

“Tassa sul lusso”: dalla Corte costituzionale un esito scontato e un’apertura a sorpresa

di Stefano Perazzelli

Sommario

1. I tributi. – **2. Il primo gruppo di questioni: riparto delle competenze.** – **3. Il secondo gruppo di questioni: il merito tributario a livello interno.** – **4. Capacità impositiva comunale e riserva di legge.** – **5. Il terzo gruppo di questioni: valutazione sulla compatibilità con il diritto comunitario.**

1. I tributi

Con la recente sentenza n. 102 del 2008, la Corte costituzionale si è pronunciata sulla questione relativa alla legittimità costituzionale del pacchetto di imposte introdotte dalla Regione Sardegna con legge regionale n. 4 del 2006 altrimenti conosciuto come “Tassa sul lusso”.

La vicenda deve essere letta nel quadro relativo alla crisi che negli ultimi anni ha investito i rapporti finanziari tra lo Stato italiano e la Regione autonoma Sardegna. A riguardo, la Regione sembrerebbe vantare tutt’oggi nei confronti dello Stato italiano ⁽¹⁾ crediti arretrati derivanti soprattutto da compartecipazioni a tributi erariali previsti dallo Statuto regionale ⁽²⁾. A tale situazione di crisi negli ultimi anni si è andata sommando l’emersione di una sempre maggiore insofferenza mostrata dall’amministrazione regionale nei confronti di uno sfruttamento urbanistico-turistico caratterizzato in diverse zone costiere

(1) R. LENZU, *Il potere normativo delle Regioni in materia tributaria (prima parte)*, in *La finanza locale*, n. 2, 2007, p. 59.

(2) Articolo 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948 (Statuto speciale per la Sardegna).

dell'isola da una progressione esponenziale della speculazione edilizia a danno soprattutto dell'ambiente ⁽³⁾. Insofferenza acuita dal fatto che tale speculazione edilizia è posta in essere soprattutto da operatori economici non isolani, con la conseguenza che della notevole ricchezza prodotta poco rimane nella Regione per essere ivi reinvestita.

In questo contesto, lo strumento fiscale è, dunque, stato inteso nel duplice ruolo di strumento di reperimento di risorse finanziarie da investire in parte a copertura dei costi di gestione del territorio ed in parte nello sviluppo economico e sociale della Regione, nonché quale ulteriore strumento a disposizione della politica di amministrazione e controllo dello sviluppo urbanistico nell'isola, penalizzando azioni di speculazione edilizia. Questo tipo di impostazione si manifesta in tutta la sua evidenza nell'articolo 5 della legge regionale istitutiva dei tributi, il quale destina il 75 per cento del gettito dell'imposta regionale sulle plusvalenze generate dalla cessione di fabbricati e dall'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico al finanziamento del Fondo regionale per lo sviluppo e la coesione territoriale. Il restante 25 per cento (da ripartirsi in ragione del luogo in cui il gettito è generato) è assegnato alla fiscalità generale dei Comuni sardi ⁽⁴⁾.

A questo punto appare necessario analizzare sommariamente la disciplina dei singoli tributi venuti al vaglio della Corte costituzionale. L'articolo 2 della legge in commento ha istituito l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case site entro tre chilometri dalla battigia marina ⁽⁵⁾. Es-

(3) R. LENZU, *Il potere normativo delle Regioni in materia tributaria*, cit., p. 60.

(4) Il gettito dell'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto è destinato integralmente al finanziamento della fiscalità generale della Regione Sardegna.

(5) Legge regionale n. 4/2006, articolo 2: "*L'imposta si applica sulle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso: a) di fabbricati, siti in Sardegna entro tre chilometri dalla battigia marina, destinati ad uso abitativo, escluse le unità immobiliari che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del coniuge; b) di quote o di azioni non negoziate sui mercati regolamentati di società titolari della proprietà o di altro diritto reale sui fabbricati di cui alla lettera a), per la parte ascrivibile ai predetti fabbricati*".

sa colpisce sia le cessioni a titolo oneroso degli immobili individuati dalla predetta norma che quelle di “*quote o di azioni non negoziate sui mercati regolamentati di società titolari della proprietà o di altro diritto reale*” ⁽⁶⁾ su tali fabbricati.

Il comma 3 della disposizione in commento radica la soggettività passiva dell'imposta in capo all'alienante a titolo oneroso avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale o avente domicilio fiscale in Sardegna da meno di ventiquattro mesi con specifica esclusione (comma 4) dei nati in Sardegna e dei rispettivi coniugi.

Il prelievo è effettuato nella misura fissa del 20 per cento della plusvalenza calcolata ai sensi del comma 5 dell'articolo 2; in sintesi possiamo affermare che per le cessioni dei fabbricati essa è data dalla differenza tra il prezzo o il corrispettivo di cessione ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto ⁽⁷⁾ e per le cessioni partecipazioni dal raffronto tra il prezzo o corrispettivo di cessione con il costo d'acquisto della partecipazione ⁽⁸⁾.

Occorre sottolineare che quella esposta costituisce la prima versione dell'imposta. La legge regionale n. 2 del 2007 è intervenuta in materia operando alcune modifiche. Nello specifico, è stato corretto leggermente l'ambito delle esclusioni soggettive estendendo la soggettività passiva dell'imposta anche ai nati in

(7) Per approfondimenti in merito al calcolo della base imponibile si rinvia all'integrale lettura dell'articolo 2, comma 5: “*La plusvalenza di cui alla lettera a) del comma 2 è costituita dalla differenza tra il prezzo o il corrispettivo di cessione ed il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al miglioramento del bene medesimo e rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*”.

(8) Per approfondimenti si rinvia al comma 6 dell'articolo 2: “*La plusvalenza di cui alla lettera b) del comma 2 si calcola raffrontando il prezzo o corrispettivo di cessione con il costo d'acquisto di partecipazione. La parte delle plusvalenze derivanti dalla cessione di quote o azioni ascrivibili ai fabbricati di cui alla lettera a) del comma 2, si calcola facendo riferimento ai valori contabili emergenti dall'ultimo bilancio o rendiconto approvato, rapportando il valore netto di bilancio delle seconde case site in Sardegna nei tre chilometri dalla battigia marina e il totale dell'attivo di bilancio o rendiconto approvato*”.

Sardegna non residenti nell'isola, ai rispettivi coniugi e i loro figli; in più è stata modificata la struttura del prelievo trasformandola in progressiva per scaglioni ⁽⁹⁾.

La seconda misura introdotta dalle legge è l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico. Presupposto dell'imposta è il mero possesso di fabbricati siti nel territorio regionale ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia marina, non adibiti ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sugli stessi. I soggetti passivi sono individuati dal comma 3 nel proprietario, ovvero "il titolare di diritto reale sugli stessi di usufrutto, uso, abitazione, con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale". Il comma 4 ribadisce l'esclusione dal novero dei soggetti passivi i nati in Sardegna, i rispettivi coniugi e i loro figli anche se nati fuori dall'isola. Il prelievo è strutturato per scaglioni di superficie degli immobili ⁽¹⁰⁾, con uno specifico aggravio del 20 per cento per i fabbricati situati a meno di 300 metri dal mare.

Chiude il pacchetto di misure l'articolo 4 che istituisce l'imposta regionale su aeromobili ed unità di diporto. "*Presupposto dell'imposta sono: a) lo scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili dell'aviazione generale di cui all'articolo 743 e seguenti del Codice della navigazione adibiti al trasporto privato, nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre; b) lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale delle unità da diporto di cui al decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre.*" (articolo 4, comma 2). I soggetti passivi dell'imposta sono così identificati nella persona o la società avente domicilio fiscale fuori dal territorio

(9) V. FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Il fisco*, 2007, p. 4971.

(10) Articolo 3, comma 5: "*L'imposta regionale è stabilita nella misura annua di: a) euro 900 per fabbricati di superficie fino a 60 metri quadri; b) euro 1.500 per fabbricati di superficie compresa tra 61 e 100 metri quadri; c) euro 2.250 per fabbricati di superficie compresa tra 101 e 150 metri quadri; d) euro 3.000 per fabbricati di superficie compresa tra 151 e 200 metri quadri; e) euro 15 per metro quadro per la superficie eccedente 200 metri quadri.*"

regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile o che assume l'esercizio dell'unità da diporto. Completa tale quadro il comma 5, il quale prevede l'esenzione dall'imposta per le navi adibite all'esercizio di attività croceristica, per le *"imbarcazioni che vengono in Sardegna per partecipare a regate di carattere sportivo"* e per le unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali. La misura del prelievo è parametrata alla lunghezza del natante e al numero di passeggeri che esso può trasportare ⁽¹¹⁾.

La normativa sinteticamente esposta ha suscitato perplessità in dottrina già dalla sua entrata in vigore. Pur condividendo i presupposti fattuali relativi al depauperamento delle risorse naturali e paesaggistiche del territorio regionale, i commentatori hanno evidenziato sia problematiche relative alla compatibilità con l'ordinamento interno che con quello comunitario ⁽¹²⁾.

In posizione preliminare rispetto all'esame nel merito della normativa si pone un primo gruppo di questioni che ha ad oggetto il riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni in materia tributaria.

I problemi di costituzionalità più evidenti si pongono, però, per l'imposta sulle plusvalenze di fabbricati adibiti a seconde case e per l'imposta sulle seconde case ad uso turistico, in quanto le basi imponibili di entrambe si sovrappongono a quel-

(11) Articolo 4, comma 4: *"L'imposta regionale sugli aeromobili è dovuta per ogni scalo, quella sulle imbarcazioni e le navi da diporto è dovuta annualmente. Essa è stabilita nella misura di: a) euro 150 per gli aeromobili abilitati fino al trasporto di quattro passeggeri; b) euro 400 per gli aeromobili abilitati al trasporto da cinque a dodici passeggeri; c) euro 1.000 per gli aeromobili abilitati al trasporto di oltre dodici passeggeri; d) euro 1.000 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 14 e 15,99 metri; e) euro 2.000 per le imbarcazioni di lunghezza compresa tra 16 e 19,99 metri; f) euro 3.000 per le navi di lunghezza compresa tra 20 e 23,99 metri; g) euro 5.000 per le navi di lunghezza compresa tra 24 e 29,99 metri; h) euro 10.000 per le navi di lunghezza compresa tra 30 e 60 metri; i) euro 15.000 per le navi di lunghezza superiore ai 60 metri. Per le unità a vela con motore ausiliario l'imposta è ridotta del 50 per cento"*.

(12) Tra gli altri si segnala: L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, cit., p. 17.

le previste da previgenti tributi statali ⁽¹³⁾.

In aggiunta a questi due profili, la dottrina ⁽¹⁴⁾ ha immediatamente evidenziato anche un potenziale contrasto con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato (art. 87 del Trattato CE) e con il principio di non discriminazione di cui all'articolo 12 del Trattato laddove essa esclude dall'area di applicazione delle imposte determinati soggetti legati a vario titolo col territorio sardo (per nascita, domicilio, ecc.) e istituisce oneri a carico dei soggetti che, pur svolgendo le medesime attività, non sono titolari di tali caratteristiche.

Tali questioni sono state integralmente riproposte nei ricorsi promossi in via principale dal Presidente del Consiglio dei ministri sia nei confronti della prima versione della normativa ⁽¹⁵⁾ che contro la seconda ⁽¹⁶⁾, i quali sono stati seguiti dalla sentenza ora in commento e che ci si appresta ad analizzare.

2. Il primo gruppo di questioni: riparto delle competenze

Il primo ordine di questioni venuto all'esame della Corte riguarda il riparto delle competenze normative in materia fiscale tra Regione autonoma Sardegna e Stato.

Nello specifico, occorre ricordare che il nuovo articolo 119 Cost. pone come limite all'autonomia finanziaria regionale la legge statale recante i "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", legge che, ad oggi, non è ancora stata emanata. L'inerzia del legislatore statale ha compor-

(13) L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *La finanza locale*, n. 1, 2007, p. 14. Per quanto riguarda la sola imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico, sul punto è concorde V. FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, cit., p. 4973.

(14) L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, cit., p. 17.

(15) Ricorso n. 91 del 2006, notificato il 10 luglio 2006 e depositato il 13 luglio successivo.

(16) Ricorso n. 36 del 2007, notificato il 2 agosto 2007 e depositato il 7 agosto successivo.

tato il fatto che l'attuale assetto costituzionale dei poteri regionali in materia di autonomia finanziaria risulti sprovvisto di un effettiva *vis* innovativa quanto alla possibilità da parte dei legislatori regionali di prevedere nuove forme di prelievo⁽¹⁷⁾. Ciò vale perché, fino al momento in cui il legislatore statale non emanerà la legge recante i principi generali di coordinamento, è “*preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali*”, così come è ancora “*da ritenersi spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti*”⁽¹⁸⁾. Quello che emerge da una ricostruzione attenta della realtà fattuale delle relazioni centro-periferia porta a condividere la metafora avanzata in dottrina⁽¹⁹⁾ secondo la quale il sistema finanziario periferico italiano sarebbe simile a un motore in attesa di carburante. Più empiricamente potremmo dire che quella che emerge è una realtà in cui i poteri regionali in materia fiscale sono completamente bloccati⁽²⁰⁾.

La Regione Sardegna, tuttavia, è a statuto speciale e, quindi, la disciplina illustrata relativamente al nuovo articolo 119 della Costituzione trova applicazione nei limiti tracciati dall'articolo 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001 ovvero solo per la parte in cui prevede “forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite”, pertanto non può mai avere l'effetto di restringere l'ambito di autonomia garantito dagli statuti speciali anteriormente alla riforma del Titolo V della Costituzione⁽²¹⁾.

(17) Sul punto si consenta di rinviare a S. PERAZZELLI, *Il caso della “tassa sul tubo” tra fiscalità ambientale e imposte regionali di scopo*, in questa Rivista, n. 6, 2008, p. 823 ss.

(18) Corte costituzionale, sentenza n. 37 del 2004, in *Giur. cost.*, 2004, p. 550.

(19) L. ANTONINI, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il “tubatico” siciliano*, nota a sentenza 296/2003, in *Le Regioni*, 2004, p. 242.

(20) Per un quadro di sintesi sulla giurisprudenza costituzionale in materia si rimanda a: M. BARBERO, *Una panoramica sulla giurisprudenza costituzionale, più e meno recente, in materia di federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale*, n. 2, 2007, p. 117 ss.

(21) “[...] occorre tenere presente che, pur trattandosi di questione attinente alla ri-

La prima questione con cui la Corte ha dovuto cimentarsi è stata, quindi, quella di accertare se i limiti fissati dagli articoli 117 e 119 Cost. siano o no più stringenti rispetto a quelli previsti dallo statuto speciale. La questione ha enormi ricadute sull'economia del giudizio in quanto da una statuizione negativa sul punto discenderebbe l'applicazione integrale del "blocco" delle potestà legislative nel senso indicato all'inizio del paragrafo e la conseguente illegittimità della normativa.

È necessario, dunque, analizzare l'articolo 8 dello Statuto delle Regione Sardegna, il quale prevede che "le entrate della Regione sono costituite: [...] i) da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la Regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato".

Il punto è verificare se "l'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato" (unico limite imposto dallo statuto) si differenzi complessivamente, in termini di maggiore autonomia, dall'osservanza dei "principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario" di cui all'articolo 119.

Al riguardo la Corte sottolinea preliminarmente che i primi attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle *rationes* ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore regionale, dello "spirito" del sistema tributario dello Stato e come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono. I secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a

partizione di competenze tra Stato e Provincia autonoma (così come per le Regioni a statuto speciale) le disposizioni della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 non sono destinate a prevalere sugli statuti speciali di autonomia e attualmente sono invocabili (art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001) solo per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie di quelle già attribuite e non per restringerle, da considerarsi in modo unitario nella materia o funzione amministrativa presa in considerazione", Corte cost., sentenza n. 103 del 2003, reperibile in Giur. cost., 2003.

statuto ordinario e quello degli enti locali “e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente” ⁽²²⁾. La differenza tra i due sta proprio nel fatto che “i principi del sistema tributario dello stato” possono essere desunti dal sistema nel suo complesso e, soprattutto, in maniera autonoma dalla Regione nel momento in cui questa si trovi a dover disciplinare la materia; i principi di coordinamento, invece, provengono dall’apposita legge di coordinamento e sono, quindi, eterodeterminati.

Ciò posto occorre rilevare che, mentre nel caso del limite posto dall’articolo 119 la Corte costituzionale ha vietato alle Regioni a statuto ordinario di istituire nuovi tributi fino all’emanazione della legge recante i principi di coordinamento ⁽²³⁾, un analogo divieto non è desumibile dallo statuto speciale della Regione Sardegna, il quale si limita ad esigere che i tributi propri regionali siano in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato.

La Corte costituzionale ha ritenuto, quindi, che “il Titolo V della Parte II della Costituzione non prevede un’autonomia legislativa tributaria più ampia di quella complessivamente attribuita alla Regione Sardegna dal suo statuto di autonomia. Quest’ultimo è l’unico parametro applicabile nella specie” ⁽²⁴⁾.

La Corte ha, dunque, ritenuto il complesso di misure poste dalla Regione astrattamente compatibile con il riparto delle competenze tra i vari livelli di governo ed ha esteso il suo sindacato sulla conformità di quanto previsto dalla legge regionale all’“armonia con i principi del sistema tributario dello Stato”. È un passaggio non trascurabile in quanto nel caso di specie si riconosce implicitamente alla Regione Sardegna la possibilità immediata di istituire nuove forme di prelievo sottraendola

(22) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, cit., punto 5.2 del considerato in diritto.

(23) Per la giurisprudenza si rinvia a: Corte costituzionale, sentenza 37 del 2004, cit., p. 550. Per la dottrina, tra gli altri: M. BARBERO, *Una panoramica sulla giurisprudenza costituzionale, più e meno recente, in materia di federalismo fiscale*, cit., p. 119 e L. ANTONINI, *La Corte assegna l’IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il “tributario” siciliano*, nota a sentenza 296/2003, cit., 2004, p. 242.

(24) Corte cost., Sentenza n. 102 del 2008, cit., punto 5.2 del considerato in diritto.

all'imperatività del regime riservato alle Regioni di diritto comune. Posizione più che condivisibile, quella della Corte costituzionale, e perfettamente in linea con la *ratio* dell'articolo 10 della legge costituzionale 3 del 2001.

3. *Il secondo gruppo di questioni: il merito tributario a livello interno*

Altro problema rispetto al riparto delle competenze è l'analisi dei limiti costituzionali posti al potere legislativo della Regione. Fin dal primo varo della riforma costituzionale del 2001, la dottrina ha ritenuto che punto di partenza inderogabile per il corretto espletamento dell'autonomia impositiva delle Regioni fosse il cd. principio di non sovrapposizione delle basi imponibili ⁽²⁵⁾. Tale limite deve essere interpretato, però, in maniera equilibrata infatti si tratta di un principio molto delicato perché, in via teorica, si può ritenere che se esso non venisse previsto (o venisse interpretato in maniera troppo estensiva) si potrebbe correre il rischio che i tributi propri degli enti *sub* statali possano arrivare, per assurdo, a prendere gradualmente il posto i quelli statali; potrebbe, però, verificarsi anche il contrario: una formulazione troppo stringente potrebbe permettere allo Stato di nullificare l'autonomia impositiva degli altri enti semplicemente estendendo la propria potestà su tutte le materie imponibili ⁽²⁶⁾.

Il criterio per individuare l'ambito di intervento al quale circoscrivere l'esercizio legittimo della potestà legislativa regionale è stato, invece, individuato in quello della continenza. Nel senso che, mentre allo Stato sarebbe concessa l'istituzione di tributi senza limiti circa gli elementi oggettivi e soggettivi costitutivi dell'imposta, la Regione sarebbe legittimata ad istituire tributi propri solo qualora tali entrate imposta fossero fondate

(25) Tra gli altri si rimanda a L. ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 77 ss.

(26) L. ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, cit, p. 77.

su presupposti diversi da quelli già utilizzati dallo stato ed al contempo radicati nelle materie di esclusiva competenza regionale⁽²⁷⁾. Dovrebbe trattarsi, cioè, di tributi stabilmente radicati nel territorio attraverso “*la continenza dell’interesse espresso dall’elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell’elencazione delle materie attribuite alla competenze regionale*”⁽²⁸⁾. Proseguendo su questa impostazione la dottrina è giunta ad individuare come ambito preferenziale di esplicazione dei poteri legislativi regionali in materia fiscale, quello dei cd. tributi di scopo e quelli cd. paracommutativi⁽²⁹⁾.

La conclusione del ragionamento è chiara: alle Regioni sarebbe precluso istituire tributi propri sia relativamente a presupposti d’imposta a tutt’oggi già coperti da tributi statali, sia relativamente a presupposti rientranti nelle materie di pertinenza dello Stato o di altri enti territoriali⁽³⁰⁾.

Nella sentenza in commento, la Corte costituzionale fa applicazione dell’approccio appena esposto valutando la sovrapposizione delle basi imponibili tassate in forza della disciplina statale con quelle colpite dalla normativa della Regione Sardegna. L’apprezzamento è squisitamente normativo: occorre confrontare le due basi imponibili e verificare se alcune tipologie di provento sono assoggettate a tassazione più di una volta.

Per quanto riguarda l’imposta sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico in entrambe le sue versioni (cfr. *supra*) la dottrina ha immediatamente colto la criticità relativa alla sua

(27) R. LENZU, *Il potere normativo delle Regioni in materia tributaria (seconda parte)*, in *La finanza locale*, n. 3, 2007, p. 15.

(28) F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali, nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 4, 2005, p. 1033.

(29) F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali, nel nuovo titolo V della Costituzione*, cit., p. 1033; A. D’AURO, *Tributi di scopo e prospettive della finanza locale*, in *La finanza locale*, 2007, n. 9, p. 33; nel particolare caso delle imposte ambientali si veda *contra*: F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10, 2007, p. 940.

(30) R. LENZU, *Il potere normativo delle Regioni in materia tributaria (seconda parte)*, in *La finanza locale*, n. 3, 2007, p. 16.

sovrapposizione con la base imponibile dell'Irpef e all'Ires⁽³¹⁾ e la Corte ha proseguito su questo tipo di impostazione dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'articolo 2 della legge regionale n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'articolo 3 della legge regionale n. 2 del 2007.

Nello specifico, la Corte ha richiamato⁽³²⁾ il testo unico delle imposte sui redditi, il quale assoggetta a tassazione "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari"⁽³³⁾. Per far scattare l'imposizione erariale la norma richiede, dunque, la sussistenza di due condizioni: in primo luogo la condizione positiva della prossimità temporale della vendita dell'immobile rispetto al suo acquisto o alla sua costruzione e in secondo luogo la condizione negativa che le plusvalenze non derivino da cessioni di immobili utilizzati per primarie esigenze abitative o acquisiti per successione. La Corte individua la *ratio* del prelievo erariale nella "valutazione legale tipica di un'oggettiva strumentalità del comportamento del contribuente alla produzione del reddito"⁽³⁴⁾.

Dal lato della normativa regionale notiamo in primo luogo che essa assoggetta a tassazione l'incremento di valore realizzato all'atto della cessione a titolo oneroso di un immobile o dei titoli partecipativi delle società proprietarie o titolari di diritti reali sull'immobile medesimo. La Corte sottolinea soprattutto che "l'imposizione introdotta: a) realizza una sovrapposizione di imposte per la parte in cui colpisce il medesimo presupposto

(31) L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, in *La finanza locale*, n. 1, 2007, p. 15 e V. FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, cit., p. 4973.

(32) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, cit., punto 6.5 del considerato in diritto.

(33) Articolo 81, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 917 del 1986.

(34) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, cit., punto 6.5 del considerato in diritto.

del tributo erariale [...] b) si applica anche a quelle plusvalenze realizzate nel quinquennio che, invece, il citato articolo 81 esclude dalla tassazione [...] c) ha per oggetto anche le plusvalenze ultraquinquennali”⁽³⁵⁾.

Nella valutazione con l’“armonia” coi principi del sistema tributario dello Stato, la Corte si spinge ad analizzare le *rationes* dei due istituti impositivi. Nello specifico, sostiene che la disciplina statale è improntata al principio generale volto alla tassazione del cd. “reddito diverso” costituito dalla plusvalenza in considerazione delle caratteristiche oggettive dell’operazione di acquisto *inter vivos* e successiva cessione del bene in un’ottica di adesione al concetto economico di “reddito-prodotto”. Questo è il “sistema tributario dello stato” con il quale la normativa regionale deve porsi in “armonia”.

La disciplina regionale si ispira, invece, all’ottica del “reddito-entrata” e assoggetta a tassazione tutte le plusvalenze, in qualsiasi tempo realizzate, per il solo fatto dell’esistenza di una differenza positiva tra il corrispettivo di cessione e il prezzo o costo iniziale evidenziando una disarmonia tra i contraddittori indirizzi di politica fiscale.

Gli approcci teorici relativi alla formulazione della base imponibile di una misura impositiva nelle modalità di reddito-prodotto o reddito-entrata sono stati ampiamente approfonditi dalla scienza delle finanze. Il nodo da sciogliere in relazione a tale problema è soprattutto quello di raggiungere un bilanciamento (cd. *trade-off*) tra le necessità finanziarie dell’ente impositore in termini di gettito e i risvolti in termini di equità che il prelievo comporta.

Il concetto di “reddito-prodotto” assume come punto di riferimento della capacità contributiva i redditi ottenuti come corrispettivo della partecipazione ad un’attività produttiva in un dato periodo di tempo. Esso si identifica con il concetto di valore aggiunto, definito come somma dei redditi prodotti dai diversi fattori della produzione⁽³⁶⁾. Le legislazioni che abbracciano

(35) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 6.5.1 del considerato in diritto.

(36) P. BOSI, M.C. GUERRA, *I tributi nell’economia italiana*, Bologna, Il Mulino,

questo tipo di impostazione teorica pongono come condizione per l'imposizione che il reddito provenga da una ricchezza nuova, attribuibile ad una fonte produttiva e durevole (come il lavoro o il capitale), e carattere periodico o quanto meno suscettibile di ripetibilità⁽³⁷⁾. Si comprende agevolmente che in questo caso non sono soggette a tassazione le plusvalenze che non si caratterizzano per un'attività speculativa volta al loro conseguimento o, per citare la Corte, per la "strumentalità del comportamento del contribuente alla produzione di un reddito"⁽³⁸⁾. L'esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili adibiti ad abitazione principale è un chiaro elemento indicatore dell'adesione da parte del legislatore statale a detta linea teorica.

Secondo la Corte, invece, la disciplina regionale ha fatto proprio il concetto di reddito-entrata che in dottrina è definito come "l'ammontare massimo di risorse che può essere potenzialmente consumato in un dato periodo, garantendo alla fine dello stesso la medesima situazione patrimoniale esistente all'inizio del periodo. In questa accezione il reddito può essere misurato dalla somma del consumo e della variazione del valore del patrimonio in un dato periodo di tempo"⁽³⁹⁾. L'adozione del reddito-entrata consente, quindi, di sottoporre a tassazione tutte le fonti di reddito, a prescindere dalle modalità della loro formazione. È evidente che questo tipo di impostazione è completamente difforme rispetto a quella fatta propria dal legislatore statale e a cui la Regione avrebbe dovuto attenersi in forza del vincolo statutario già esposto ed è altrettanto condivisibile la censura mossa dalla Corte alla normativa regionale.

Altrettanto condivisibile è, ad avviso di chi scrive, la declaratoria di illegittimità costituzionale del testo riformato dell'articolo 2 della legge regionale. La successiva legge n. 2 del 2007, infatti, si era limitata a modificare la disciplina origi-

2007, p. 45.

(37) C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, UTET, 2007, p. 243.

(38) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, cit., punto 6.5 del considerato in diritto.

(39) P. BOSI, M.C. GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, cit., p. 47.

naria del prelievo, eliminando la tassazione delle plusvalenze derivanti da cessioni effettuate nel quinquennio e confermando quella delle plusvalenze ultraquinquennali, quasi come se la Regione potesse colpire componenti attive di reddito che il legislatore statale ha deciso di esentare, come avviene, per esempio, nel caso delle cessioni ultraquinquennali realizzando un sistema di prelievo “a livelli” dove la legge regionale colpisce ciò che la legge statale decide di non colpire. Questo tipo di misura sfuggirebbe al divieto di sovrapposizione delle basi imponibili perché è innegabile che il provento viene tassato una sola volta ma è innegabile anche che la scelta compiuta dalla disciplina erariale è quella di escludere dalla tassazione quel determinato provento e che tale scelta si trasformi in un “principio del sistema tributario dello stato” al quale le Regioni sono costrette ad attenersi. La Corte costituzionale, infatti, ha ritenuto che la nuova norma “pur avendo eliminato la sovrapposizione delle imposte relativamente alle plusvalenze realizzate nel quinquennio, non ha risolto l’evidente contraddizione fra la *ratio* che l’ha ispirata e la scelta di politica fiscale generale che il legislatore statale ha operato con l’esclusione da tassazione della plusvalenze ultraquinquennali”⁽⁴⁰⁾.

Oltre a quanto detto, la Corte evidenzia un ulteriore profilo di illegittimità della norma recependo le indicazioni della dottrina più attenta⁽⁴¹⁾ e compiendo un passo ulteriore rilevando in primo luogo, un’ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica in Italia perché coloro che hanno il domicilio fiscale in Sardegna (ed assimilati, si veda il comma 4 dell’articolo 2 della normativa regionale) non sono soggetti a tassazione, a differenza di coloro che hanno il domicilio fiscale in una qualsiasi delle altre Regioni italiane. In secondo luogo, la Corte rileva un’ulteriore discriminazione tra i cittadini italiani non residenti in Sardegna e i cittadini degli altri Stati membri della Comunità europea perché in base all’articolo 58 del d.P.R.

(40) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, cit., punto 6.5.2 del considerato in diritto.

(41) L. DEL FEDERICO, *Tassazione sul turismo: iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari*, cit., p. 18.

n. 600 del 1973 le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale “nel Comune in cui si è prodotto il reddito più elevato”. “Da tale previsione consegue che, in tutti i casi in cui le persone fisiche residenti anagraficamente all'estero realizzano il reddito-plusvalenza in Sardegna quale loro maggiore reddito prodotto in Italia, esse devono considerarsi per ciò stesso soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna e, quindi, non assoggettati a tassazione ai sensi della norma censurata; mentre le persone fisiche residenti anagraficamente in Italia, ma fuori dalla Sardegna, anche se realizzano le plusvalenze in territorio sardo, sono comunque non fiscalmente domiciliate in Sardegna e, quindi, assoggettate a tassazione. Ovviamente ai soggetti italiani non residenti si assimila la posizione di quelli residenti in altri Stati membri e non fiscalmente domiciliati in Sardegna.

Non appagata la Corte rileva anche la violazione della disciplina comunitaria in materia libera circolazione dei capitali tra gli Stati membri contenuta nell'articolo 56 del Trattato CE così come interpretata dalla Corte di giustizia, la quale ha ritenuto che il legislatore nazionale non può assoggettare a tassazione le plusvalenze risultanti dalla cessione di un bene immobile situato in uno Stato membro (quando detta cessione è effettuata da un soggetto residente in un altro Stato membro) ad un onere tributario superiore a quello che sarebbe applicato per lo stesso tipo di operazione alle plusvalenze realizzate da un soggetto residente nello Stato in cui è situato detto bene immobiliare ⁽⁴²⁾.

Successivamente la Corte affronta la questione relativa all'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico di cui all'articolo 3 della legge regionale n. 4 del 2006 dovuta per i fabbricati siti nel territorio regionale ad una distanza inferiore ai tre chilometri dalla linea di battigia marina, non adibiti ad abitazione principale da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale sugli stessi. Essa è applicabile nei confronti del proprietario di detti fabbricati, ovvero del titolare di diritto di

(42) Corte di giustizia, sentenza C-443, del 11 ottobre 2007, reperibile in www.eur-lex.europa.eu

usufrutto, uso, abitazione, con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, con l'esclusione dei soggetti nati in Sardegna e dei loro coniugi e figli.

Occorre richiamare l'attenzione sul fatto che l'imposta viene espressamente creata al fine di colpire l'"uso turistico" degli immobili suddetti e che la Regione stessa giustifica le ampie esclusioni soggettive con la necessità di disincentivare fiscalmente la costruzione di tale tipologia di immobili nelle aree indicate per evitare il potenziale danno ambientale derivante dalla presenza turistica e con la presunta previsione di particolari indici di collegamento del soggetto con la comunità e la cultura locali.

Nel quadro di tale impostazione difensiva, la Corte prosegue alla verifica della *ratio* turistico-ambientale del prelievo rilevando immediatamente che la norma istitutiva non compie alcun riferimento all'uso "turistico" dell'immobile ma individua il presupposto della tassazione nel mero possesso (o nella titolarità delle predette situazioni giuridiche soggettive sul fabbricato) prescindendo completamente dal reale utilizzo del bene.

Da questa constatazione discende che la norma si applica anche nei casi in cui il soggetto passivo del tributo utilizza l'unità immobiliare abitativa per finalità diverse dal turismo, come, ad esempio, quelle di dimora per lavoro o di impresa. Per questo motivo "l'imposta, ancorché colpisca case situate nelle indicate zone di particolare rilievo turistico, è riconducibile ai tributi di tipo non già turistico-ambientale, ma patrimoniale-immobiliare come l'ICI. Occorre, dunque, concludere che, nonostante la denominazione... il tributo in esame non ha una effettiva *ratio* turistico-ambientale" ⁽⁴³⁾. Questa constatazione trae ulteriore rinforzo dal fatto che l'imposta regionale condivide con l'ICI il presupposto relativo alla titolarità del diritto di proprietà, diritti reali di godimento e dalla conduzione in locazione finanziaria di fabbricati con la sola differenza che, mentre l'imposta erariale riguarda i fabbricati, le aree fabbricabili ed i

(43) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 7.5 del considerato in diritto.

terreni agricoli a qualsiasi uso destinati ⁽⁴⁴⁾, la norma regionale circoscrive l'oggetto dell'imposta alle unità immobiliari non adibite ad abitazione principale, ubicate nella fascia costiera sarda.

La Corte, giustamente, ha ritenuto che l'applicazione concreta del suddetto vincolo dell'"armonia col sistema tributario dello Stato" avrebbe richiesto la tassazione, con carattere di generalità, delle indicate unità immobiliari senza le ampie esclusioni soggettive previste. "La scelta del legislatore regionale di allontanarsi, con la previsione di tali esclusioni, dallo schema dell'ICI contrasta, infatti, con il carattere generale delle imposizioni sui patrimoni immobiliari e ne snatura l'essenza. Crea, in particolare, ingiustificate discriminazioni soggettive nell'applicazione dell'imposta, nonché una forte disarmonia con il principio del sistema tributario statale che esige che i suddetti tipi di imposte si applichino nei confronti di tutti i titolari delle situazioni giuridiche soggettive sugli immobili situati nella sfera di competenza territoriale dell'ente impositore" ⁽⁴⁵⁾.

Tale discriminazione appare ancora più evidente qualora si ricordi il ragionamento compiuto dalla Corte in relazione all'imposta precedentemente analizzata (e riproposta anche per quella in commento ora) relativamente alla disparità di trattamento riservato ai soggetti aventi residenza e domicilio fiscale in Italia ma non in Sardegna (per i quali l'imposta sarebbe dovuta) e i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero ma domicilio fiscale in Sardegna (che rientrerebbero, invece, nel quadro dei soggetti esentati).

Logica conclusione delle riflessioni esposte è stata la declaratoria di illegittimità della norma analizzata ma, a prescindere dall'esito del giudizio concreto, questa è una sentenza che "farà giurisprudenza" perché indicativa dei criteri che la Corte applica e applicherà nella valutazione di legittimità delle normative tributarie regionali. Importante è il fatto che la Corte non abbia dichiarato, seppur i ricorsi dell'Avvocatura di Stato lo avessero

(44) Articoli 1 e 3, d.lgs. n. 504 del 1992.

(45) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 7.6 del considerato in diritto.

invocato a gran voce, l'incostituzionalità delle norme in quanto discriminatorie assumendo a parametro il principio di uguaglianza di cui all'articolo 3 della Costituzione, cui la Regione Sardegna è vincolata in quanto principio fondamentale dell'impianto costituzionale. Essa ha, invece, deciso di utilizzare il limite dell'"armonia con il sistema tributario dello Stato". Ciò comporta il fatto che le Regioni a statuto speciale debbano attenersi ad un complesso di limiti in materia tributaria che è più ampio di quelli costituzionali e che abbraccia tutte le scelte di merito compiute dal legislatore tributario statale.

In aggiunta a ciò, ad avviso di chi scrive, il percorso esegetico che la Corte compie sia in relazione all'imposta sulle plusvalenze che per quanto riguarda quella da ultimo analizzata evidenzia un leggero discostamento dalla mera valutazione della sovrapposizione delle basi imponibili regionali con quelle statali come punto di riferimento per la valutazione di legittimità della norma. La sola applicazione di tale criterio avrebbe comportato, infatti, la legittimità della seconda versione dell'imposta sulle plusvalenze ultraquinquennali perché esse sono esentate dall'articolo 81 del TUIR. Come già evidenziato, l'applicazione meccanica dei binomi sovrapposizione=illegittimità, non sovrapposizione=legittimità comporterebbe che le Regioni diventino legittimate a sottoporre a tassazione ogni forma di provento che la legislazione statale abbia esentato creando un sistema basi imponibili dei tributi statali "permeabile" ad interventi degli enti locali. La Corte sembra adottare (pur non abbandonando del tutto il primo criterio) un correttivo che potremmo definire "teleologico" di ricostruzione della *ratio* del prelievo perfettamente conforme alle esigenze appena esposte.

Ciò comporta un affinamento del meccanismo di valutazione della legittimità delle misure impositive regionali: il divieto di sovrapposizione non è più visto come il solo e principale strumento metodologico di approccio al problema. Non si tratta più di uno dei futuri canoni interpretativi posti dalla legge di coordinamento del sistema tributario dello Stato ma di un principio già desumibile da esso.

In questo quadro, la base imponibile non rappresenta più un

mero parametro del confronto tra essa e la base imponibile regionale ma è elevata ad espressione di una scelta legislativa. È in questo modo che la Corte le conferisce il rango di principio del sistema tributario dello Stato.

Il passaggio non è di poco conto: una cosa è dire che nel sistema tributario dello Stato ad oggi esiste un principio di non sovrapposizione delle basi imponibili ⁽⁴⁶⁾, altro è affermare che la base imponibile statale costituisce essa stessa un principio fondamentale del sistema.

4. *Capacità impositiva comunale e riserva di legge*

In aggiunta a queste, la legge regionale n. 2 del 2007, a mezzo del suo articolo 5, introduce un'imposta regionale di soggiorno da destinare ad interventi nel settore del turismo sostenibile con particolare riguardo al miglioramento dei servizi rivolti ai turisti e alla fruizione delle risorse ambientali. La Regione demanda ai Comuni la facoltà di istituire l'imposta nell'ambito del proprio territorio fissando, però, un presupposto comune a tutti ovvero il "soggiorno nel periodo compreso tra il 15 giugno e il 15 settembre" nelle strutture ricettive elencate nella norma. La disciplina è chiusa con l'ormai ricorrente esenzione per i soggetti residenti nell'isola, arricchita da alcune esenzioni per i soggetti che si trovino nella condizione di dovervi soggiornare per particolari ragioni di lavoro o studio e i minori di anni diciotto ⁽⁴⁷⁾.

In relazione a tale disciplina la Corte analizza preliminar-

(46) Affermazione, tra l'altro, difficilmente argomentabile allo stato della legislazione in quanto, a mio avviso, sarebbe difficilmente agganciabile ad un parametro positivo.

(47) Legge regionale n. 2 del 2007, articolo 5, comma 8: "Sono esenti dal pagamento dell'imposta i lavoratori dipendenti che soggiornano per ragioni di servizio attestate dal datore di lavoro e gli studenti che soggiornano per ragioni di studio o per periodi di formazione professionale attestati dalle rispettive università, scuole od enti di formazione e i minori di diciotto anni. Sono inoltre esenti i lavoratori autonomi che soggiornano per ragioni di lavoro documentabili".

mente la problematica relativa al riparto delle competenze tra le Regioni e gli enti *subregionali* aggiungendo in materia un nuovo tassello alla sua ricostruzione iniziata fin dalla sentenza numero 37 del 2004. La questione sollevata era relativa al fatto che la legge regionale ponesse la disciplina del tributo devolvendo ai comuni la facoltà di introdurre il prelievo o meno. Insomma una sorta di “prendere o lasciare” in cui ai comuni non è rimessa alcuna possibilità di intervento.

A livello prettamente giuridico uno dei punti problematici della prima vigenza dell'articolo 119 ha riguardato la sua conciliazione con l'articolo 23 Cost., il quale dispone che “nessuna prestazione ... patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge” e istituisce una riserva di legge statale relativa⁴⁸ in materia di prestazioni imposte. Le alternative per dare una lettura sistematica delle due norme sono sostanzialmente due: o l'articolo 23 va interpretato alla luce dell'articolo 119 oppure il contrario. Una volta pacificamente ammessa la possibilità che la legge regionale soddisfi la riserva di legge, si pone il problema delle modalità in cui l'autonomia finanziaria degli enti *sub* regionali debba esplicarsi, posto che essa è trattata dal nuovo articolo 119 negli stessi termini di quella tributaria delle Regioni.

Il nuovo testo, infatti, attribuisce a tali enti il potere di stabilire ed applicare tributi propri, secondo i principi di coordinamento del sistema tributario. L'interpretazione letterale della norma è semplice: sembrerebbe che gli enti locali siano dotati della possibilità di istituire nuove forme di prelievo.

Tuttavia la previsione della norma mal si concilia con le attribuzioni normative degli enti *sub-regionali*, che nell'attuale assetto dei poteri si limitano alla potestà di emanare fonti di livello secondario, essendo rimesse quelle di grado superiore solo a Stato e Regioni nei rispettivi ambiti di competenza. Il ventaglio di atti emanabili dagli enti locali non appare dunque in

(48) La riserva di legge in questione appare senz'altro di natura relativa visto l'utilizzo dell'inciso “in base alla legge” al posto di quello “per legge” e vista la pregressa giurisprudenza costituzionale in materia.

grado di soddisfare la riserva di legge in esame. Nello stesso senso si muove la Corte costituzionale che ha inteso la riserva di legge ex art. 23 in maniera ampia ritenendola estesa a “tutto l’ambito delle prestazioni patrimoniali imposte”⁽⁴⁹⁾ il che comporta “la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell’imposizione”⁽⁵⁰⁾. Nel sistema a regime dovrebbe, dunque, essere la legge regionale a delimitare la potestà regolamentare degli enti locali, ma, sempre secondo la Corte, anche i rapporti tra la legislazione statale e regionale andranno regolamentati per quanto riguarda la disciplina di grado primario dei tributi locali, “potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislazione statale, regionale e regolamenti degli enti locali), sia a due soli livelli (statale e locale o regionale e locale)”.

Nella sentenza ora in commento la Corte procede ad una lettura di tale quadro di rapporti tra le fonti che è particolarmente limitativa per i comuni. Infatti è riconosciuta “la piena discrezionalità della Regione nel fissare la misura di autonomia – più o meno ampia – che intende riservare al potere regolamentare tributario degli enti *sub-regionali* giustifica che nella specie sia stata lasciata all’autonomia dei Comuni la sola scelta se istituire o no un’imposta interamente disciplinata dalla legge regionale, senza giungere ad attribuire loro l’ulteriore potere di determinare l’aliquota del tributo entro i limiti minimo e massimo fissati dalla legge stessa”⁽⁵¹⁾.

Anche dal punto di vista del merito la Corte ritiene legittimo il prelievo disattendendo le censure dell’Avvocatura di Stato relative al vasto e ripetitivo quadro di esenzioni per i residenti. In questo particolare caso, infatti, esse sono state ritenute legittime

(49) Corte cost., sentenza n. 37 del 2004, *cit.*, p. 550.

(50) Si ritiene che la riserva relativa sia soddisfatta quando la legge predetermina sufficientemente i soggetti passivi, il presupposto dell’imposta, i principali criteri per la determinazione dell’imponibile, i criteri per il passaggio dall’imposta all’imponibile e infine le sanzioni. R. LUPI, *Diritto Tributario. Parte generale*, VII ed., Milano, Giuffrè, 2002, p. 18.

(51) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 9.1.1 e seguenti del considerato in diritto.

e ragionevoli nella misura in cui i soggetti residenti “già concorrono, nella generalità dei casi, alle spese pubbliche connesse a tali servizi e beni mediante la corresponsione di svariati tributi e contributi, che entrano a vario titolo nel bilancio della Regione ai fini della valorizzazione dell’ambiente e dell’ottimizzazione del governo del territorio regionale”⁽⁵²⁾, mentre la posizione dei soggetti passivi non residenti è caratterizzata per il fatto di usufruire “sia di servizi pubblici locali e regionali, sia del patrimonio culturale e ambientale sardo, senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo di tributi”⁽⁵³⁾.

Dalla sentenza in commento arriva, dunque, un sostanziale recupero della prospettiva paracommutativa del prelievo che negli ultimi tempi sta riprendendo sempre più vigore nella letteratura scientifica in materia di fiscalità decentrata, dopo gli ultimi decenni in cui le metodologie di acquisizione delle entrate pubbliche si sono basate prevalentemente su imposte (ed in particolare mediante le imposte sui redditi). I tributi paracommutativi si caratterizzano per il fatto di approntare una tecnica di finanziamento delle spese pubbliche correlata alla fruizione del servizio, nella logica del beneficio e delle controprestazione. Assumono, quindi, particolare rilevanza i servizi pubblici e le funzioni pubbliche come attività da finanziare direttamente⁽⁵⁴⁾. Proprio nel contesto indicato sono state evidenziate le peculiarità dei tributi causali, o paracommutativi, che hanno quale presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un costo causato dal contribuente, e che quindi ben si distinguono dall’imposta, nota, invece, per la sua natura acausale⁽⁵⁵⁾.

(52) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 9.1.2 e seguenti del considerato in diritto.

(53) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 9.1.2 e seguenti del considerato in diritto.

(54) L. DEL FEDERICO, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi regionali e locali*, n. 2, 2007, p. 182.

(55) L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino,

5. *Il terzo gruppo di questioni: valutazione sulla compatibilità col diritto comunitario*

Procedendo all'esame delle varie impugnazioni veniamo a quella avverso l'articolo 4 della legge regionale, istitutivo dell'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto.

A riguardo notiamo sommariamente ⁽⁵⁶⁾ che le censure governative aventi ad oggetto il riparto delle competenze sono state ritenute infondate. La Corte ritiene, come già fatto in relazione ai due casi esposti in precedenza, che il tributo in esame sia comunque qualificabile come proprio della Regione e quindi legittimamente introdotto in forza della previsione statutaria speciale.

Le censure più rilevanti mosse dall'Avvocatura generale riguardano i presunti contrasti con il diritto comunitario, in particolare con la disciplina in materia di concorrenza e con quella relativa al divieto di aiuti di stato. La Corte ritiene pacificamente sussistente la sua legittimazione a giudicare sui contrasti tra norme interne e comunitarie vista la corretta invocazione di queste ultime operate di ricorrenti a mezzo dell'articolo 117, comma 1, della Costituzione. Riguardo a tali profili la Corte non addivene ad una pronuncia nel merito ma decide di sollevare, per la prima volta in assoluto, il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 234. Ciò si giustifica con il fatto che è evidente non si possa escludere che l'assoggettamento a tassazione di imprese nel solo caso in cui non abbiano domicilio fiscale in Sardegna crei una discriminazione e un conseguente aggravio di costi rispetto a quelle che, pur svolgendo la stessa attività, non sono tenute al pagamento del tributo per il solo fatto di avere il domicilio fiscale in Sardegna. In entrambi i casi può ipotizzarsi, infatti, che l'applicazione dell'imposta regionale dia luogo ad un aggravio selettivo del costo dei servizi resi dalle imprese non residenti

2000, p. 180 ss.

(56) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 8.1 e seguenti del considerato in diritto.

che assume rilevanza per l'ordinamento comunitario sia come restrizione alla libera prestazione di servizi che come aiuto di Stato alle imprese con domicilio fiscale in Sardegna, con effetti discriminatori e distorsivi della concorrenza.

La Corte ha rilevato che in materia di imposte relative agli scali aeroportuali la giurisprudenza della Corte di giustizia presenta alcune incertezze interpretative in quanto essa si è più volte occupata di fattispecie analoghe a quella denunciata affermando che sussiste una restrizione alla libera prestazione di servizi nel caso in cui una determinata misura renda le prestazioni transfrontaliere più onerose delle prestazioni nazionali comparabili ⁽⁵⁷⁾.

I casi citati avevano, però, ad oggetto tasse che discriminavano tra voli nazionali e voli internazionali o tra voli aventi percorrenza superiore e inferiore ad una determinata distanza o, ancora, tra trasporti internazionali e nazionali. Non veniva, dunque, in rilievo una possibile discriminazione tra imprese aventi o no domicilio fiscale in una Regione di uno Stato membro. Per quanto riguarda, invece, la problematica relativa agli aiuti di Stato la Corte si mostra consapevole del fatto che il minor costo sopportato dalle imprese residenti rispetto a quelle non residenti rientra nella nozione di "aiuto" elaborata dalla Corte di giustizia ⁽⁵⁸⁾.

I profili di criticità sommariamente esposti hanno portato la Corte ad operare un ribaltamento di prospettiva che potremmo quasi definire "storico" per quanto riguarda la giurisprudenza dei rapporti tra ordinamento interno e comunitario. Tale ultimo e recente sviluppo giurisprudenziale segna il superamento delle ritrosie ⁽⁵⁹⁾ del giudice costituzionale per quanto riguarda il rinvio pregiudiziale e apre una nuova ed autonoma "fase" nella giurisprudenza costituzionale relativa ai rapporti tra l'ordi-

(57) Corte di giustizia, sentenza C-269/05, dell'11 gennaio 2007; Corte di giustizia, sentenza C-70/99, del 26 giugno 2001, entrambe reperibili in www.eur-lex.europa.eu.

(58) Corte di giustizia, sentenza C-53/00, del 22 novembre 2001, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

(59) A tal proposito si rimanda a Corte cost., ordinanza 536 del 1995, reperibile in *Giur. cost.*, p. 4461.

namento interno e quello comunitario. Il cambio di prospettiva è enorme e consiste nel fatto che per la prima volta la Corte costituzionale “riconosce” l’esistenza di un’autorità idonea ad integrarne l’attività con effetti vincolanti. Occorre sottolineare, tuttavia, che la sentenza è stata resa in un giudizio in via principale, in cui le uniche parti sono Stato e Regioni.

Una volta ammessa la sua qualifica giurisdizionale, la Corte compie un passo ricostruttivo ulteriore ed obbligato: dal momento che le sentenze rese in un giudizio costituzionale sono espressamente qualificate come non impugnabili dall’articolo 137, comma 3, della Costituzione, la Corte si configura anche come giudice di ultima istanza per cui, a norma dell’articolo 234 del Trattato, essa dovrà obbligatoriamente (e non facoltativamente, come per i giudici che non siano di ultima istanza) effettuare il rinvio ove ne ricorrano i presupposti. La giustificazione che la Corte offre per tale mutamento giurisprudenziale, oltre che condivisibile, è anche formalmente e sostanzialmente ineccepibile: “nell’ambito dei giudizi di legittimità costituzionale promossi in via principale, questa Corte è l’unico giudice chiamato a pronunciarsi in ordine all’oggetto in quanto manca un giudice *a quo* abilitato a definire la controversia, e cioè ad applicare o a disapplicare direttamente la norma interna non conforme al diritto comunitario. Pertanto, non ammettere in tali giudizi il rinvio pregiudiziale di cui all’articolo 234 del Trattato CE comporterebbe un’inaccettabile lesione del generale interesse all’uniforme applicazione del diritto comunitario, quale interpretato dalla Corte di giustizia CE”⁽⁶⁰⁾.

Tale impostazione pare recepire le posizioni emerse in dottrina relative alla necessità di aprire l’istituto del rinvio pregiudiziale alla Corte costituzionale italiana⁽⁶¹⁾ ma è necessario

(60) Sentenza 102/2008, *cit.*, punto 8.2.8.3.

(61) La problematica relativa all’applicazione dell’indirizzo intrapreso tramite l’ordinanza n. 536 del 1995 emerso soprattutto nei giudizi in via principale “dove è la Corte a risolvere la antinomie tra il diritto interno e quello comunitario e non c’è la possibilità di contare sull’intermediazione di un giudice. Se la Corte non vuole utilizzare norme comunitarie di incerto significato o di dubbia validità non ha alternative: deve necessariamente rivolgersi alla Corte di giustizia mediante lo strumento del rin-

sottolineare come la giurisprudenza di cui all'ordinanza 536 del 1995 si pone in consonanza con l'esperienza comune alla unanimità degli Stati membri dal momento che, ad oggi, la concreta effettuazione di rinvii pregiudiziali comunitari provenienti da organi di giustizia costituzionali interni si sono avuti solo ad opera della *Cour d'arbitrage* belga ⁽⁶²⁾, e del *Verfassungsgerichtshof* austriaco.

A prescindere dalle ulteriori ragioni sistematiche che possono o meno aver reso auspicabile tale apertura (il che meriterebbe ben altro spazio), preme qui sottolineare che, ad avviso di chi scrive, per quanto riguarda i giudizi promossi in via incidentale nulla è probabilmente cambiato. Ciò si spiega perché proprio nell'ultimo passo citato ⁽⁶³⁾ la Corte lascia desumere che, dal momento che nei giudizi in via incidentale è il giudice *a quo* a dirimere la controversia decidendo sulla corretta applicazione del diritto comunitario, in tali giudizi l'intervento della Corte costituzionale non comprende l'esperibilità del rinvio.

Ponendosi su un livello di analisi prettamente processuale, si nota come la Corte sembra porsi nell'ottica del cd. "doppio binario" ⁽⁶⁴⁾. Ciò vorrebbe dire che nei giudizi incidentali il com-

vio pregiudiziale. Nel peculiare contesto del giudizio in via d'azione non sembra esserci margini per evitare il confronto tra le due Corti" L. PESOLE, *La Corte costituzionale ricorre per la prima volta al rinvio pregiudiziale. Spunti di riflessione sull'ordinanza n. 103 del 2008*, in *federalismi.it*, n. 15, 2008, p. 8. In aggiunta si veda V. ONIDA, *Armonia tra diversi*, in *Quaderni costituzionali*, 2005, pp. 553-554; S.P. PANUNZIO, *I diritti fondamentali e le Corti in Europa*, Napoli, 2005, p. 25 e ss.; G. RAITI, *La collaborazione giudiziaria nell'esperienza del rinvio pregiudiziale comunitario*, Milano, Giuffrè, 2003, p. 148 ss.

(62) Corte di giustizia, sentenza C-93/97, del 16 luglio 1998, reperibile in www.eur-lex.europa.eu.

(63) Corte cost., sentenza n. 102 del 2008, *cit.*, punto 8.2.8.3 e seguenti del considerato in diritto.

(64) Negli stessi termini T. GROPPI, *La Corte costituzionale come giudice del rinvio ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE*, in *Giudici e giurisdizioni nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, a cura di P. CIARLO, G. PITRUZZELLA, R. TARCHI, Torino, 1997, pp. 178-179, che auspicava un'inversione di tendenza rispetto al principio affermato nell'ordinanza 536 del 1995 limitatamente ai giudizi in via d'azione, con la conseguenza che la Corte costituzionale sarebbe rimasta non legittimata al rinvio pregiudiziale nei giudizi incidentali. Ciò diversamente da quanto ritenuto da altra

pito di effettuare il rinvio pregiudiziale continuerebbe ad essere a carico dei giudici *a quibus*, mentre nei giudizi in via d'azione verrebbe ad essere svolto dalla Corte costituzionale.

A prescindere dal citato dato letterale ricavato dalla sentenza, è opportuno segnalare che, se l'apertura all'applicazione generalizzata dell'istituto pregiudiziale appare auspicabile nei giudizi promossi in via principale per le ragioni di coerenza del sistema esposte in precedenza, l'eccessiva dilatazione dello stesso fino a farvi comprendere l'esperibilità del rinvio nei giudizi promossi in via incidentale appare problematica in relazione alla posizione processuale delle parti del giudizio *a quo*. Più approfonditamente, il giudice investito della causa appare essere colui che meglio conosce la realtà fattuale e probatoria della stessa ed è il soggetto più idoneo a scegliere tra i vari percorsi procedurali per la risoluzione della questione dinanzi ad esso pendente.

parte della dottrina, favorevole invece all'utilizzo del rinvio pregiudiziale da parte della Corte costituzionale anche nei giudizi incidentali. In tal senso si rinvia A. M. CARTABIA, *Considerazioni sulla posizione del giudice comune di fronte ai casi di "doppia pregiudizialità"*, in *Foro it.*, 1997, p. 222 ss.