

**Sentenza:** n. 102 del 15 Aprile 2008

**Materia:** imposte e tasse - istituzione di tributi propri regionali

**Giudizio:** legittimità costituzionale in via principale

**Limiti violati:** articolo 8 lett. i) Statuto Sardegna; artt. 3, 53, 117 e 119 Cost.; artt. 12, 49, 87 Trattato CE

**Ricorrenti:** Presidenza del Consiglio dei Ministri

**Oggetto:** articoli 2, 3 e 4 della legge Regione Sardegna n. 4/2006 (nel loro testo originario ex l.r. 4/2006 e nel testo sostituito dalla legge regionale n. 2/2007); articolo 5 legge Regione Sardegna n. 2/2007;

**Esito:** illegittimità degli articoli 2 e 3 (nel testo originario e in quello sostituito dalla l.r. n. 2/2007); infondatezza e inammissibilità delle censure relative all'articolo 4, infondatezza delle questioni relative all'articolo 5 l.r. n. 2/2007; questione pregiudiziale interpretativa alla Corte di giustizia CE in relazione agli articoli 49 e 87 del Trattato.

**Estensore nota:** Alessandra Cecconi

Con la sentenza in esame la Corte si pronuncia sull'istituzione e disciplina, da parte della Regione Sardegna, delle imposte regionali: a) sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico; b) sulle seconde case ad uso turistico; c) sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto; d) di soggiorno.

In particolare il Governo con un primo ricorso aveva impugnato le norme istitutive delle predette imposte contenute nella l.r. n. 4/2006 e con un secondo ricorso aveva impugnato le modifiche a tali norme introdotte dalla Regione con la successiva l.r. n. 2/2007 (anche a seguito alle censure formulate nella prima impugnativa).

I ricorsi vengono riuniti stante l'analogia delle questioni prospettate ed oggetto di esame.

Trattandosi di Regione a Statuto speciale, la Corte procede in via preliminare alla determinazione del parametro di valutazione della legittimità delle disposizioni impugnate, parametro che viene individuato nell'articolo 8 lett. i) dello Statuto speciale.

In linea con la propria precedente giurisprudenza, la Corte riconosce che l'unico vincolo all'esercizio della potestà impositiva regionale posto dall'articolo 8 dello Statuto sardo (armonia con i principi del sistema tributario dello Stato) è condizione di maggiore autonomia rispetto al vincolo dell' "osservanza dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario", previsto dalla Costituzione per le Regioni a statuto ordinario.

Secondo la Corte, infatti, il limite dell'armonia con i principi del sistema tributario consente alla Regione Sardegna di valutare essa stessa la coerenza del

proprio sistema tributario rispetto a quello statale, conformando i propri tributi agli elementi essenziali, allo “spirito” di quest’ultimo nel suo complesso ed alle *rationes* dei singoli istituti che lo compongono. Al contrario, i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario - che limitano l’istituzione di tributi da parte delle Regioni ordinarie - devono essere fissati esplicitamente da apposita legge, in assenza della quale le Regioni non possono esercitare l’autonomia impositiva (salvo casi limitati).

Pertanto, una volta verificato che la Costituzione non garantisce - rispetto allo Statuto sardo - quelle più ampie forme di autonomia che sole ne consentirebbero l’applicazione alla Regione a statuto speciale, ai sensi della legge cost. n. 3/2001, la Corte individua il parametro di legittimità delle norme impugnate nell’articolo 8 dello Statuto regionale. Non vengono prese in esame, conseguentemente, le censure mosse dal Governo con riferimento agli articoli 117 e 119 Cost.

Sulla base di queste premesse la Corte procede all’esame delle singole disposizioni impugnate.

In relazione all’imposta sulle plusvalenze delle seconde ad uso turistico - prevista dall’articolo 2 - la Corte afferma che essa non è in armonia con il principio del sistema tributario statale di cui è espressione l’articolo 67 TUIR: la ratio di tale norma viene, infatti, dalla Corte individuata nella volontà di colpire il comportamento del contribuente che - in presenza dei presupposti stabiliti dal legislatore - si manifesta come oggettivamente finalizzato alla produzione di un reddito.

Invece la normativa regionale (in entrambe le sue formulazioni, originaria e modificata dalla l.r. 2/2007), da un lato appare avere una ratio contrastante con quella sopra indicata perché colpisce tutte le plusvalenze per il solo fatto della differenza positiva tra corrispettivo di cessione e prezzo o costo iniziale, secondo l’ottica del reddito entrata invece che in funzione del reddito prodotto (come è invece per lo Stato).

Dall’altro lato risultano assoggettate a tassazione le plusvalenze realizzate da soggetti fiscalmente domiciliati fuori dal territorio sardo ai sensi dell’articolo 58 del DPR 600/1973.

Per effetto del rinvio alla nozione di domicilio fiscale contenuta in tale norma, tuttavia, le plusvalenze realizzate nel territorio sardo risultano esenti da tassazione se il soggetto è residente all’estero ed invece tassate se il soggetto è residente in Italia ma fuori dal territorio regionale sardo.

Si determina, pertanto, in tal modo una ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti residenti in Italia (ma fuori del territorio sardo) e soggetti residenti all’estero.

Questa differenza di regime in presenza di un medesimo presupposto non trova, secondo la Corte, una ragionevole giustificazione. Da qui l’illegittimità della norma in esame. Restano assorbite tutte le altre censure sull’articolo 2.

Con riguardo all’imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico - prevista dall’articolo 3 - il ricorrente Governo censura il contrasto con i principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, sotto il profilo della disparità di

trattamento tra soggetti fiscalmente domiciliati o nati in Sardegna e soggetti che non hanno tali requisiti.

Dopo una attenta analisi della norma - nel testo originario - la Corte riconosce che l'imposta in esame colpisce il possesso di immobili situati in zone di pregio turistico (entro 3 km dalla battigia) indipendentemente dall'effettiva utilizzazione per fini turistici.

Essa, pertanto - come indirettamente confermato anche da una formulazione letterale che riprende in modo identico la disciplina statale sull'ICI - non è riconducibile ai tributi turistico ambientali (che vogliono colpire l'inquinamento ambientale prodotto dal turismo ovvero il "consumo ed uso" del bene ambientale protetto, non giustificato da un collegamento stabile del possessore con la comunità territoriale), ma è invece riconducibile, sul piano oggettivo, ad una logica di tassazione di tipo patrimoniale-immobiliare (come l'ICI) in quanto viene a colpire il mero possesso di fabbricato ubicato in zona di particolare rilievo turistico e non adibito ad abitazione principale.

In mancanza della finalità turistico ambientale, l'imposta avrebbe dovuto avere carattere di generalità, cosicché non possono trovare giustificazione le esclusioni soggettive stabilite dalla norma e basate sulla presenza di particolari indici di collegamento col territorio (quali il domicilio fiscale in Sardegna o la nascita nel territorio sardo).

La scelta operata dal legislatore regionale con l'articolo 3 contrasta quindi con il carattere generale delle imposizioni sui patrimoni immobiliari e ne snatura l'essenza creando, in particolare, discriminazioni soggettive che sono in disarmonia con il principio del sistema tributario statale secondo il quale le imposte immobiliari, aventi natura reale, si devono applicare a tutti i titolari delle situazioni giuridiche soggettive sugli immobili situati nel territorio dell'ente impositore, senza che possano apportarsi eccezioni estranee alla logica impositiva del tributo medesimo.

Con riguardo alla nuova formulazione dell'articolo 3, introdotta dalla l.r. n. 2/2007 (di cui al secondo ricorso) valgono analoghe considerazioni e dunque anch'essa risulta illegittima in quanto la norma mantiene inalterata la sostanza del prelievo, limitandosi ad eliminare l'esclusione dalla tassazione per i soggetti nati in Sardegna (e loro coniugi e figli).

Quindi rimangono valide tutte le considerazioni svolte con riguardo alla formulazione originaria ed anche in questo caso sono assorbite tutte le ulteriori censure.

Procedendo all'esame dell'impugnazione avverso l'articolo 4 - istitutivo dell'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto - le censure governative proposte in relazione al testo originario sono, invece, ritenute infondate. Al riguardo la Corte ritiene che il tributo in esame sia comunque qualificabile come proprio della Regione e quindi legittimamente introdotto in forza della previsione statutaria speciale, potestà che (come in precedenza chiarito) non è condizionata alla previa emanazione da parte dello Stato di una legge che fissi i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

La Corte rileva che le premesse su cui lo Stato fonda la sua impugnativa sono errate: infatti per la Corte: a) i diritti aeroportuali previsti dalla legislazione

statale non sono tributi ma corrispettivi civilistici di alcuni servizi aeroportuali; b) l'imposta regionale in esame è dovuta per il semplice fatto dello scalo in territorio sardo, indipendentemente dall'utilizzazione in concreto di servizi aeroportuali, quindi il presupposto dell'imposta regionale è diverso dal fatto costitutivo dell'obbligo di pagamento dei diritti aeroportuali; c) in ogni caso non esiste un divieto per la regione Sardegna di istituire tributi propri aventi lo stesso presupposto di quelli statali, con la conseguenza che comunque la previsione regionale non potrebbe comunque ritenersi illegittima.

Le molteplici censure mosse avverso l'articolo 4 nella nuova formulazione introdotta dalla l.r. n. 2/2007 sono ritenute inammissibili (perché formulate in modo generico o senza motivare la scelta del parametro costituzionale) o infondate, salvo le censure relative alla pretesa violazione dell'articolo 117 comma 1 in relazione al Trattato CE ed ai principi di libera prestazione di servizi e tutela della concorrenza.

Al riguardo la Corte, anche richiamandosi a propri precedenti, conferma che nei giudizi dinanzi ad essa promossi in via principale, le norme comunitarie integrano il parametro per la valutazione di conformità delle leggi regionali all'articolo 117 comma 1 Cost., con conseguente declaratoria di illegittimità delle norme regionali che siano giudicate incompatibili con il diritto comunitario.

Con riguardo alla possibilità di sollevare questione interpretativa pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia, la Corte costituzionale - alla luce della formulazione del medesimo articolo 234 del Trattato - ritiene di poter procedere in quanto avente natura di giudice ed in particolare di giudice in unica istanza.

Pertanto solleva questione interpretativa pregiudiziale dell'articolo 4 in relazione agli articoli 49 e 87 Trattato CE, rilevando che l'applicazione dell'imposta a coloro che non hanno domicilio fiscale in Sardegna può determinare un aggravio selettivo del costo dei servizi resi dalle imprese non residenti e che ciò può assumere rilevanza sia come restrizione alla libera prestazione di servizi sia come aiuto di stato alle imprese aventi domicilio fiscale in Sardegna, con effetti discriminatori e distorsivi della concorrenza.

Infine, con riguardo all'articolo 5 della l.r. n. 2/2007 che istituisce l'imposta regionale di soggiorno ed attribuisce ai Comuni la facoltà di applicarla nei confronti dei soggetti non residenti che soggiornano nel territorio sardo nel periodo turistico (giugno - settembre), la Corte respinge l'impugnazione governativa.

La stessa afferma che è legittima e non irragionevole l'esenzione dall'imposta per i residenti in quanto essi già concorrono, mediante il pagamento di vari altri tributi, alle spese pubbliche connesse ai servizi pubblici locali e alla tutela del patrimonio culturale e ambientale sardo. Per le stesse ragioni non è neppure configurabile una discriminazione rispetto ai cittadini UE.