

ASSEMBLEA REGIONALE SICILIANA

Servizio Studi e attività legislativa



**BREVI NOTE SULL'ARTICOLO 49 DEL DISEGNO DI LEGGE NN. 580-472-578-602-652/A SCHEMA DI PROGETTO DI LEGGE COSTITUZIONALE DA PROPORRE, AI SENSI DELL'ARTICOLO 18 DELLO STATUTO, AL PARLAMENTO RECANTE
«MODIFICHE ALLO STATUTO DELLA REGIONE»**

Aspetti di rilevanza comunitaria

Di

Paolo Modica de Mohac

Consigliere parlamentare responsabile dell'Ufficio per l'attività legislativa in materia di attività produttive, di governo del territorio e di affari europei.

**Palermo
Febbraio 2005**

**BREVI NOTE SULL'ARTICOLO 49 DEL DISEGNO DI LEGGE NN. 580-472-578-602-652/A SCHEMA DI PROGETTO DI LEGGE COSTITUZIONALE DA PROPORRE, AI SENSI DELL'ARTICOLO 18 DELLO STATUTO, AL PARLAMENTO RECANTE
«MODIFICHE ALLO STATUTO DELLA REGIONE»**

Aspetti di rilevanza comunitaria

1) Misure fiscali di carattere generale e aiuti di stato fiscali: aspetti introduttivi.

Due sono le modalità di intervento degli Stati nel settore fiscale: da un lato essi intervengono attraverso l'adozione di misure a favore di tutti gli agenti economici che operano sull'intero loro territorio; dall'altro, attraverso la introduzione di agevolazioni fiscali mirate e selettive.

La prima modalità si riferisce alle cosiddette misure fiscali di carattere generale che costituiscono una particolare fattispecie delle azioni di politica economica di un Paese ed in ragione di ciò sfuggono al controllo della Commissione europea.

Per indirizzare la politica fiscale di uno Stato, infatti, la Unione europea può agire entro ambiti estremamente ristretti per il tramite del Consiglio attraverso l'armonizzazione delle legislazioni nazionali. La Commissione non ha la possibilità di incidere in alcun modo con poteri propri.

La seconda modalità si riferisce alle agevolazioni fiscali selettive che, in quanto appunto destinate a specifici segmenti di attività d'impresa o a determinate aree territoriali interne ad uno Stato, rientrano nell'ambito degli aiuti di Stato. A causa di ciò tali agevolazioni possono essere attuate soltanto nel pieno rispetto degli articoli 87 ed 88 del Trattato.

E' evidente che sia le misure fiscali di carattere generale, nei limiti in cui ciò è reputato possibile dalla Unione europea, sia gli aiuti fiscali ai settori produttivi ed alle imprese, possono essere adottate ed introdotti soltanto in quanto la Regione abbia una competenza a deliberare.

2) L'atteggiamento del Consiglio delle Comunità europee nei confronti delle misure fiscali di carattere generale.

L'azione governativa dei singoli Stati comunitari tesa ad utilizzare la leva fiscale quale strumento di politica economica, può generare, quando sia diretta alle imprese, l'avvio di una concorrenza fiscale con altri Stati comunitari.

La concorrenza fiscale tra gli Stati sorge nel momento in cui i governi si trovano costretti a ridurre l'imposizione fiscale, soprattutto su imprese e proventi finanziari, al

fine di evitare che le attività produttive e i capitali escano dal Paese per allocarsi dove è più conveniente dal punto di vista fiscale. Oppure, si trovano costretti ad operare sulla leva fiscale per cercare di attrarre capitali esteri al fine di finanziare la propria crescita economica.

Va osservato che in generale la concorrenza fiscale al ribasso genera una diversa allocazione internazionale delle risorse.

La lotta alla concorrenza fiscale, sia a livello comunitario che mondiale, si è indirizzata soprattutto nei confronti di quella contrassegnata dall'appellativo *dannosa*, ritenendosi che la mera concorrenza al ribasso fosse addirittura desiderabile soprattutto sul fronte della imposizione societaria, in quanto foriera di maggiore efficienza per quanto riguarda l'allocazione del capitale.

Ma qual è il criterio individuato per distinguere la «*concorrenza fiscale ammissibile*» dalla «*concorrenza fiscale dannosa*»?

Nel Codice di condotta adottato dal Consiglio ECOFIN il primo dicembre 1997 nei confronti degli Stati membri, vengono considerate come misure di «*concorrenza fiscale dannosa*» quelle relative alla tassazione delle imprese che condizionano, ovvero sono suscettibili di condizionare, in modo rilevante, la scelta dell'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità. In sostanza, sono definite come potenzialmente dannose tutte le misure fiscali che determinano un livello di imposizione effettivo nettamente inferiore al livello generalmente applicato nel Paese interessato, ivi compresa la mancanza d'imposizione, attuate sia attraverso l'aliquota fiscale nominale, sia attraverso regole particolari per la determinazione della base imponibile.

Indicatori dell'esistenza di una misura fiscale dannosa dal punto di vista della concorrenza sono:

- la riserva, in un determinato Paese, di agevolazioni particolari solo ai non residenti, ovvero la previsione di agevolazioni soltanto per le transazioni effettuate con non residenti;
- il fatto che le agevolazioni concesse risultino completamente isolate dall'economia nazionale, di modo che non incidano sulla base imponibile nazionale;
- il fatto di attribuire agevolazioni senza che sia svolta alcuna effettiva attività economica;
- il fatto di avere introdotto norme di determinazione dei profitti relativi ad attività svolte da un gruppo multinazionale di società difformi da quelle riconosciute a livello internazionale, soprattutto in sede OCSE;
- la mancanza di trasparenza, compresi i casi in cui le agevolazioni sono concesse in base all'applicazione meno rigorosa di norme giuridiche in sede amministrativa, secondo una procedura che non è resa pubblica.

Si può dire, in sintesi che *«la dannosità non deriva tanto da un livello di imposizione sensibilmente inferiore rispetto agli altri paesi, quanto dal fatto che esse siano destinate solo ai non residenti o siano completamente isolate dal contesto economico del paese»*.

In questo senso può anche affermarsi che laddove un Paese ponga in essere misure fiscali dannose dal punto di vista della concorrenza, esse potranno essere valutate dalla Commissione alla stregua di aiuti di Stato alle imprese beneficiarie.

3) L'atteggiamento della Commissione nei confronti delle misure fiscali di carattere generale.

Si è detto che la Commissione non può ingerirsi nella politica economica dei singoli Stati. Si è altresì ricordato che le misure fiscali dannose vanno valutate alla stregua di aiuti di Stato.

Al fine di chiarire, per quanto possibile, la complessa materia, la Commissione, anche per esplicito incarico ad Essa conferito dal Consiglio, ha adottato una Comunicazione che avrebbe dovuto chiarire quando ci si trovi di fronte a misure fiscali di carattere generale non dannose dal punto di vista concorrenziale e quando, al contrario, ci si trovi di fronte ad aiuti fiscali *«tout court»*.

Così la Commissione ha adottato nel 1998 la Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese.

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

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

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

Difettando il primo requisito si avrà la cosiddetta *«selettività settoriale»*, che è indicatore della sussistenza di un aiuto di Stato.

Difettando il secondo requisito si avrà la cosiddetta *«selettività regionale»*, che è anch'esso un indicatore della sussistenza di un aiuto di Stato.

Se questa è la regola generale, va tuttavia osservato che il comma 16 della stessa Comunicazione permette di considerare misure di carattere generale anche taluni interventi di carattere fiscale che instaurino regimi fiscali favorevoli a favore soltanto di talune imprese.

Questo può avvenire quando il trattamento di maggior favore per queste imprese sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema tributario generale e cioè se la possibilità di stabilire tali trattamenti differenziati discenda direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario.

Con propria sentenza 2 luglio 1974 (causa 173/73, Italia/Commissione) la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha statuito che possono essere considerate misure di carattere generale le misure dirette ad esonerare – totalmente o parzialmente – le imprese di un particolare settore dagli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale quando l’esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema.

Un tema di grande interesse per le Regioni europee dotate di autonomia e di competenza in materia tributaria si identifica nella possibilità o meno che esse, nel rispetto dell’ordinamento costituzionale interno allo Stato di appartenenza, adottino misure di carattere fiscale generale in ambito regionale.

Qui di seguito si riportano alcuni casi pratici.

Caso Isole Aland.

Il 15 luglio 1998 la Finlandia ha comunicato alla Commissione europea l’avvenuta approvazione da parte delle Isole Aland, dotate di potestà legislativa nella materia fiscale regionale, di una normativa fiscale di vantaggio a favore delle imprese di assicurazione situate nelle Isole stesse.

In base a tale normativa le imprese di assicurazione interne ad un gruppo che avessero soddisfatto determinate condizioni, avrebbero beneficiato di un vantaggio fiscale rispetto alla normale aliquota d’imposta applicata alle imprese.

A parte le altre censure la Commissione, nel caso di specie, ha affermato esistere il carattere di selettività regionale della misura, cosicché ha ritenuto che la predetta agevolazione fiscale dovesse essere considerata come aiuto di Stato (Invito a presentare osservazioni a norma dell’articolo 88, paragrafo 2, del trattato CE, in merito alla misura C55/2001 [ex NN 98/2000] – Imprese d’assicurazione interne ad un gruppo delle Isole Aland, pubblicato in GUCE C 309 del 6 novembre 2001).

Caso Paesi Baschi (Cause riunite c-400/97, C-401/97 e C-402/97). Cancellazione dal Ruolo 16 febbraio 2000.

Si tratta di agevolazioni fiscali concesse esclusivamente alle imprese che hanno il loro domicilio fiscale nel Paese Basco.

Tali agevolazioni sono state concesse dai tre Territori storici sulla base della legge di concertazione economica del 1981, la quale riconosce loro ampia autonomia nella determinazione delle imposte dirette.

Nelle sue conclusioni relative al caso «*de quo*» per verificare se una misura fiscale fosse da qualificare come aiuto di Stato l'avvocato generale ha indicato come parametri comprovanti la sussistenza della condizione della selettività, i seguenti:

- criterio del beneficiario dell'agevolazione: specifico settore, un'impresa determinata, imprese situate in una determinata regione;
- criterio del carattere derogatorio della misura normativa rispetto al sistema fiscale generale.

Nel caso di specie le Autorità spagnole hanno affermato che le regole di attribuzione di competenze in materia fiscale ai paesi Baschi non sono diverse dalle regole che disciplinano la ripartizione di competenze tra autorità fiscali sovrane di due Stati membri dell'Unione europea. In tal senso - è stato dichiarato - che le divergenze tra sistemi fiscali non potrebbero costituire un aiuto di Stato, mentre unico rimedio alle distorsioni causate al mercato sarebbe l'adozione di misure di armonizzazione delle legislazioni nazionali. Dunque considerare la ripartizione delle competenze in materia fiscale tra lo Stato e i Paesi Baschi come contraria alle disposizioni del Trattato in materia di aiuti equivarrebbe ad emettere un giudizio di valore sulla struttura costituzionale dello Stato spagnolo.

L'avvocato generale ha ritenuto che la natura e l'economia del sistema le quali possono motivare un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generalmente applicata, non vanno riferite ad elementi formali quali il grado di autonomia dell'ente territoriale in questione (o le norme costituzionali o legislative che regolano il riparto di competenze all'interno dello Stato), bensì alla sussistenza di una situazione di fatto differente che giustifica una deviazione dalle regole generali.

Nel caso basco - secondo l'avvocato generale - «*l'autonomia fiscale non riflette alcuna specificità del territorio in questione - in termini di condizioni economiche quali livello occupazionale, costi di produzione, infrastrutture, costo della manodopera - che richiederebbe, di riflesso, un trattamento fiscale differente in rapporto a quello vigente nel resto del territorio spagnolo. La disciplina che risulta dai provvedimenti in questione non risponde ad altra logica che non sia quella di favorire gli investimenti nei Territori storici. Le motivazioni addotte dalle autorità basche per l'adozione delle misure dimostrano infatti che si tratta di provvedimenti*

congiunturali atti a migliorare la competitività delle imprese alle quali si applicano per far fronte alle sfide del mercato. Ciò palesemente denuncia il carattere eccezionale e derogatorio delle misure rispetto alla logica generale della normativa tributaria nazionale.»

L'avvocato generale si discosta non poco dalla previsione contenuta al comma 16 della Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (1998) stilata dalla Commissione ed anche dai criteri individuati dal Consiglio delle Comunità europee per individuare le misure fiscali dannose.

Come già detto più sopra il citato comma 16 permette di considerare misure di carattere generale anche taluni interventi di carattere fiscale che instaurino regimi fiscali favorevoli a favore soltanto di talune imprese.

Questo può avvenire quando il trattamento di maggior favore per queste imprese sia giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema tributario generale e cioè se la possibilità di stabilire tali trattamenti differenziati discenda direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario.

Per l'avvocato generale un trattamento fiscale di maggior favore per un territorio deve essere giustificato dalle specificità del territorio in questione – in termini di condizioni economiche quali livello occupazionale, costi di produzione, infrastrutture, costo della manodopera – che richiederebbe un trattamento fiscale differente in rapporto a quello vigente nel resto del territorio nazionale.

Non quindi un collegamento (di carattere formale) tra vantaggio fiscale e principi informatori o basilari del sistema tributario, ma piuttosto un collegamento (di carattere sostanziale e quindi valutabile discrezionalmente) tra vantaggio fiscale e specificità territoriali.

Caso Paesi Baschi (Cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99)

Oggetto della questione è stato il credito d'imposta istituito dalla legislazione tributaria del Territorio Historico de Alava. Si sono esaminate anche misure fiscali analoghe applicabili nei Territorios Historicos di Bizkaia e di Gipuzkoa.

Il beneficio fiscale consisteva nella concessione di un credito di imposta del 45% a favore delle imprese che realizzassero investimenti superiori a poco più di 15 milioni di Euro. Venivano escluse dal beneficio le imprese che investissero meno della predetta cifra.

Il Tribunale di primo grado della Comunità europea non è entrata nel merito della possibilità o meno delle Autorità basche di adottare misure fiscali di carattere generale in ambito regionale.

Ha peraltro concluso nel senso che le misure adottate dalle province basche sono da considerare aiuti di Stato in quanto limitate alle sole imprese che effettuassero investimenti di importo superiore ad una determinata cifra.

4) Il nuovo testo dell'articolo 36 dello Statuto ed il potere della Regione siciliana di adottare misure fiscali di carattere generale e di introdurre aiuti fiscali per le imprese.

La proposta di modifica dell'articolo 36 dello Statuto siciliano, contenuta nel disegno di legge in atto all'esame della Commissione legislativa appositamente istituita in Assemblea recita:

«1. Al fabbisogno finanziario della Regione si provvede:

a) mediante le entrate derivanti dai suoi beni demaniali e patrimoniali e quelle connesse all'attività amministrativa di sua competenza;

b) mediante tributi propri deliberati dalla Regione medesima;

c) mediante le entrate tributarie erariali ad essa spettanti.

d) mediante indebitamento per finanziare spese d'investimento.

e) mediante contributi e trasferimenti concessi dall'Unione europea, dallo Stato e da ogni altro soggetto.

f) mediante ogni altra entrata, di qualsivoglia natura, ad essa spettante.

2. Sono entrate tributarie erariali spettanti alla Regione tutte quelle riferibili al suo territorio, nonché comunque quelle ivi riscosse, compresi gli interessi e le sanzioni.

3. Sono però interamente riservate allo Stato le entrate derivanti dai tabacchi, dal lotto e dalle lotterie a carattere nazionale.

4. La Regione può adottare misure fiscali generali ovvero aiuti di stato di carattere fiscale nell'ambito dei tributi propri e dei tributi erariali di spettanza regionale.

5. Nei limiti della normativa della Unione europea, d'intesa fra il Governo dello Stato e quello della Regione, possono essere istituite zone franche e depositi franchi doganali nel territorio della Regione».

L'aspetto più rilevante dell'articolo 36 Statuto nuova stesura, ai fini di un esame dal punto di vista comunitario, è rappresentato dal fatto che essa realizza una sostanziale differenziazione di disciplina tra i tributi propri ed i tributi erariali.

Si ricorda, preliminarmente, che la Corte costituzionale ha definito i tributi erariali come quei tributi che siano istituiti con legge dello Stato, indipendentemente dalla loro attribuzione a Regioni od Enti locali (Corte costituzionale, sentenza n. 138/1999).

Pertanto un tributo, istituito con legge statale, ancorché attribuito totalmente alla Regione, non può comunque essere qualificato come tributo proprio della Regione medesima.

La norma proposta, come anticipato, prevede che i tributi propri della Regione siciliana siano da Essa «*deliberati*»; al contrario, i tributi erariali non sono «*deliberati*» dalla Regione ma vengono ad Essa destinati.

La differenza, come ben si intende, non è di poco conto sia sul piano dei rapporti con lo Stato sia sul piano dei rapporti con la Comunità europea.

Sul versante, per così dire interno, la nuova formulazione dell'articolo 36 Statuto segna un radicale mutamento in negativo rispetto al sistema attualmente vigente.

Ed infatti l'attuale articolo 36 non fa alcuna differenza tra tributi propri e tributi erariali e stabilisce anzi che entrambe le tipologie di tributi devono essere «*deliberate*» dalla Regione.

Le stesse norme di attuazione (articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 luglio 1965, n. 1074) fanno salvo il principio secondo il quale la Regione ha una competenza legislativa in materia di tributi erariali ¹.

La Corte costituzionale (sentenza 111/1999 e 138/1999) ha riconfermato tale potestà legislativa precisando, tuttavia, che i contorni di tale potestà sono tuttora indefiniti e che non è possibile stabilire positivamente e preventivamente, alla luce della normativa vigente, i contenuti in cui tale potestà può estrinsecarsi. La Corte rivendica il ruolo di decidere caso per caso se una determinata legge regionale che incida sui tributi erariali, ovviamente per la quota spettante alla Regione, esorbiti o meno dai limiti costituzionali dell'esercizio della relativa competenza legislativa riconosciuta alla Regione siciliana.

La stessa Corte auspica, peraltro, che in sede di norme di attuazione si provveda a colmare la lacuna normativa in atto riscontrata dando un contenuto positivo al potere di intervento regionale in materia.

Con la modifica prospettata, dunque, si registrerebbe un passo indietro rispetto all'attuale sistema.

Una tale modifica avrebbe pure effetti rilevanti sul piano dei rapporti con la Unione europea.

Se la Regione non può più legiferare in materia di tributi erariali, ad Essa è preclusa in ordine a questi ultimi tributi che pur le spettano totalmente, ogni possibilità di adottare misure fiscali di carattere generale, se non nei limiti ed alle condizioni di volta in volta fissati dalla legge statale istitutiva.

In altri termini le misure fiscali di carattere generale potrebbero essere introdotte in ambito regionale soltanto in ragione dell'esercizio di una potestà normativa di carattere integrativo ed eventuale, laddove, attualmente possono essere adottate in

¹ Articolo 6:

«Salvo quanto la Regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa da essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione. Nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale».

nome dell'esercizio di una competenza legislativa di tipo «*quasi-concorrente*» a valenza generale (valevole, cioè, per tutte le imposte erariali).

Per quanto attiene agli aiuti fiscali alle imprese, va rimarcato come su di essi, che sono pienamente legittimi sul piano della compatibilità comunitaria, sempreché siano modulati secondo i massimali di intensità prescritti dalla normativa e dagli orientamenti della Commissione europea, il nuovo testo (proposto) dell'articolo 36 introduce elementi di confusione.

Da un lato, infatti, la proposta normativa esclude la possibilità di legiferare sui tributi erariali (comma 1); d'altro canto, però, ammette (comma 4) che la Regione possa prevedere aiuti di stato fiscali nell'ambito dei tributi erariali. Ci si chiede: se è esclusa ogni potestà «*deliberativa*» di carattere generale in ordine ai tributi erariali, come può ammettersi l'adozione di leggi regionali di aiuto fiscale incidenti sugli stessi tributi erariali?

L'unico modo per superare tale evidente antinomia risiede in una interpretazione restrittiva del comma 4 del testo proposto. Secondo tale interpretazione la possibilità per la Regione di introdurre aiuti fiscali a valere sui tributi erariali sarebbe condizionata da una specifica autorizzazione che di volta in volta la legge istitutiva del singolo tributo erariale o le norme di attuazione prevedano a favore della Regione.

Alla luce di quanto sopra esposto la previsione di cui al quarto comma dell'articolo 36 nuova stesura laddove è previsto che «*La Regione può adottare misure fiscali generali ovvero aiuti di Stato di carattere fiscale nell'ambito dei tributi propri e dei tributi erariali di spettanza regionale*», sembra essere, per così dire, una norma dagli effetti estremamente limitati, potendo essere applicata soltanto nella misura eventualmente decisa autonomamente ed insindacabilmente dallo Stato.

Paolo Modica de Mohac