

Imposta sarda sugli aereomobili: Corte di Giustizia, tributi regionali e vincoli dell'Unione europea

di Roberta Alfano

In data 17 novembre 2009 la Corte di Giustizia, confermando quanto già ipotizzato nelle Conclusioni dell'Avvocato generale¹, ha dichiarato l'illegittimità dell'imposta sarda sugli aereomobili e sulle unità da diporto, la cd. Tassa sul lusso, nel frattempo abrogata dall'articolo 2 della legge regionale 14 maggio n. 1 (finanziaria 2009); la Corte ha evidenziato che un tale prelievo, incidendo sullo scalo turistico degli aereomobili e delle unità da diporto nei confronti delle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori di tale regione, costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 87, n. 1 CE, a favore di imprese che svolgono la stessa attività e hanno il proprio domicilio fiscale all'interno della medesima².

La Corte di Giustizia ha così messo la parola fine su una tormentata vicenda, che, sin dalla sua istituzione, aveva suscitato molteplici dubbi in merito alla sua legittimità costituzionale ed europea ed era stata aspramente contestata dalla dottrina che, pur riconoscendone le positività intrinseche, evidenziava che «si sarebbero dovute evitare nel modo più assoluto le discriminazioni basate sul domicilio fiscale, sulla residenza e sul luogo di nascita³».

Occorre ricapitolare sinteticamente i termini della questione. Con legge regionale 11 maggio 2006 n. 4 era stata istituita un'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, un'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico ed un'imposta regionale sugli aereomobili ed unità da diporto.⁴ La Presidenza del Consiglio dei Ministri aveva

¹ In data 2 luglio 2009 l'Avvocato generale della Corte Juliane Kokott ha presentato le sue conclusioni relativamente alla questione di legittimità inerente l'imposta sarda sugli aereomobili e sulle unità da diporto: le conclusioni hanno evidenziato che l'art. 49 del Trattato osta ad una legge regionale che preveda la riscossione un'imposta dettata essenzialmente da motivi di politica ambientale sullo scalo turistico degli aereomobili e delle unità da diporto che gravi sulle imprese aventi il domicilio fiscale al di fuori della regione stessa, ma non sulle imprese aventi il proprio domicilio fiscale all'interno della medesima.

² La Corte ha sancito, nelle sue pronunce in tema di fiscalità diretta, le oggettive differenze tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato membro, per le differenze oggettive in tema sia di fonte dei redditi sia di capacità contributiva, tenendo conto della situazione personale e familiare. Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, in Racc., 1995, I-00225, punti 31-33 e Corte di Giustizia, 16 ottobre 2008, causa C - 527/06, Renneberg in Racc., 2008, I - 7735, punto 59. «... ai fini del raffronto della situazione dei contribuenti, occorre prendere in considerazione le caratteristiche specifiche dell'imposta di cui è causa. Pertanto, una disparità di trattamento tra residenti e non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione vietata dall'art. 49 CE» .

³ L. DEL FEDERICO, I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali, in La finanza locale, 2007, n. 1, 24.

⁴ L'articolo 2 della legge in questione colpiva le plusvalenze originate dalla vendita di fabbricati adibiti a seconde case; l'articolo 3 incideva il possesso di seconde case site nella fascia di 3 km dal mare. L'articolo 4, abrogato dall'art. 2 della Legge regionale 14 maggio 2009 n. 1 (Finanziaria 2009), prevedeva un'imposta sugli aereomobili e sulle unità da diporto, i cui presupposti erano legati allo "scalo nei porti e negli aerodromi siti nel territorio regionale"; gli importi venivano calcolati in base al numero di passeggeri dell'aeromobile e in base ai metri dell'imbarcazione. In entrambe le

presentato, all'indomani dell'emanazione, ricorso alla Corte costituzionale. Il consiglio della Regione Sardegna, nel tentativo di salvare la norma, aveva approvato, con l'art. 3 della legge regionale 29 maggio 2007, n. 2 alcune modificazioni alle fattispecie previste dagli artt. 2, 3 e 4 della legge regionale 4/2006, istituendo, nel contempo, l'imposta di soggiorno⁵. La Corte costituzionale, investita della questione, con la sentenza n. 102 del 4 febbraio 2008 ha dichiarato l'incostituzionalità degli artt. 2 e 3 della Legge 4/2006⁶; con ordinanza n. 103 ha - prima volta nel sistema italiano - operato rinvio alla Corte di Giustizia ex art. 234 del Trattato CE⁷, chiedendo alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla compatibilità dell'imposta con le norme del Trattato CE. Il giudice delle Leggi ha richiesto altresì alla Corte di Giustizia di interpretare gli artt. 49 e 87 del Trattato, chiamati in causa dal ricorrente come elementi integrativi del parametro di cui al primo comma dell'art. 117 della Costituzione; era infatti necessario verificare la legittimità costituzionale della norma censurata non solo in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., ma risultava imprescindibile la preventiva valutazione della sua conformità al diritto europeo.

due prime fattispecie, i soggetti passivi d'imposta si identificavano con i soggetti "che non hanno domicilio fiscale nel territorio regionale", ad eccezione dei nati in Sardegna e dei loro coniugi. Tale norma è stata successivamente modificata con la legge regionale finanziaria per il 2007, che ha tentato di razionalizzare gli aspetti tacciati di maggiore incostituzionalità; in particolare, sono state abolite le esenzioni in favore degli emigrati sardi, evidenziando l'idea di fondo di far pagare le imposte a tutti coloro i quali non hanno domicilio fiscale in Sardegna. Tale abolizione è certamente tra le norme che hanno suscitato maggiori polemiche. G. MELIS, Chi consuma l'ambiente è giusto che paghi in *La Nuova Sardegna*, 31 marzo 2007; D. SANNA, Note in margine alle recenti imposte "sul lusso" istituite dalla regione Sardegna in *Rivista della Scuola Superiore di economia e Finanze*, 2007 in <http://www.rivista.ssef.it/>; 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, n. 7, 893; si veda la molteplicità di commenti in tema raccolti in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra corte costituzionale* (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale in *Quaderni della Rivista di Diritto Tributario*, Milano, 2009.

⁵ L'Art. 2, comma 15, della legge regionale 5 marzo 2008, n. 3 aveva ancora modificato la rubrica dell'art. 4: le parole «imposta regionale» erano state sostituite dalla espressione «tassa regionale per la tutela e la sostenibilità ambientale» ed era stato ampliato il novero dei soggetti passivi ricomprendendovi tutti coloro i quali, a prescindere dal luogo di domicilio fiscale, assumono l'esercizio di un aeromobile e/o di un'unità da diporto. Per un commento a tali modifiche, cfr. G. SCANU, *L'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto* in V. FICARI, (a cura di), *L'Autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale* (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega. Un contributo giuridico al dibattito sul federalismo fiscale, cit., 50.

⁶ L'art. 2 per violazione della normativa statale sulla tassazione delle plusvalenze «accentuata dal rilievo che la norma realizza un'ingiustificata discriminazione tra i soggetti aventi residenza anagrafica all'estero e soggetti fiscalmente domiciliati in Sardegna aventi residenza anagrafica in Italia, violando così gli artt. 3 e 53 Cost.»; l'art. 3 in quanto «la norma introduce un'imposta patrimoniale sui fabbricati ubicati nella fascia costiera e non adibiti ad abitazione principale, che non si applica alla generalità dei "possessori" di tali immobili...e pertanto crea ingiustificate disparità di trattamento». R. SUCCIO, *La fiscalità sarda si misura con l'ordinamento costituzionale e comunitario: l'esito del primo round e alcune considerazioni comparatistiche*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, n. 5, II, 316.

⁷ L. DEL FEDERICO, *I tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, cit., 21.

La Corte di Giustizia, nel dichiarare l'illegittimità dell'imposta sarda sugli aeromobili e sulle unità da diporto, in quanto sostanziatesi in un aiuto contrario all'art. 87, n. 1, CE, nei confronti delle imprese che svolgono la propria attività e hanno il domicilio fiscale all'interno della Regione, ha esplicitamente rilevato che né la finalità di tutela ambientale né l'insularità possono essere ragioni valide a giustificare la limitazione della libertà di prestazione dei servizi, ammissibile solo per motivi di ordine, sicurezza o sanità pubblica; la Corte ha altresì rilevato che il significativo vantaggio fiscale per le imprese sarde è tale da alterare la libera concorrenza, configurandosi come un aiuto di Stato.

La diversa potestà tributaria delle Regioni a Statuto speciale permette di legiferare in materia di tributi regionali, quantomeno nei limiti previsti dai vari Statuti, anche a prescindere dalla emanazione della legge dello Stato contenente i principi generali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e in armonia con quanto previsto dalla Legge delega 5 maggio 2009 n. 42⁸. Occorre, però, che la legge regionale sia "in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato", e sia conforme ai principi costituzionali generali, primo fra tutti il principio di capacità contributiva ex art. 53, comma 1, Cost., che, per le fattispecie in questione appare quanto meno dubbia⁹. Contestualmente, occorre rilevare che le diverse tipologie di tributi previsti dalla Legge evidenziano un'oggettiva disparità di trattamento tra residenti e non residenti, in contrasto con i principi costituzionali e - ancor più - con quelli dell'Unione: ex 117, comma 1, Cost., infatti lo Stato e le Regioni, nell'esercizio delle loro potestà legislative, sono tenuti non solo al rispetto della Costituzione, ma anche dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'UE e dal diritto internazionale.

La legge 4/2006 era chiaramente in contrasto con il principio di non discriminazione ex art. 12 del Trattato CE, posta la differenza esistente fra coloro i quali avessero avuto il domicilio o la residenza in Sardegna, rispetto agli altri contribuenti: «il fatto che la discriminazione risulti incentrata sul profilo regionale, e non su quello nazionale, non evita la lesione del principio, in quanto la discriminazione su base regionale risulta comunque così selettiva da ricomprendere il più ampio parametro della discriminazione su base nazionale¹⁰».

⁸ L. ANTONINI, Federalismo fiscale: la manovrabilità dei tributi propri - commento art. 7 l. n. 42 del 2009, in Astrid online, 2009, in <http://www.astrid-online.it/>; G. MARONGIU, Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale, in Corr. Trib., 2009, 1824.

⁹ L. DEL FEDERICO, Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari in La finanza locale, 2007, n. 1, 12, ha evidenziato che, per quanto riguarda i principi del sistema tributario dello Stato, questi sembrano soddisfatti dalla legge regionale 4 del 2006, posto che lo statuto della Regione Sardegna fa riferimento ai principi generali estrapolabili dalla legislazione ordinaria. F. PICCIAREDDA, Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale, in Riv. Dir. Trib., 2007, n. 10, 921.

¹⁰ La citazione è ancora di L. DEL FEDERICO, Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari, cit., 13. L'autore evidenzia come in talune sentenze la Corte di Giustizia abbia

La Regione Sardegna aveva tentato di giustificare il prelievo in quanto fondamento di una rinnovata politica regionale di tutela ambientale, fondata sull'istituzione di diversi strumenti fiscali, volti, da un lato, a disincentivare il consumo eccessivo del patrimonio ambientale e paesaggistico costiero e, dall'altro, a finanziare gli interventi di riassetto delle zone costiere. Tale imposta di scopo, secondo la Regione, avrebbe trovato legittimazione nel principio "chi inquina paga", poiché, indirettamente, graverebbe sugli esercenti dei mezzi di trasporto, oggettiva fonte di inquinamento e permetterebbe di contrastare l'inquinamento causato dagli aeromobili e dalle unità da diporto.

Il tributo avrebbe dovuto configurarsi, nelle intenzioni del legislatore, come una antesignana imposta sul soggiorno, di cui sembrerebbe, per certi versi, condividere la ratio: infatti, le tradizionali imposte di tal genere - come ad esempio proprio quella istituita dalla stessa Regione Sardegna, con l'art. 5 della legge regionale n. 2/2007 - permettono agli enti locali di applicare un'imposta a carico delle persone non residenti che soggiornano nelle strutture alberghiere ed extra-alberghiere di un determinato territorio, al fine di far concorrere anche i turisti alle spese pubbliche che i residenti già finanziano attraverso una parte del proprio carico tributario¹¹. Il tributo regionale sugli scali aereo-portuali avrebbe potuto essere inquadrato come un prelievo teso a colpire una analoga manifestazione di capacità contributiva, selezionando i flussi turistici cui applicare il tributo in ragione delle modalità di ingresso dei visitatori sull'isola, anche in considerazione del fatto che le imbarcazioni incise permettono il pernottamento dei passeggeri. A conferma che, almeno in parte, questa fosse l'intenzione del legislatore sardo si osserva che, qualora si fosse trattato di imbarcazioni che sostavano sull'isola tutto l'anno, non vi sarebbe stata applicazione del tributo¹². La Corte di Giustizia ha però rilevato che, anche volendo considerare legittimi i motivi invocati dalla

ritenuto che il divieto di discriminazione non possa essere invocato nei casi in cui la legislazione nazionale discrimini fra i propri cittadini. La palese discriminazione potrebbe rilevare anche sul piano meramente interno ex art. 3 Cost., risultando del tutto irragionevoli le disparità di trattamento.

¹¹ D. STEVANATO, Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale in *Dialoghi tributari*, 2010, n. 2, 213, secondo cui il prelievo sugli scali e approdi nei porti di un determinato territorio, nonostante alcune ambiguità nell'individuazione dei soggetti passivi del prelievo, avrebbe potuto ben considerarsi un surrogato dell'imposta di soggiorno altrimenti non applicabile a turisti che anziché avvalersi delle strutture alberghiere ed extra-alberghiere del territorio soggiornino sulle imbarcazioni. Il tributo avrebbe dunque potuto essere giustificato alla luce del principio del beneficio, posto che insisteva su una manifestazione di «capacità contributiva» non riconducibile ad un vero e proprio indice di ricchezza, ma che istituiva una forma di partecipazione alle spese pubbliche connesse alla gestione dei flussi turistici ed al loro impatto sull'ambiente da parte di soggetti non residenti che fruivano dei servizi offerti.

¹² Ciò si evidenzia anche nella sentenza 102/2008 in cui la Corte afferma che «l'effettuazione dello scalo nel periodo di maggiore afflusso turistico costituisce un indice adeguato della capacità contributiva dei soggetti passivi dell'imposta», e ancora «... ratio primaria (è quella) di far partecipare i soggetti fiscalmente non domiciliati in Sardegna ... ai costi pubblici determinati dalla fruizione turistica del patrimonio ambientale -naturale e di quello storico-artistico (in ciò presentando un tratto comune con l'imposta regionale sul soggiorno ...)».

Regione Sardegna quali fondamento dell'imposta regionale, gli stessi non possono giustificare le modalità applicative, per l'oggettiva disparità di trattamento nei confronti degli esercenti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, unici debitori di tale imposta. Ciò in contrasto con la linea interpretativa della Corte, secondo cui a prescindere dall'esistenza di uno scopo legittimo che corrisponda a motivi imperativi di interesse generale, la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato CE presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per il suo raggiungimento¹³. Per la fattispecie in questione, dunque, «Gli inquinamenti ambientali laddove siano causati da aeromobili privati e da unità da diporto che fanno scalo in Sardegna, si producono a prescindere dalla provenienza di detti aeromobili e unità da diporto e, in particolare, non presentano alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti degli stessi. Gli aeromobili e le imbarcazioni dei non residenti contribuiscono a danneggiare le risorse ambientali in maniera analoga agli aeromobili e alle unità da diporto dei residenti... Così facendo, l'obiettivo ambientale promosso dalla stessa Regione autonoma della Sardegna non viene attuato in maniera coerente e sistematica¹⁴». Per alcune fattispecie è possibile un trattamento diverso tra non residenti e i residenti, se si verifica l'esistenza di un'oggettiva diversità di situazioni¹⁵: in caso contrario non è legittimata una disparità della norma tributaria, neppure per un preteso motivo ambientale¹⁶.

¹³ Corte di Giustizia, 30 gennaio 2007, causa C - 150/04, Commissione/Danimarca in Racc., 2007, I-1163, punto 46; 1 aprile 2008, causa C - 212/06, Governo della Comunità francese e Governo vallone in Racc., 2008, I-1683, punto 55, Corte di Giustizia, 5 marzo 2009, causa C-222/07, Unión de televisiones Comerciales Asociada (UTECA) in Racc., 2009, I-01407, punto 25. Si veda anche Corte di Giustizia, 10 marzo 2009, causa C - 169/07, Hartlauer, in Racc., 2009, I-01721 punto 55, che evidenzia come una normativa nazionale è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo addotto solo se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico.

¹⁴ Così punto 76 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 2 Luglio 2009.

¹⁵ in tema di imposte dirette, Corte di Giustizia, 12 giugno 2003, causa C - 234/01, Gerritse in Racc., 2003, I-5933, punti 43 e 44; 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, cit., punti 30 e 34; 1 luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin in Racc., 2004, I - 6443, punti 15 e 16; 6 luglio 2006, causa C - 346/04, Conijn in Racc., 2006, I - 6137, punto 16; 14 dicembre 2006, causa C -170/05, Denkvit Internationaal e Denkvit France in Racc., 2006, I - 11949, punti 23 e 24; 18 luglio 2007, causa C - 182/06, Lakebrink cit., punti 28 e 29, nonché 22 dicembre 2008, causa C - 282/07, Truck Center in in Racc., 2008, I-10767, punti 38 e 39.

¹⁶ V. FICARI, Fiscalità locale. L'avvocato generale della Corte di giustizia chiede di bocciare le norme sarde - Tassa sulle barche a rischio Ue in il Sole 24ore del 3 luglio 2009, che sottolinea che non vi è alcuna giustificazione nella circostanza che la tutela dell'ambiente danneggiato dallo scalo e dall'approdo sarebbe già finanziata dal residente attraverso il pagamento delle imposte sul reddito e dell'Iva: nella prospettiva europea, la restrizione non è compensabile dall'esistenza di altri vantaggi fiscali ed è ammissibile solo se la finalità delle imposte applicabili ai domiciliati siano identiche e non, come per quelle erariali, diverse da quella propria del tributo regionale. Dopo l'emanazione della sentenza, A. CERRETELLI, Nuovo stop alla tassa sul lusso in il Sole 24ore del 18 novembre 2009; A. CARINCI, l'imposta sugli scali della regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale, cit, 284; E. DELLA VALLE, «Tassa sul lusso»: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio in Corr. Trib., 2010, 3, 201.

La Regione Sardegna aveva tentato di giustificare la tassazione delle imprese non stabilite nel proprio territorio anche con la necessità di compensare i maggiori costi sostenuti dalle imprese locali, appellandosi alle peculiarità geografiche ed economiche legate all'insularità della Regione: la Corte - pur riconoscendo che le Regioni insulari sopportano svantaggi strutturali, il cui perdurare ne ostacola lo sviluppo economico e sociale e che il diritto dell'Unione Europea debba tenerne conto, adottando misure di sostegno positive per compensarne gli svantaggi - contesta però che tale peculiarità possa divenire motivo per ripristinare barriere commerciali o misure protezionistiche contrarie al principio del mercato interno. Nella fattispecie concreta non si rileva alcuno specifico svantaggio gravante sulle imprese sarde che effettuino scali e approdi tale da giustificare, nella prospettiva della concorrenza, il vantaggio per le imprese sarde costituito dal mancato obbligo di pagamento.

Infine, la restrizione della libera prestazione dei servizi non può trovare giustificazione ex art. 49 del Trattato CE : infatti non solo tale restrizione non permette di garantire il conseguimento degli obiettivi ambientali invocati, ma non risulta neppure fondamentale per raggiungerli. Pur non negando che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscano fonte di inquinamento, è evidente che il danno ambientale si produce indipendentemente dalla provenienza di detti aerei e imbarcazioni e non presenta alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi, posto che gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti contribuiscono al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti¹⁷.

La pronuncia chiude dunque una complessa vicenda.

La norma posta in essere dalla Sardegna, analogamente alla "tassa sul tubo" emanata dalla Regione Sicilia alcuni anni prima e, parimenti dichiarata illegittima dalla Corte di Giustizia¹⁸, avrebbero dovuto essere espressione della peculiarità tributaria di tali Regioni, entrambe a Statuto speciale: attraverso la leva fiscale, infatti, le Regioni a Statuto speciale qualificano l'insieme dei poteri e delle funzioni loro riconosciute che deve necessariamente tener conto delle caratteristiche proprie delle specifiche realtà territoriali che rappresentano.

La norma in questione ha certamente rilevato per originalità, lasciando intendere anche potenzialità sottese, ma sono stati evidenti ab origine, le endemiche debolezze di un provvedimento che opera discriminazioni basate sul domicilio fiscale, sulla residenza e sul

¹⁷ Così punti 74 e 75 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott del 2 Luglio 2009, ripresi dal punto 44 della sentenza.

¹⁸ R. ALFANO, Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata (nota a Corte di Giustizia , 21 giugno 2007, Causa C - 173/05) in Riv. dir. trib., 2007, n.11, IV, 328;

luogo di nascita¹⁹. Occorre però guardare con favore al rinnovato interesse verso forme di prelievo strettamente correlate al concetto di tributi di scopo o paracommutativi, nel rispetto dei vincoli interni e europei²⁰, dando un particolare rilievo al fenomeno turistico.

Tali tributi devono rispettare i principi fondamentali a base della fiscalità dell'Unione, primo fra tutti il principio di non discriminazione²¹, che non può essere violato neppure per la realizzazione di una diversa politica dell'Unione, quale quella ambientale²².

Nell'ambito della diverse competenze tra Stato, Regione ed Ente locale l'autonomia normativa tributaria può svolgere una concreta funzione di promozione delle diverse Autonomie per lo sviluppo economico territoriale; nella logica del beneficio e della controprestazione possono e devono trovare terreno fertile i tributi di scopo, che aprano a nuove prospettive per la finanza decentrata, gradite ai cittadini in quanto accentuano il profilo della responsabilità delle amministrazioni nella realizzazione e gestione delle opere pubbliche e degli interventi di riqualificazione urbana. Purchè tali interventi non contrastino con principi tributari dell'Unione. La recente sentenza sulla tassa sul lusso sarda fornisce lo spunto per rimarcare la centralità che il tema europeo deve assumere anche nel dibattito sul federalismo fiscale, ossia sulle modalità, condizioni e limiti in cui può configurarsi l'esercizio di una potestà impositiva degli

¹⁹ L. DEL FEDERICO, Tassazione sul turismo: le iniziative della Regione Sardegna tra principi costituzionali e vincoli comunitari cit., 11; ID, i tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali, cit., 24

²⁰ M.C. FREGNI, Riforma del Titolo V e federalismo fiscale in *Rass. Trib.*, 2005, n. 3, 714

²¹ Corte di Giustizia, sent. 25 gennaio 2007 causa 329/05, Finanzamt/Dinslaken/Meindl con nota di M. P. NASTRI, La tassazione del reddito in presenza di coniuge non residente ed il regime fiscale delle detrazioni in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, IV, 87; B. E. PIZZONI, Ancora in tema di trattamento impositivo differenziato tra soggetti residenti e non residenti: Gerritse (e Wallentin) in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, III, 187; Corte di Giustizia. sentenza 14 settembre 1999, causa C-391/97, F. Gschwindt in *Racc.*, 1999, I-5451; Corte di Giustizia. sentenza 16 maggio 2000, causa C-97/99, P. Zurstrassen in *Racc.*, 2000, I-3337; Corte di Giustizia, sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, F.W.L. de Groot in *Racc.*, 2002, I-11819, par. 75; Corte di Giustizia. sentenza 1 luglio 2004, causa C-169/03, Florian W. Wallentin in *Racc.*, 2004, I-6443.

²² Analogamente per quanto riguarda la tutela del patrimonio artistico e culturale. In tal senso, Corte di Giustizia, 16 gennaio 2003, Causa C-88/01, Commissione contro Repubblica Italiana, con note di P. PISTONE, Discriminazioni fiscali nell'accesso al patrimonio culturale locale e libera prestazione dei servizi in ambito comunitario, in *Aedon*, *Rivista di Arti e Diritto on line*, 2003, n. 2 in www.ilmulino.aedon.it; G. PIZZANELLI, Libera prestazione dei servizi, cittadinanza europea, principio di non discriminazione e responsabilità per inadempimento dello Stato unitariamente considerato: il caso della disciplina italiana sull'ingresso a musei gestiti da Regioni ed Enti locali in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunit.*, 2003, n. 6, 1566; sul punto anche A. E. LA SCALA, I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea, Milano, 2005, 350. La questione riguardava i regolamenti tariffari del palazzo dei Dogi a Venezia e del museo comunale di Treviso, che prevedono l'accesso gratuito per i cittadini italiani di età inferiore a diciotto o superiore a sessanta anni, nonché quelli dei musei municipali di Firenze e Padova, che stabilivano l'accesso gratuito ai residenti nel territorio comunale in presenza degli stessi requisiti di età. La gestione del patrimonio culturale comporta notevoli oneri finanziari sulla collettività, solo in parte riversati sui visitatori mediante il pagamento di un biglietto di ingresso; l'accesso gratuito per i cittadini od i residenti rappresenta uno strumento di politica sociale con cui l'ente locale o lo Stato privilegiano gli appartenenti alla collettività che ne sostiene i costi di gestione. L'agevolazione tariffaria per i soli cittadini o residenti si traduce, però, in un ostacolo alla libertà di ricevere servizi a carattere turistico-culturale sia in modo diretto - come nel caso dei musei di Venezia e Treviso - sia dissimulato, come nel caso dei musei di Firenze e Padova, con palese contrasto del principio di non discriminazione. Si veda anche L. TOSI, La fiscalità delle città d'arte. Il caso del Comune di Venezia, Padova, 2009.

enti territoriali minori. E se il prelievo ambientale può certamente apparire un campo privilegiato di applicazione del federalismo, il perseguimento di finalità ecologiche, pur volute dall'UE, non può giustificare la violazione delle libertà e degli altri valori europei²³.

La centralità del diritto europeo non sembra essere riconosciuta pienamente nella recente legge delega 42/ 2009: occorrerà seguire attentamente le mosse del legislatore in sede di attuazione²⁴, auspicando che il tema ambientale possa assumere un ruolo centrale e in cui ben potrebbe collocarsi la scelta di prevedere tributi di scopo che tengano conto del rispetto dei principi di concorrenza e conducano verso una crescita economica equilibrata dei diversi livelli di governo, nel pieno rispetto dei principi dell'Unione, per una sempre maggior integrazione fiscale all'interno dell'Unione Europea.

²³ F. AMATUCCI, L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale, in *Fin. loc.*, 2008, n. 3, 11; A. CARINCI, l'imposta sugli scali della regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla corte di giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale, in *Rass. Trib.*, 2010, 1, 290; E. DELLA VALLE, «Tassa sul lusso»: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 3, 205, per cui il problema della selettività territoriale dell'aiuto va affrontato tenendo presente che, laddove la situazione fattuale e giuridica sia paragonabile, non esistono spazi per introdurre, salvo le deroghe di cui allo stesso art. 87 del trattato CE, misure che si risolvono in un vantaggio per talune imprese e/o per talune produzioni.

²⁴ E' quanto auspicato, in conclusione da G. MELIS, La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari, in *Rass.trib.*, 2009, 4,1002