circolazione, ovvero quale strumento al servizio della realizzazione delle libertà economiche protette dal trattato. Già nella causa *Martinez Sala*,⁷ tuttavia, la Corte ha distinto l'applicazione del principio di non discriminazione da ogni considerazione relativa al compimento di una attività economica, mentre dalla sentenza *Baumbast e R* ⁸ emerge che il diritto a non subire discriminazioni ingiustificate, rientrando fra i diritti relativi alla cittadinanza europea, fa parte del patrimonio personale dei cittadini degli Stati membri, in quanto cittadini dell'Unione. Ciò non significa tuttavia allargare l'influenza del diritto comunitario a tutte le situazioni nazionali potenzialmente discriminatorie, rimanendo comunque escluse le situazioni che non abbiano alcun nesso con il diritto comunitario.⁹ A questo punto il quesito da porsi è se e quando le situazioni create dal differente trattamento sul piano fiscale fra diverse entità infrastatali assumano rilevanza ai fini dell'applicazione del principio generale di non discriminazione.

2. La fiscalità di vantaggio nella giurisprudenza della Corte di giustizia.

La Corte di giustizia ha ritenuto per lungo tempo di dover affrontare la questione delle asimmetrie fiscali all'interno di un singolo Stato non già secondo i principi elaborati in materia fiscale, bensì applicando quelli ben noti in materia di aiuti di Stato, giovandosi di una definizione quanto mai lata di aiuto.¹⁰

Solo di recente la stessa Corte, nella sentenza *Azzorre* del 6 settembre 2006 ¹¹, ha distinto tra regioni aventi autonomia legislativa in materia di imposta e quelle prive di tale potere, riconoscendo alle prime

⁵ Per tutti, v. C. FAVILLI, *La non discriminazione nell'Unione Europea*, Firenze, 2008; per una rassegna della giurisprudenza comunitaria con particolare riguardo alla applicazione del principio in materia fiscale, v. A. DEL SOLE, *Discriminazioni e restrizioni fiscali. I principi della Corte di giustizia delle Comunità europee*, Milano, 2007.

⁶ Cause riunite 117/76 e 16/77, in *Raccolta* 1977, p. 1753ss., punto 7.

⁷ Corte di giustizia, sentenza 12 maggio 1998, causa C-85/96, in *Raccolta* 1998, p. I-2691ss., punto 46ss.

⁸ Corte di giustizia, 17 settembre 2002, causa C-413/99, in *Raccolta* 2002, p. I-7091ss., punto 80ss.

⁹ Al riguardo, v. le conclusioni dell'avv. gen. Poiates Maduro, relative alla causa *Carbonati Apuani*, decisa dalla Corte di giustizia il 9 settembre 2004, causa C-72/03, in *Raccolta* 2004, p. I-8027ss., punto 59ss.

¹⁰ Al riguardo, v. le conclusioni dell'avv. gen. Poiates Maduro, relative alla causa *Carbonati Apuani*, decisa dalla Corte di giustizia il 9 settembre 2004, causa C-72/03, in *Raccolta* 2004, p. I-8027ss., punto 59ss.

¹¹ Causa C-88/03, in *Raccolta* 2006, 7115ss. Per un commento, v. J.A. WINTER *Case Law*, in *CMLR*, 2008, pp. 183-198, nonché, con specifico riguardo all'impatto della sentenza sull'ordinamento italiano, A. CARINCI *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 1783-1803; G. FRANSONI *Gli aiuti di Stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, III, pp. 249-261; e M. BARBERO *Decentramento fiscale e vincoli comuni: in particolare, la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto di aiuti di Stato*, in *RIDPC*, 2007, pp. 993-1002.

la possibilità di introdurre un regime di tributi propri differenziato da quello di altre entità infrastatali. La Corte, dovendo valutare la legittimità del regime di fiscalità territoriale agevolata di cui godeva la Regione autonoma delle Azzorre, pur respingendo il ricorso proposto dalla Repubblica portoghese avverso una decisione negativa della Commissione ¹², ha proceduto ad una sostanziale rivisitazione del criterio della “selettività territoriale” sino ad allora adottato dalla Commissione stessa, operando una serie di distinzioni che aprono la strada alla possibilità che misure di vantaggio possano essere adottate da enti *sub* statali. Per giungere a tale risultato la Corte ha, anzitutto, sconfessato il consolidato orientamento secondo cui ogni misura non applicabile su tutto il territorio sarebbe in sé selettiva, indipendentemente dalla autonomia amministrativa e finanziaria dell’ente che la adotta, e come tale idonea a configurare un aiuto illegittimo, salva autorizzazione della Commissione. In secondo luogo, la Corte ha ritenuto 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’ambito 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 favorisca determinate imprese rispetto ad altre» (punto 58). Perché dunque una misura, che pur si applica ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato, possa essere ritenuta di carattere “generale” e quindi non selettiva, occorre verificare che «il provvedimento sia stato adottato nell’esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al governo centrale» (punto 62). Quando la possibilità di operare scelte autonome rispetto ad una imposta erariale sia riservata soltanto ad alcuni enti territoriali e non a tutti, perché il regime di cui si tratta sia compatibile con il divieto di aiuti di Stato devono ricorrere tre condizioni (c.d. test di autonomia): che la decisione sia stata adottata da un’autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale; che la decisione sia stata presa senza la possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto; e, infine, che l’onere che l’ente subisce dall’adozione della misura non sia compensato da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

I principi così enunciati hanno trovato conferma nella decisione del caso *Union General de Trabajadores de la Rioja* (*UGT-Rioja*), dove la Corte di giustizia ha fatto uso dei criteri precisati nella

¹² Decisione 2003/442/CE, 11 dicembre 2002, in *GUUE* 18 giugno 2003, L 150, p. 52ss.

sentenza *Azzorre*¹³ per valutare il carattere selettivo delle misure fiscali adottate dai Territorios Històricos dei Paesi Baschi, sottolineando in particolare l'esigenza che nel compiere tale esame si tenga conto dell'autonomia istituzionale, procedurale ed economica di cui dispone l'autorità che adotta la misura. In aggiunta, la Corte ha precisato che né l'instaurazione di un procedimento di concertazione né l'esigenza di rispettare comunque i principi di solidarietà e di armonizzazione fiscale pregiudicano di per sé l'autonomia procedurale dell'ente infrastatale, sottolineando al riguardo la possibilità per lo stesso ente di «adottare una decisione in maniera indipendente, cioè senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto» (punto 107).

Prima della sentenza nella causa *Azzorre*, la posizione della Corte in merito alla ricaduta del divieto di aiuti di Stato sull'autonomia impositiva riconosciuta in vari Stati membri ai livelli di governo regionale risultava dunque di sostanziale chiusura alle istanze di federalismo fiscale. Ciò conseguiva, da un lato, da una lettura delle condizioni prescritte per qualificare una misura come aiuto vietato *ex art. 87 TCE* tale da ricondurre sotto tale divieto anche le misure riferibili a scelte di autonomia locale e, dall'altro, da un atteggiamento di fondo di diffidenza verso i modelli di decentramento fiscale, visti quali mezzi con cui cercare di aggirare l'applicazione delle disposizioni in materia di aiuti semplicemente apportando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie. Non a caso la Corte nella causa citata ha non solo negato rilevanza al principio costituzionale della solidarietà nazionale presente nella costituzione portoghese, ma, anzi, lo ha utilizzato quale prova del fatto che la riduzione del gettito conseguente alla riduzione d'aliquota adottata dalla autorità regionale fosse finanziata da un trasferimento a carico del bilancio statale, con conseguente illegittimità della misura territorialmente selettiva. Se dunque, così come auspicato dall'avv. gen. Geelhoed¹⁴, la Corte ha indubbiamente fatto chiarezza sul rapporto fra divieto d'aiuti di Stato e modelli di federalismo fiscale, l'autonomia dell'ente quale prefigurata dalla Corte presenta non poche problematiche sul piano concreto¹⁵.

¹³ Corte di giustizia, sentenza 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, reperibile al sito Internet curia.europa.eu. Le autonomie territoriali ("forali") basche avevano, fra l'altro, abbassato l'aliquota d'imposta sulle società (al 32,5% rispetto a quella nazionale comune del 35%). Altre Comunità autonome avevano contestato tali misure ritenendole "selettive" ed idonee ad avvantaggiare ingiustamente imprese di quel territorio e perciò incompatibili con il mercato interno.

¹⁴ Causa C-88/03, *Azzorre* cit., punto 43 delle conclusioni.

¹⁵ Sul punto v., per ulteriori considerazioni, A. CARINCI *Autonomia impositiva* cit., p. 1800ss.; nonché L. ANTONINI e M. BARBERO *Dalla Cgce un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Riv. dir. fin. e scienza delle finanze*, 2006, pp. 117-126, per i quali per «non perdere le possibilità aperte dalla sentenza occorre però mettere mano quanto prima all'attuazione del federalismo fiscale: una seria autonomia fiscale è la condizione imprescindibile che la Corte ha posto come presupposto per ritenere legittime le fiscalità regionali di vantaggio» (a 118); nello stesso senso, S. PERAZZELLI *Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la Corte di Giustizia amplia i limiti. Osservazioni a sentenza 6 settembre 2006 (C-88-03)*, reperibile al sito Internet www.forumcostituzionale.it

Quelli presi in considerazione dalla Corte di giustizia sono pur sempre casi in cui ad essere oggetto di disciplina differente da parte dei vari legislatori *sub* statali sono tributi nazionali. In tali circostanze si possono ipotizzare due situazioni, a seconda che tali differenze non siano imputabili ad una scelta del governo centrale bensì all'esercizio di poteri di autonomia accordati a tutti o solo ad alcuni degli enti territoriali. La prima ipotesi – quella del federalismo c.d. simmetrico – non presenta problemi sul piano della compatibilità col diritto comunitario, non avendo le misure così adottate carattere selettivo¹⁶. Nella seconda invece, quella del federalismo c.d. asimmetrico, in cui solo alcuni degli enti regionali sono abilitati ad operare le variazioni, troverebbe applicazione il test di autonomia introdotto dalla Corte. E' tuttavia fuori di dubbio che lo stesso criterio – ed è in ciò l'importanza della decisione *UGT-Rioja* – possa essere esteso alla fissazione di parametri distinti da quelli previsti dalla legislazione fiscale nazionale per la determinazione della base imponibile nonché alla introduzione di veri e propri tributi “di scopo”, adottati dalle regioni in virtù della propria autonoma potestà fiscale. Anche questi, come avviene per le variazioni di aliquota di tributi “nazionali”¹⁷, una volta soddisfatti i requisiti posti dalla Corte e in particolare quello di autonomia, sfuggirebbero alla applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato.

La pronuncia della Corte non pare peraltro aver modificato la prassi sicuramente restrittiva della Commissione che anche di recente ha ritenuto incompatibili con le regole sugli aiuti di Stato gli incentivi fiscali disposti dalla Regione Sicilia, che con due leggi regionali aveva previsto la possibilità di esenzione, o comunque di forte riduzione, dell'aliquota IRAP per imprese sorte ed attività avviate sul territorio regionale¹⁸. Le decisioni assumono un rilievo particolare perché il sistema tributario della Regione Sicilia rappresenta coi suoi artt. 36 e 37 dello Statuto regionale, nonché con le norme di attuazione contenute nel D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, «un modello *ante litteram* di federalismo fiscale, per molti versi precursore delle recenti riforme al Titolo V della Costituzione introdotte con la novella del 18 ottobre 2001, n. 3»¹⁹. In particolare, l'esercizio della potestà regionale siciliana in materia tributaria si esprime sia attraverso l'istituzione di tributi propri sia principalmente mediante l'introduzione di agevolazioni nei confronti di tributi disciplinati con legge nazionale. I tentativi di

¹⁶ Causa C-88/03, *Azzorre* cit., punto 64 della sentenza e punti 52 e 53 delle conclusioni.

¹⁷ Una delle misure fiscali oggetto del giudizio nel caso *UGT-Rioja* riguardava appunto una detrazione di imposta non prevista dalla normativa nazionale sulle società.

¹⁸ V. decisioni 2007/493/CE e 2007/498/CE, del 7 febbraio 2007, rispettivamente in *GUUE*, 13 luglio 2007, L 183, 41ss., e 17 luglio 2007, L 185, 10ss. In merito, v. L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il «tubatico» siciliano*, in *Le Regioni*, 2004, pp. 238-253.

¹⁹ V. A.E. LA SCALA *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana*, *Rass. Trib.*, 2005, pp.1503-1532, a p.1503.

esercizio di tale potestà regionale non hanno però avuto molta fortuna sul piano comunitario²⁰. Delle agevolazioni IRAP già si è detto, ma non migliore sorte è toccata presso le giurisdizioni nazionali all'istituzione di tributi propri mediante l'introduzione del tributo ambientale sui gasdotti installati nel territorio regionale (c.d. tubatico), giudicato illegittimo sia dai giudici nazionali (amministrativi e tributari)²¹ sia soprattutto dalla Corte di giustizia sulla base dell'asserito ostacolo che esso avrebbe determinato alla libertà di circolazione delle merci, trattandosi di una misura d'effetto equivalente a dazi doganali²².

La questione del federalismo fiscale è stata dunque ad oggi esaminata avendo riguardo principalmente ai vincoli che derivano dal divieto di aiuti di Stato, posto a tutela delle libertà di concorrenza fra le imprese ai sensi degli artt. 87 e seguenti TCE. Non meno importante è la constatazione che la soppressione degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, quali dazi doganali, tasse d'effetto equivalenti, restrizioni quantitative o misure d'effetto equivalenti, di cui agli artt. 23 e seguenti TCE, non sarebbe efficace se non fosse accompagnata dal divieto per gli Stati membri, posto dall'art. 90 TCE, unica vera e propria norma fiscale del trattato CE, di introdurre o mantenere discriminazioni e restrizioni di natura tributaria che, indipendentemente dalla forma che rivestono e dalle modalità di percezione, gravino sui prodotti importati in misura maggiore che su quelli nazionali. E' del tutto evidente che tale divieto, al pari di quelli volti alla eliminazione degli ostacoli agli scambi tra gli Stati membri, trova piena applicazione anche con riguardo alle eventuali normative regionali.

L'art. 90 ha tuttavia un ambito di applicazione estremamente ristretto e non è di certo sufficiente a garantire il corretto funzionamento del mercato interno e la rimozione degli ostacoli di natura fiscale all'esercizio della libera circolazione delle persone e delle imprese, dei servizi e dei capitali.

A ciò si aggiunge che le misure di carattere fiscale rappresentano uno degli strumenti cui possono ricorrere gli Stati membri (e le regioni) per conferire ad una impresa un vantaggio economico che la stessa non avrebbe ottenuto nel corso normale della sua attività²³. Ed è proprio sotto il profilo della compatibilità con il divieto di aiuti di Stato che, come osservato, la Corte di giustizia ha avuto ampiamente modo di occuparsi dei tributi regionali, fino a giungere nel caso *Azzorre* a mutare la

²⁰ *Ibid.*, p.1524ss.

²¹ Sul punto v. A. CARINCI *Autonomia tributaria* cit, p. 1225ss.. Si veda anche, in senso favorevole alla legittimità del tributo in questione, V. FICARI "Scintille" di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 1226-1237, e, in senso opposto, P. CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, in *Quad. cost.*, 2002, pp.808-809.

²² Corte di giustizia, 21 giugno 2007, causa C-173/05, *Commissione c. Repubblica italiana*, in *Raccolta* 2007, p. I-4917ss., sp. punto 33, dove la Corte ribadisce che nel contesto delle tasse d'effetto equivalente «le frontiere regionali» sono equiparate «a quelle nazionali».

²³ V. D. BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione C.E. e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. trib.*, 2003, pp. 2315-2325.

propria giurisprudenza, indicando nuove prospettive che valorizzano l'esistenza di regimi speciali e che potrebbero avere interessanti sviluppi nell'ottica della costruzione del federalismo fiscale ²⁴. Qualora infatti le regioni esercitino la loro autonomia mediante riduzioni dell'ammontare dell'imposta riscossa a livello nazionale, i benefici fiscali in tal modo concessi dovrebbero rispettare la disciplina comunitaria propria delle misure fiscali e non già quella in tema di aiuti, anche sotto il profilo della legittimità di eventuali trattamenti discriminatori così introdotti. In merito va osservato che con riferimento, in particolare, alle imposte dirette, secondo una costante giurisprudenza della Corte di giustizia, anche se allo stato attuale del diritto comunitario tale materia non rientra in quanto tale nella competenza dell'Unione, gli Stati membri devono tuttavia esercitare le loro competenze al riguardo nel rispetto del diritto comunitario, in specie delle libertà fondamentali su cui si basano l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno. Sempre secondo tale giurisprudenza sono perciò vietate tutte quelle misure che introducano discriminazioni, palesi o dissimulate, basate sulla cittadinanza, o che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervengano al medesimo risultato, intendendosi per discriminazione l'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe, ovvero l'applicazione della stessa norma a situazioni diverse, da compararsi sulla base di dati oggettivi. Ne consegue che, a livello regionale, una disparità di trattamento basata sul criterio della residenza in uno piuttosto che in un altro luogo all'interno del medesimo Stato, non sarebbe di per sé discriminatoria, perché, in via di principio, tale criterio può essere indicativo di un collegamento del contribuente con la regione di origine e potrebbe perciò giustificare un trattamento fiscale differenziato. La Corte ha in realtà precisato che la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe avendo riguardo a rapporti tra luoghi posti in Stati diversi ²⁵, ma lo stesso vale, a nostro avviso, nel caso di regioni diverse di provenienza all'interno del medesimo Stato; sicché può ben accadere che, qualora una regione non faccia fruire un non residente di talune agevolazioni fiscali che concede invece al residente, tale misura possa risultare discriminatoria se non è basata su differenze obiettive di situazioni o se la situazione del non residente non è stata presa in sufficiente considerazione. In tali circostanze, laddove la situazione abbia una rilevanza comunitaria, una disparità di trattamento in base alla residenza perverrebbe infatti ad un risultato equivalente ad una discriminazione fondata sulla cittadinanza.

Il cammino da percorrere per definire l'ambito entro cui gli enti *sub* statali possono adottare proprie misure fiscali appare comunque ancora lungo ed irto di difficoltà non fosse anche per la palese

²⁴ G. FRANSONI, *op. cit.*, p. 261

²⁵ Al riguardo, v., anche per i riferimenti in giurisprudenza, conclusioni dell'avv. gen. Mengozzi, relative alla causa C-182/06, *Granducato di Lussemburgo c. Lakebrink*, punto 17ss., decisa dalla Corte di giustizia il 18 luglio 2007, reperibile al sito Internet curia.europa.eu.

riluttanza della Commissione a seguire il nuovo orientamento della Corte, peraltro non immune da critiche. Basti ricordare che la Corte continua ad accettare di fatto l'impostazione della Commissione che fa perno sulla interpretazione della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato ²⁶, ammettendo così l'applicazione dei principi propri della materia fiscale solo in via subordinata all'accertamento della insussistenza di un aiuto di Stato ²⁷.

3. Le norme costituzionali e il federalismo fiscale.

Venendo ora ai profili di compatibilità delle forme di decentramento fiscale previste dall'ordinamento italiano con le norme comunitarie, si rileva che l'art. 117 della Costituzione, così come novellato, nel riparto delle competenze assegna alle regioni la potestà in materia di tributi regionali, riconoscendo loro una potestà d'imposizione («potere di istituire ed applicare tributi propri»), distinta dall'autonomia finanziaria (di cui all'art. 119), che persegue la mera sufficienza delle entrate rispetto ai bisogni dell'ente ²⁸. L'art. 119, 2° c., dispone infatti che le regioni (così come i comuni, le province e le città metropolitane) «hanno risorse proprie» e «stabiliscono e applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», ferma restando la loro «autonomia finanziaria di entrata e di spesa» in virtù del primo comma dello stesso art. 119. Tale disposizione va peraltro letta congiuntamente con l'art. 117. In base ad esso lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia di «sistema tributario» e di «determinazione dei principi fondamentali» della legislazione concorrente delle regioni (art. 117, rispettivamente 1° c. e 2° c.), che, a sua volta, ha per oggetto, da un lato, il coordinamento del sistema tributario, in base ai principi fondamentali determinati, appunto, dalla legge statale, e, dall'altro, la possibilità di stabilire e fissare quei tributi ed entrate propri di cui all'accennato secondo comma dell'art. 119. Infine, le regioni hanno potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non

²⁶ Al riguardo, v. *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, in *GUCE* del 10.12.98, C 384, p3ss., spec. par.17, nonché relativa *Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, del 9 febbraio 2004, C(2004)434, reperibile al sito Internet www.europa.eu. Coerenti con l'impostazione della Commissione, conclusioni dell'avv. gen. Saggio, del 1° luglio 1999, nelle cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, cancellate dal ruolo con ordinanza del 16 febbraio 2000, reperibili al sito Internet curia.europa.eu, e Tribunale, sentenza 23 ottobre 2002, cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99, *Diputación foral de Gipuzkoa*, in *Raccolta* 2002, p. II-421ss.

²⁷ In senso critico, v. M. BARBERO, *op. cit.*, p. 996 in nota, il quale rileva fra l'altro che la normativa sugli aiuti di Stato a ben vedere riguarda unicamente le persone giuridiche e non le persone fisiche che pure possono essere interessate da normative che introducono regimi fiscali di vantaggio

²⁸ In generale, v., per tutti, M.C. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 683-725, e A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 245-262.

espressamente riservata alla legislazione dello Stato con riguardo ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna regione e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le regioni (art. 117, 4° c., e 120, 1° c., Costituzione).

La regione ha quindi una autonomia normativa primaria in un quadro fissato delle disposizioni nazionali *in primis* costituzionali e da quelle comunitarie. Va peraltro evidenziato che, anche a seguito del mutato assetto costituzionale, l'autonomia tributaria delle regioni può risultare più ampia nel caso si tratti di regioni a statuto speciale, intervenendo lo statuto ad individuare materie ulteriori rispetto a quelle della legislazione concorrente così come previste dall'art. 117, 2° c., della Costituzione, con conseguente ampliamento dei margini di operatività degli eventuali tributi regionali di scopo. Quanto poi al riferimento alla riserva di competenza legislativa in materia di coordinamento, esso non può comportare alcuna restrizione al potere impositivo già spettante alle regioni a statuto speciale e alle province autonome perché, in base all'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, la nuova disciplina costituzionale trova applicazione solo per la parte in cui prevede «forme di autonomia più ampia rispetto a quelle già attribuite», con l'effetto di non poter in alcun caso restringere l'ambito di autonomia garantito dagli statuti speciali anteriormente alla riforma del Titolo V²⁹.

Sta di fatto che, qualunque sia il rapporto che intercorre tra l'art. 117 e l'art. 119, quest'ultimo di certo introduce vincoli all'esercizio dell'autonomia tributaria ulteriori e non alternativi a quelli enunciati dall'art. 117 riguardo alla potestà legislativa generale. Ne consegue che, sempre a seguito della riforma del titolo V, le regioni sono ora soggette in modo esplicito e diretto all'osservanza degli obblighi di derivazione comunitaria.

Non si vuole con ciò negare che già prima della riforma succitata era pacifica la prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale e regionale, quanto piuttosto sottolineare come con la nuova norma si sia affermata in modo diretto e prioritario la responsabilità delle regioni di attuare la conformità dell'ordinamento nazionale con quello comunitario. In tal modo i vincoli di natura comunitaria divengono, in base all'art. 117, 1° c., limiti diretti per la normazione regionale tributaria, in aggiunta a quelli generali, esistenti nei riguardi dello Stato e riconducibili ai principi fondamentali di coordinamento del sistema evocati dall'art. 119, 2° c. Se su questi ultimi si è venuta formando una giurisprudenza costituzionale per il vero restrittiva degli spazi di autonomia regionale, non altrettanto è avvenuto per quanto riguarda una precisa definizione dei vincoli di natura comunitaria, sicché occorre

²⁹ Così, *ex multis*, Corte cost., sentenza n. 103 del 26 marzo 2003, reperibile al sito Internet www.cortecostituzionale.it.

riferirsi al riguardo alle indicazioni che si possono trarre soprattutto dalla giurisprudenza della Corte di Lussemburgo.

Nel quadro normativo così definito si inserisce lo schema di disegno di legge che dispone l'«Attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: delega al Governo in materia di federalismo fiscale», elaborato dal ministro Calderoli, che, fra l'altro, all'art. 5 fa espresso riferimento alla possibilità per le Regioni di istituire tributi propri³⁰.

4. La tassa sul lusso fra Corte costituzionale e Corte di giustizia

La questione dell'esistenza di vincoli comunitari all'autonomia impositiva regionale, sulla base del disposto del novellato art. 117 della Costituzione, ha assunto di un particolare interesse a seguito della posizione assunta al riguardo dalla Corte costituzionale.

Nel giudicare su due distinti ricorsi del Governo contro altrettante leggi della Regione Sardegna, istitutive di una serie di imposte comunemente note come tasse «lusso» e «sul turismo», la Corte costituzionale ha emanato una sentenza (n. 102 del 15 aprile 2008) ed una ordinanza (n. 103 in pari data)³¹.

Nella sentenza la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'imposta che colpisce la plusvalenza dei fabbricati adibiti a seconda casa e di quella che colpisce la seconda casa a uso turistico, mentre ha giudicato infondata la questione che riguarda l'imposta di soggiorno e quella relativa ad aeromobili e unità da diporto. Con l'ordinanza ha invece sottoposto alla Corte di giustizia la questione di interpretazione del trattato CE relativa all'applicabilità dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto in maniera differenziata a seconda che le imprese esercenti tale attività siano residenti o meno in Sardegna.

³⁰ In merito, v. E JORIO, *Considerazioni in itinere sulla proposta di Calderoni*, con specifico riguardo alle forme regionali di fiscalità di vantaggio compatibili con la più recente giurisprudenza comunitaria, e G. M. SALERNO, *Il federalismo fiscale alle porte: opportunità e problematiche*, entrambi del 24 settembre 2008 e reperibili al sito Internet www.federalismi.it, n.18/2008; nonché, R. LUPI, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in *Corr. trib.*, 2008, pp. 3081-3085, e, in generale, G. RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione dell'art. 119 Cost. Due proposte a confronto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pp. 687-705.

³¹ Reperibili al sito internet www.cortecostituzionale.it. Per un commento, G. FALSITTA, *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di «lusso» nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corr. giur.*, 2008, pp. 893-896; nonché S. F. COCIANI, *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 1401-1423; E. DE MITA, *La Consulta dichiara illegittima la «tassa sul lusso» della Sardegna. Il commento*, in *Corr. trib.*, 2008, pp. 1864-1868, e A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 1424-1447.

L'ordinanza n. 103 del 2008 è destinata dunque ad essere ricordata perché con essa per la prima volta la Corte costituzionale ha sottoposto alla Corte di giustizia una questione relativa alla interpretazione del trattato CE³².

Altrettanto degna di nota è la questione fiscale oggetto di rinvio. In realtà, un po' tutte le disposizioni oggetto del ricorso, di cui alle leggi regionali 11 maggio 2006, n. 4, e 29 maggio 2007, n. 2, in parte modificativa della precedente, presentavano profili di illegittimità alla luce dei principi comunitari. In tal senso si era espressa la Commissione nella risposta del 17 dicembre 2007³³ alle interrogazioni scritte presentate al riguardo. In essa infatti, pur dando atto che le modifiche nel frattempo intervenute andavano «nella giusta direzione», l'esecutivo europeo esprimeva tuttavia il convincimento che non fosse stata eliminata la totalità degli elementi di incompatibilità delle disposizioni in oggetto con i principi comunitari. La Corte costituzionale non ha tenuto in grande conto queste osservazioni, relative in particolare al possibile contrasto con il principi della libera circolazione dei capitali di cui all'art. 56 del trattato CE, risolvendo la maggior parte delle questioni sotto il profilo (interno) di legittimità costituzionale.

La Consulta ha invece deciso di adottare una soluzione diversa per quanto riguarda l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto, ritenendo che la questione di legittimità costituzionale della norma in oggetto non potesse essere «risolta senza che si proceda alla valutazione della sua conformità al diritto comunitario».

Così come formulato il quesito oggetto del rinvio pregiudiziale prende in considerazione due profili di incompatibilità con i principi comunitari. L'applicazione dell'imposta darebbe infatti luogo ad un aggravio selettivo dei costi dei servizi resi che assume rilevanza per l'ordinamento comunitario sia come restrizione alla libera prestazione dei servizi (art. 49 del trattato CE), sia come aiuto di Stato alle imprese con domicilio fiscale in Sardegna (art. 87), con effetti discriminatori e distorsivi della concorrenza.

Tale principi, come la stessa Corte costituzionale ricorda, sono applicabili, in base alla giurisprudenza di Lussemburgo, anche con riferimento ad enti infrastatali, che, come nel caso della Regione Sardegna, sono dotati di autonomia statutaria, normativa e finanziaria,

La Corte di giustizia ha avuto modo del resto modo di occuparsi di fattispecie analoghe alla imposta di scalo di cui si discute, ma si trattava, come rilevano ancora una volta i giudici della Consulta, sempre di

³² E. CANNIZZARO *La Corte costituzionale come giudice nazionale ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE : l'ordinanza n. 103 del 2008*, in *RDI*, 2008, pp. 789-793.

³³ Interrogazioni parlamentari, 17 dicembre 2007, P 5579/2007, reperibile al sito Internet www.europarl.europa.eu.

situazioni in cui le prestazioni avevano carattere transfrontaliero. La peculiarità (e novità) del caso di specie è che a venire in rilievo è una possibile discriminazione «fra imprese aventi o no domicilio fiscale in una regione di uno Stato membro». Il quesito verte dunque non tanto sulla eventuale incompatibilità della disposizione in oggetto con il diritto comunitario, quanto piuttosto sulla possibilità di sindacare la legittimità comunitaria di un norma che fissi un trattamento differenziato per le sole imprese che hanno un domicilio fiscale al di fuori del territorio della Regione Sardegna, creando così discriminazioni fra soggetti residenti in unità territoriali dello stesso Stato. Siamo dunque nell'ambito delle c.d. situazioni puramente interne, che si collocano cioè nell'ambito di un unico ordinamento statale, senza presentare collegamenti “europei” o “transfrontalieri”, e sono perciò disciplinate integralmente dal diritto nazionale.

La nozione di situazioni puramente interne ³⁴, al pari di quella ad essa strettamente congiunta delle “discriminazioni a rovescio” ³⁵, costituisce uno dei temi attualmente più controversi del diritto comunitario per gli evidenti riflessi che esso ha sul trattamento da parte di uno Stato dei propri cittadini.

In realtà, se con riguardo alla libera circolazione delle merci la Corte è venuta elaborando una soluzione che estende anche a situazioni meramente interne l'applicabilità delle norme poste dal trattato, identica estensione non è oggi rintracciabile con riguardo alle altre libertà fondamentali e soprattutto non del tutto chiaro è il ruolo che comunque il principio di non discriminazione è destinato a svolgere.

La stessa Corte costituzionale nell'ordinanza di rinvio, con riguardo alle possibili discriminazioni tra le imprese con domicilio fiscale in regioni diverse, rileva come la questione potrebbe avere in astratto una rilevanza per il diritto comunitario. Si tratta ora di stabilire se tale rilevanza “astratta” sia sufficiente a far ritenere applicabili i principi comunitari alle diversità di trattamento introdotte dalla normativa regionale in esame.

Una netta separazione fra le situazioni puramente di diritto interno e quelle di rilevanza comunitaria non è rinvenibile nella giurisprudenza delle Corti di giustizia che da ultimo segue l'orientamento di pronunciarsi comunque, esaminando nel merito i quesiti, dando una valutazione in astratto della compatibilità di norme nazionali con il diritto comunitario e lasciando così al singolo giudice il

³⁴ Da ultimo, anche per ulteriori riferimenti in dottrina e giurisprudenza, D. DIVERIO *La Corte di giustizia ancora alla prova delle situazioni puramente interne: gli articoli 43 e 49 del Trattato CE sono applicabili agli appalti pubblici di servizi non prioritari?*, in *DPCE*, 2008, pp. 432-440.

³⁵ Per tutti, v. B. NASCIBENE *Le discriminazioni all'inverso: Corte di giustizia e Corte costituzionale a confronto*, in *DUE*, 2007, pp. 717-733; e F. SPITALERI, *Le discriminazioni alla rovescia nella recente giurisprudenza comunitaria: rimedi insufficienti o esorbitanti*, in *DUE*, 2007, pp. 917-939.

compito di stabilire, sulla base degli elementi fattuali, la rilevanza comunitaria del caso in esame. Una pronuncia sul punto, ad avviso della Corte di giustizia, può infatti risultare utile al giudice del rinvio, nell'ipotesi, in particolare, in cui il suo diritto nazionale imponga di far beneficiare, in condizioni analoghe a quelle oggetto di esame, un cittadino degli stessi diritti di cui godrebbe, in base al diritto comunitario, un cittadino di un altro Stato membro nella medesima situazione. E' dunque immaginabile che la Corte di Lussemburgo stabilisca, secondo un ragionamento di "utilità", l'astratta contrarietà delle norme della Regione Sardegna a quelle comunitarie di cui si chiede l'interpretazione. Si aggiunga che mentre la Corte di giustizia ha fino ad ora subordinato la possibilità dei soggetti nazionali di beneficiare della norma comunitaria nel caso di situazioni puramente interne alla condizione che si sia verificato l'esercizio del diritto di libera circolazione della persone, la Corte costituzionale, da parte sua, proprio per evitare una «irrazionale discriminazione» (a rovescio) fra i diritti goduti a livello comunitario e nazionale, ha esteso, a parità di altre condizioni, l'applicazione dei principi affermati dalla Corte di giustizia a fattispecie "interne", in cui i soggetti interessati non avevano mai esercitato il diritto di libera circolazione.³⁶ Tale effettiva parità di trattamento dei cittadini italiani rispetto a quelli degli altri Stati membri è ora sancita dall'art. 2, 1° c., lett. h) della legge comunitaria 2004 (l. 18 aprile 2005, n. 62).

5. La cittadinanza dell'Unione europea e le situazioni puramente interne.

A questo punto si tratta di rispondere al quesito iniziale se le differenze di trattamento esistenti fra soggetti appartenenti a diverse entità *sub* statali assumano in sé rilevanza ai fini dell'applicazione del diritto comunitario. La risposta dovrebbe essere affermativa alla luce, in particolare, della recente giurisprudenza della Corte di giustizia nel caso *Governo vallone*, deciso il 1° aprile 2008³⁷, in cui il fatto che si trattasse di un diverso trattamento tra soggetti residenti in enti federati di uno stesso Stato membro è stato ritenuto irrilevante ai fini dell'accertamento della compatibilità di tale regime con i principi comunitari. La Corte tuttavia, da un lato, confermando la propria giurisprudenza, ha concluso che le disposizioni del trattato CE «ostano a qualsiasi provvedimento nazionale che, seppur applicabile senza discriminazioni basate sulla cittadinanza, sia idoneo ad ostacolare o a scoraggiare l'esercizio, da

³⁶ Sentenza 16 giugno 1995, n. 249, punto 3 in diritto, reperibile al sito Internet www.cortecostituzionale.it, dove si legge che la «connessione della situazione interna con una contemplata dal diritto comunitario sussiste anche nell'ipotesi, che appunto ricorre nella specie, di identità, per contenuto e funzione, della situazione interna a una situazione rilevante per il diritto comunitario in quanto determinata, nel territorio dello Stato italiano, dall'esercizio del diritto di libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità».

³⁷ Causa C-212/06, reperibile al sito Internet curia.europa.eu.

parte dei cittadini comunitari, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato»³⁸; dall'altro, ha disatteso le conclusioni dell'avvocato generale volte ad estendere il suddetto principio anche alle situazioni puramente interne, sulla base di una interpretazione estensiva dei diritti collegati alla cittadinanza dell'Unione che attribuisce ai cittadini «non solo il diritto di circolare, ma anche di soggiornare liberamente nel territorio dell'Unione»³⁹. Secondo quest'ultimo indirizzo il divieto di discriminazioni sarebbe parte integrante dei diritti che la cittadinanza dell'Unione attribuisce al cittadino in quanto tale, e quindi anche al cittadino *non* migrante, indipendentemente cioè dall'esercizio della libertà di circolazione⁴⁰. Ad essere infatti garantito al cittadino è l'esercizio dell'attività economica all'interno di un qualsiasi Stato membro e quindi anche del proprio, a prescindere dall'esercizio della libera circolazione, che peraltro ne rappresenta la manifestazione più evoluta; ne consegue che ogni restrizione all'esercizio dei diritti così connessi alla cittadinanza deve trovare idonea giustificazione e soprattutto soddisfare il criterio di proporzionalità⁴¹. Si assisterebbe così ad una progressiva evoluzione «towards European citizenship as a source of enforceable rights independent from the prohibition of discrimination on grounds of nationality, and giving protection against any unjustified restriction of free movement and residence»⁴². Non a caso è stato affermato dall'avv. gen. Kokott che le libertà fondamentali «devono essere osservate anche dove il diritto comunitario non prevede (ancora) una disciplina e gli Stati membri conservano le rispettive competenze»⁴³, come, ad esempio, nel settore della fiscalità diretta. La cittadinanza dell'Unione, se non serve ad estendere le competenze⁴⁴, di certo finisce per ampliare i diritti di cui godono i cittadini. Da qui all'affermazione che di regola, qualora il cittadino dell'Unione venga comunque limitato nell'esercizio delle libertà fondamentali, non sussistono situazioni prive del carattere di «estraneità»⁴⁵, nel senso di una estensione dell'applicazione dell'art. 12 TCE anche ai casi nei quali manchi un qualsiasi elemento transfrontaliero, il passo è breve. Le uniche eccezioni sarebbero quelle che introducono restrizioni che

³⁸ *Ibid.*, punto 45

³⁹ Conclusioni dell'avv. gen. Sharpston, causa C-212/06, *Governo vallone* cit., punto 143.

⁴⁰ Così E. SPAVENTA *Seeing the wood despite the trees? On the scope of Union citizenship and its constitutional effects*, in *CMLR*, 2008, pp. 13-45, spec. p. 44.

⁴¹ E. SPAVENTA *From Gebhard to Carpenter: towards a (non-) economic european constitution*, in *CMLR*, 2004, pp.743-773, spec. p. 769.

⁴² EDITORIAL COMMENTS *Two-speed European citizenship? Can the Lisbon Treaty help close the gap?*, in *CMLR*, 2008, pp. 1-11, spec. p.1

⁴³ Conclusioni relative alla causa *K. Tas-Hagen*, decisa dalla Corte di giustizia il 26 ottobre 2006, causa C-192/05, punto 37, in *Raccolta* 2006, p. I-10451ss.

⁴⁴ Al riguardo, v. A. TRYFONIDOU, *Reverse Discrimination in Purely Internal Situations: An Incongruity in a Citizens' Europe*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2008, pp. 43-67.

⁴⁵ CGCE, sentenza *K. Tas-Hagen* cit., punto 23

perseguono un obiettivo legittimo nel rispetto del principio di proporzionalità⁴⁶. La compressione che deriva dei diritti residuali dello Stato membro è di tutta evidenza e forse eccessiva. Un uso così ampio dei diritti connessi alla cittadinanza finisce infatti per far sì che divenga estremamente difficile immaginare settori che possano sottrarsi alla valutazione di conformità col diritto comunitario⁴⁷. Gli stessi vincoli varrebbero nei riguardi delle legislazioni regionali laddove creassero situazioni di discriminazione all'interno del medesimo Stato, a prescindere dalla rilevanza transfrontaliera della vicenda⁴⁸. Ne conseguirebbe che l'autonomia impositiva delle regioni dotate di poteri legislativi, non solo ammessa dalla giurisprudenza della Corte ma anche sottratta alle regole degli aiuti di Stato, incontrerebbe comunque, sempre sul piano comunitario, il limite del rispetto dei principi fondamentali di quell'ordinamento anche se la differenziazione sul piano impositivo riguarda unicamente i rapporti fra enti *sub* statali all'interno di un medesimo Stato. La Corte di giustizia nel caso *Governo vallone*, pur riaffermando l'esistenza di situazioni puramente interne, non ha fornito una risposta ai dubbi sollevati in merito alla compatibilità di tale nozione con l'esercizio dei diritti attribuiti dalla cittadinanza dell'Unione. In realtà, una soluzione che facendo, leva sui diritti connessi alla cittadinanza europea, finisca per ricondurre sotto l'influenza del diritto comunitario anche situazioni che presentano di fatto uno scarso collegamento con esso appare non soddisfacente e soprattutto in contrasto con la giurisprudenza della Corte di giustizia⁴⁹. Quest'ultima infatti anche di recente ha ribadito, soprattutto ma non solo in materia di appalti, che per l'applicazione del diritto comunitario deve ricorrere un interesse transfrontaliero «certo»⁵⁰, in presenza del quale sorge la presunzione dell'esistenza di un

⁴⁶ Sul punto v. anche conclusioni dell'avv. gen. Poiars Maduro, relative alla causa C-499/06, *Nerkowska*, punto 22, decisa dalla Corte di giustizia il 22 maggio 2008, reperibili al sito Internet curia.europa.eu.

⁴⁷ R. CAFARI PANICO *Il mercato unico*, in *SudinEuropa*, giugno 2007, 19-22, p. 20; per analoghe preoccupazioni riguardo ad una «estensione della sfera di applicazione del diritto comunitario difficile da controllare», v. conclusioni dell'avv. gen. Poiars Maduro nella causa *Carbonati Apuani* cit., punto 57. Già del resto l'avv. gen. Tesauo, nelle conclusioni relative alle cause riunite C-363/93, e da C-407/93 a C-411/93, decise dalla Corte di giustizia il 9 agosto 1994, *Lancry*, in *Raccolta* 1994, p. I-3957ss., aveva sottolineato il «paradosso di un mercato unico in cui sono vietati gli ostacoli agli scambi tra Portogallo e Danimarca, mentre sono irrilevanti gli ostacoli agli scambi tra Napoli e Capri», concludendo che non spetterebbe comunque alla Corte risolvere tale contraddizione (punto 28); diversamente vi sarebbe il rischio di rimettere in discussione, come poi di fatto avvenuto, la giurisprudenza formatasi riguardo a situazioni puramente interne anche in tema di servizi e in genere di circolazione delle persone.

⁴⁸ Sul punto v. conclusioni dell'avv. gen. Sharpston, relative alla causa *Governo vallone* cit., secondo la quale «i cittadini belgi che non hanno esercitato i classici diritti economici alla libera circolazione rientrano *comunque*, in linea di principio, nell'ambito di applicazione del diritto comunitario e/o sono sufficientemente interessati dalla sua applicazione da poter anch'essi invocare il diritto comunitario» (punto 154).

⁴⁹ C. FAVILLI, *op. cit.*, p. 34 ss.

⁵⁰ Corte di giustizia, sentenza 13 novembre 2007, causa C-507/03, *Commissione c. Irlanda*, in *Raccolta* 2007, p. I-9777ss., punto 29; nello stesso senso, sempre in materia di appalti e concessioni, per tutte, sentenza del 17 luglio 2008, causa C-347/06, *ASM Brescia*, punto 59, mentre, in tema di libera prestazione di servizi, sentenza 31 gennaio 2008, causa C-380/05, *Centro europa*, punto 67, reperibili al sito Internet curia.europa.eu. Infine, con specifico riferimento ai diritti connessi alla cittadinanza, la Corte, nel caso *Bidar*, sentenza 15 marzo 2005, causa C-209/03, in *Raccolta* 2005, p. I-2119ss., punto 57, che occorra un «certo grado di integrazione» per avere diritto alla parità di trattamento, come previsto dall'art. 12 CE; così

collegamento con gli scambi comunitari. E' peraltro fuori di dubbio che l'individuazione dei connotati distintivi della «certezza» dell'interesse comunitario a disciplinare una determinata fattispecie non è per nulla agevole.

6. Conclusioni.

A questo punto una qualche indicazione potrebbe forse trarsi dall'esperienza maturata negli Stati Uniti, pur con tutte le cautele del caso. Sia infatti gli Stati Uniti sia l'Unione europea sono sorti avendo fra i propri obiettivi quello dell'unità economica. Come la Costituzione americana attribuisce competenza in materia fiscale sia al governo federale sia ai singoli Stati, riconoscendo a questi ultimi il potere di definire il proprio sistema fiscale, così il trattato vigente, pur riservando il potere impositivo agli Stati membri, prevede la possibilità di intervento dell'Unione per evitare distorsioni del mercato interno. Sta di fatto che il Congresso, pur avendo, in base alla c.d. *Commerce Clause*⁵¹, il potere di intervenire per regolare il commercio fra gli Stati e quindi anche di proibire norme statali che introducano ostacoli sul piano fiscale, ha per lungo tempo usato tali poteri in modo oltremodo limitato. Di fatto si è creata una situazione simile a quella dell'Unione dove sono principalmente i singoli Stati a gestire la materia fiscale. In entrambi i casi un ruolo determinante è stato assunto rispettivamente dalla Corte Suprema e dalla Corte di giustizia. Mentre la prima ha però cercato di salvaguardare le prerogative dei singoli Stati nell'applicazione delle c.d. *Privileges and Immunities Clause* e *Equal Protection Clause*, che vietano discriminazioni nei riguardi rispettivamente delle persone fisiche e giuridiche, dichiarando solo in rare occasioni l'illegittimità della norma statale, la seconda, nell'arco di un ventennio, è intervenuta in maniera oltremodo pervasiva nei confronti delle legislazioni nazionali, accertandone in svariate circostanze la contrarietà ai principi comunitari. Negli Stati Uniti, in assenza di chiare indicazioni giurisprudenziali, è stato di recente il legislatore federale ad intervenire imponendo una normativa comune, tanto da rendere opportuna una azione più incisiva della Suprema Corte a tutela ancora una volta delle prerogative fiscali dei singoli Stati. Diversa la situazione dell'Unione, dove l'esigenza è che una maggiore armonizzazione dei sistemi fiscali dei singoli Stati renda meno frequente il ricorso allo strumento giurisdizionale. Pur muovendo da premesse opposte, ambedue i sistemi sono dunque alla

anche CGCE, sentenza 18 novembre 2008, causa C-157/07, *Förster*, punto 51, reperibile al sito Internet curia.europa.eu.⁵¹
V. T. A. KAYE, *Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U.S. and EU Approaches*, in *Florida Tax Review*, 2005, n. 2, pp. 47-132. Si veda anche, per tutti, N. REDLICH, J. ATTANASIO, J. K. GOLDSTEIN, *Understanding Constitutional Law*, 3rd ed., 2005, New York, p. 125ss.

ricerca di un punto di equilibrio fra le competenze dei singoli Stati e quelle federali, in un caso, dell'Unione, nell'altro. Nel diritto comunitario l'ambito di competenza comunque riservata agli Stati, pur in materie di per sé riconducibili a quella comunitaria, viene tradizionalmente identificato nelle c.d. situazioni puramente interne. Le difficoltà incontrate nella loro individuazione e soprattutto l'affermarsi della cittadinanza dell'Unione come portatrice del divieto di restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali, indipendentemente dall'esistenza di discriminazioni in base alla nazionalità, fanno sì che, per tenere in maggior conto le esigenze finanziarie degli Stati, e, nel caso, degli enti infrastatali, si imponga un approccio basato su una maggiore flessibilità nell'applicazione dei vincoli derivanti dal trattato CE. Già la Corte di giustizia ha sviluppato una propria *Rule of Reason* per consentire l'adozione di misure che perseguano interessi legittimi non oggetto di espressa previsione. Si tratta ora di estendere l'applicazione di questa giurisprudenza, sorta con riguardo alla libera circolazione delle merci, a tutto il mercato interno⁵² e, in particolare, al settore fiscale, al fine di dare finalmente un significato concreto, secondo un criterio di ragionevolezza, alla nozione di situazioni che presentano un «interesse transfrontaliero certo» oppure «non abbiano alcun collegamento con il diritto comunitario»⁵³, salvaguardando così l'interesse di ciascuno Stato a costruire un proprio sistema impositivo che gli consenta di rispettare gli obblighi posti dall'art. 4, par. 3 TCE, che impone agli Stati, e per questi anche alle entità *sub* statali dotate di autonoma potestà tributaria, di perseguire l'obiettivo di una «bilancia dei pagamenti sostenibile». Ci pare dunque logico che si debba procedere ad una valutazione, caso per caso, della rilevanza comunitaria della situazione in esame in relazione al perseguimento degli obiettivi del trattato e in particolare, nella materia fiscale, di quello della integrazione dei mercati. E' altrettanto evidente che tale soluzione può condurre al risultato che l'incidenza stessa dell'applicazione del diritto comunitario sulla normativa fiscale in oggetto sia diversa a seconda delle singole situazioni considerate; con la conseguenza che la normativa nazionale debba essere disapplicata laddove l'interesse comunitario appaia significativo («certo»), trattandosi, ad esempio, di una discriminazione basata sulla cittadinanza, e possa invece continuare a produrre i suoi effetti per la parte in cui lo stesso interesse comunitario non giustifichi la sottrazione alla sfera di applicazione delle norme interne. In quest'ottica il semplice possesso della cittadinanza dell'Unione non basta perchè la situazione divenga di rilevanza comunitaria, occorrendo che in concreto venga anche leso uno degli obiettivi specifici del trattato CE in relazione alla realizzazione del mercato interno. La soluzione così prospettata ci pare si

⁵² L.R. ROSSI, S.J. CURZON, *What "Rule of Reason" for the EU Internal Market?*, in *DUE*, 2008, pp. 295-309; nonchè, in materia di concorrenza, G. D'ATTORRE, *Una «ragionevole» concorrenza: il ruolo della «rule of reason» dopo la riforma del diritto antitrust comunitario*, in *Giur. comm.*, 2004, I, pp. 80-111.

⁵³ Così, per tutte, Corte di giustizia, 22 maggio 2008, causa C-499/06 cit., punto 25.

presti a giustificare la possibile difformità di trattamento all'interno di un singolo Stato a seconda della legislazione regionale applicabile. Tale normativa locale potrà dare luogo ad una violazione del principio di non discriminazione nel caso costituisca un ostacolo all'esercizio da parte di un cittadino di un altro Stato delle libertà fondamentali, mentre troverà piena applicazione nei rapporti interni allo Stato interessato se, ad esempio, per natura, dimensioni o finalità, riguarda situazioni che, pur presentando in astratto un collegamento con il diritto comunitario, non siano in concreto tali da creare, secondo un giudizio di ragionevolezza, un pregiudizio sensibile, come tale meritevole di censura, alla realizzazione del mercato interno. Va da sé che la decisione in merito ad eventuali discriminazioni a rovescio che sorgessero in tal modo sarebbe rimessa alla valutazione da parte dell'ordinamento interno dello Stato interessato, sulla base degli strumenti da esso previsti e della considerazione che il relativo divieto non opererebbe in relazione a situazioni che siano qualificate come puramente interne⁵⁴.

Tutta la materia rimane peraltro incerta e neppure il trattato di riforma introduce nuovi elementi per un ravvicinamento, da un lato, delle legislazioni nazionali in materia di imposte dirette e per la delimitazione, dall'altro, degli ambiti di competenza riservati agli Stati e, in particolare, alle entità *sub* statali dotate di poteri legislativi. L'auspicio è che utili indicazioni⁵⁵ possano giungere dalla decisione che la Corte di giustizia dovrà emettere a seguito del rinvio operato dalla Corte costituzionale a proposito della c.d. tassa sul lusso introdotta dalla Regione Sardegna.

⁵⁴ V. C. RITTER, *Purely internal situations, reverse discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234*, in *E.L.Rev.*, 2006, pp. 690-710, spec. p. 710.

⁵⁵ M. GREGGI, *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa anche attraverso la Corte Costituzionale)*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 1449-1474, spec. p. 1473.