



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

Studio del possibile impatto dell'articolo 8 dello Statuto sardo, così come modificato dalla

L.296/06



Pubblicazione realizzata dall'Agenzia della Regione Autonoma
della Sardegna per le Entrate

Testi a cura di:

Gianluigi Giuliano (Aspetti generali, Individuazione delle
forme di fiscalità di sviluppo),

con la collaborazione di

Valentina Tagliagambe (Compartecipazione IVA, Imposte di
fabbricazione, Entrate erariali di cui alla lett. m) dell'art.8 dello Statuto)



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

----- * * * * -----

Indice

Aspetti generali	pag. 2
Compartecipazione IVA	pag. 5
Compartecipazione imposte di fabbricazione	pag. 7
Entrate erariali di cui alla lett. m) dell'art.8 dello Statuto	pag. 24
Individuazione di forme di fiscalità di sviluppo	pag. 27



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

Aspetti generali

Il presente approfondimento ha lo scopo di analizzare alcuni degli aspetti più rilevanti che emergono dalla lettura dell'articolo 8 dello Statuto sardo, così come modificato dalla L. 296/06.

L'articolo 8 è organizzato in due commi, nel primo dei quali sono elencate tutte le entrate di competenza della Regione Sardegna, secondo lo schema che segue:

1. lettera a) IRPEF ed IRES. Il primo tributo grava sulle persone fisiche ed è composto dai redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa, diversi. Il secondo grava sulle persone giuridiche ed è riconducibile, sempre a reddito d'impresa;
2. lettera b) Imposte indirette e in particolare imposta di bollo, di registro, ipotecarie, sul consumo dell'energia elettrica e tasse sulle concessioni governative;
3. lettera c) Imposta di successione e donazioni: grava su eredi e beneficiari di donazioni riconducibili a beni ubicati nel territorio nazionale;
4. lettera d) Imposta di fabbricazione: relativamente a questo tributo si veda il capitolo specifico, in quanto oggetto di specifica richiesta
5. lettera imposta di consumo e) sui generi di monopolio;
6. lettera f) I.V.A. imposta gravante su imprese e lavoratori autonomi, gravante sul valore aggiunto di beni e servizi;
7. lettera g) canoni per concessioni idroelettriche;
8. lettera h) imposte sul turismo e tributi propri. Fra questi il più rilevante è sicuramente l'IRAP che grava sui titolari di reddito di lavoro autonomo e d'impresa, nonché sui soggetti IRES e sugli Enti pubblici e Privati;



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

9. lettera i) redditi derivanti dal patrimonio regionale;
10. lettera m) altre entrate erariali dirette ed indirette.

I tributi principali _ IRES, IRPEF (ora IRE) ed imposte indirette (esclusa l'IVA) - vengono compartecipati secondo il criterio della riscossione o percezione, ai sensi delle lettere a), b), e c) del comma 1 dell'art. 8. Ciò equivale a dire che i tributi (di cui sopra) sono oggetto di compartecipazione mediante il criterio della riscossione, solo in quanto materialmente pagati in Sardegna. Per scendere ad un ulteriore livello di dettaglio, le deleghe di pagamento incassate presso istituti di credito e sportelli postali (o loro filiali) ubicati in Sardegna costituiscono la base di calcolo a prescindere dalla domiciliazione fiscale del soggetto e – oggettivamente – a prescindere dal luogo di produzione del reddito. La regola del luogo della riscossione pare, quindi, essere il criterio principale per l'attribuzione della compartecipazione dei principali tributi. Altro importante tributo (di cui si tratterà separatamente) è l'imposta di fabbricazione anch'essa compartecipata con il criterio della “percezione” in Sardegna, equivalente a quello della riscossione.

Tuttavia la successiva lettera m) ed il comma 2 dell'art. 8 introducono un ulteriore criterio di compartecipazione universale (comprendente, quindi , anche i tributi sopra citati) basato su un principio diverso da quello della riscossione (= pagamento) in Sardegna.

Segnatamente la lettera m) dispone (in maniera omnicomprensiva) una compartecipazione su tutte le entrate erariali – dirette ed indirette – ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici.

Non è chiaro se la norma riguardi tutti i tributi (ma anche altre entrate erariali) non espressamente menzionati nelle precedenti lettere (del comma 1 art. 8), ovvero se rappresenti una norma di salvaguardia o di recupero di quanto possa



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

non essere oggetto di compartecipazione per effetto del rigido meccanismo della riscossione. Nondimeno è da chiarire se la norma sia riferita esclusivamente alle entrate erariali (tributarie e non) non previste nelle precedenti tassative elencazioni ed a quelle che, sebbene non previste originariamente potessero in momenti successivi essere introdotte.

Allo stato attuale (ancorché non nuove alla legge di riforma dell'articolo 8) si potrebbe pensare alle entrate erariali derivanti dai Giochi e scommesse (non aventi natura tributaria) gestiti dall'Amministrazione dei Monopoli di Stato, ovvero altre imposte dirette quali le imposte sostitutive ed altre minori imposte indirette.

In sostanza una prima interpretazione della norma potrebbe attribuire alla stessa il significato di conferire la compartecipazione in via residuale rispetto a quanto già previsto nelle precedenti lettere a-b-c-d, talchè si avrebbe il seguente effetto: le imposte IRES, IRPEF (ora IRE), indirette e tasse e di fabbricazione sarebbero compartecipate con il criterio della riscossione, le altre, cioè quelle non espressamente previste, con il criterio indeterminato previsto dalla lettera m).

Altra soluzione interpretativa potrebbe indurre a ritenere che la norma si riferisca sia alle entrate non precedentemente specificate che a quelle citate nelle lettere precedenti, per quanto non intercettato con il criterio della riscossione¹.

A completamento dell'analisi della struttura dell'articolo 8, va citato il secondo comma: “ *Nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che sebbene relative a fattispecie maturate nell'ambito regionale affluiscono,*

¹ad esempio soggetto produttore di reddito in Sardegna che esegue i versamenti d'imposta presso sportelli bancari o postali ubicati fuori dalla regione



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

in attuazione di disposizioni legislative o per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori dal territorio della regione”.

Effetto rilevante di tale disposizione potrebbe essere quello di ricomprendere tra la base di calcolo delle compartecipazioni regionali le ritenute fiscali operate e versate dallo Stato per i propri uffici periferici e dall'inpdap per i pensionati ex pubblici dipendenti residenti in Sardegna, nonché all'imposta di registro gravante sugli atti pubblici².

Compartecipazione IVA

La lettera f) dell'articolo 8 dello Statuto della Sardegna, nella sua nuova formulazione dispone che le entrate della regione sono costituite “dai nove decimi del gettito dell'imposta sul valore aggiunto generata sul territorio regionale da determinare sulla base dei consumi regionali delle famiglie rilevati annualmente dall'Istat”.

Si tratta forse della parte dello Statuto che è stata modificata in maniera più rilevante dalla L.296/06. Due le novità principali sulle quali vale la pena soffermarsi: da un lato la Sardegna ottiene finalmente la definizione chiara della quota parte di imposta di propria competenza; dall'altro viene individuato, come base di riferimento per il calcolo, il gettito dell'imposta valorizzato a partire dalle stime Istat dei consumi delle famiglie in Sardegna.

Con riferimento al primo aspetto, si ricorda che, antecedentemente alla modifica apportata dalla L.296/06, lo Statuto non individuava a priori la quota

² L'atto pubblico è registrato presso l'ufficio del distretto assegnato al pubblico ufficiale e la relativa imposta “affluisce” all'ufficio ove l'atto è registrato secondo il citato criterio della registrazione.



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

parte dell'imposta sul valore aggiunto di spettanza della regione, ma demandava tale decisione ad accordi tra lo Stato e la Sardegna che si sarebbero dovuti prendere annualmente, alla luce delle spese necessarie alla RAS per l'adempimento delle sue funzioni normali. Una simile scelta ha determinato la necessità di portare avanti ogni anno trattative non facili, basate su criteri poco chiari, quale il concetto di funzioni normali, che non si presta certo ad un'interpretazione univoca. La conseguenza è stata una perenne perdita di gettito della Sardegna, che ha visto il valore reale della propria compartecipazione all'imposta ridursi di anno in anno. La modifica della lettera f), oltre a fornire un riferimento trasparente e certo a chi deve gestire il bilancio regionale, è inoltre in linea con i principi del federalismo fiscale che, soprattutto negli ultimi tempi, si stanno delineando con forza. Nella sua versione originale infatti, la formulazione della lettera f), ha portato di fatto ad assimilare il gettito IVA di spettanza della regione più ad un trasferimento che ad una compartecipazione; nonostante il teorico riferimento ad un'intesa che la regione avrebbe dovuto raggiungere con lo Stato, era in fin dei conti quest'ultimo a stabilire quanto trasferire: la Sardegna si trovava inevitabilmente in una situazione di minore forza contrattuale rispetto allo Stato e nulla poteva obiettare di fronte al limite dato dal persistente stato di difficoltà delle finanze pubbliche.

Va inoltre evidenziato che a seguito della modifica delle disposizioni statutarie in esame, viene eliminato il riferimento alla spesa per funzioni normali come criterio per l'individuazione della quota di gettito IVA spettante alla regione: ciò comporta un importante rovesciamento di prospettiva nei rapporti causa-effetto tra spesa ed entrate. Non è più la compartecipazione ad essere definita in funzione della spesa da sostenere, ma al contrario, la RAS può contare su



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

una compartecipazione definita a priori, per gestire le spese necessarie all'espletamento delle proprie funzioni. Questa nuova prospettiva è in linea con l'obiettivo, perseguito anche a livello nazionale con le disposizioni sul federalismo, di responsabilizzare gli amministratori regionali al fine di realizzare una gestione efficiente dei fondi pubblici. Legare la determinazione delle entrate ordinarie di spettanza di un ente alla quantificazione delle spese che gravano sullo stesso, come noto, ha il risultato di premiare chi spende di più e non necessariamente chi spende meglio, a scapito dell'efficienza dell'azione pubblica e della trasparenza nei rapporti tra amministratori e amministrati.

Con riferimento alle novità relative alla base di calcolo utilizzata ai fini dell'individuazione del gettito IVA spettante alla regione, va ricordato che la formulazione dello statuto antecedente alla riforma individuava come valore di riferimento la quota dell'imposta riscossa nel territorio regionale: essendo l'IVA un'imposta che grava sui consumatori finali, è sembrato certamente coerente modificare tale disposizione, legando la valutazione della compartecipazione ai consumi delle famiglie nella regione; la compartecipazione IVA si calcola pertanto applicando al montante dei consumi delle famiglie in Sardegna rilevato dall'ISTAT l'aliquota media relativa ai diversi prodotti di consumo.

Compartecipazione imposte di fabbricazione

Definizioni e problemi interpretativi

Al fine di individuare in maniera inequivocabile l'oggetto della presente trattazione, va preliminarmente chiarito che il termine "imposta di



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

fabbricazione”, richiamato alla lettera d) dell’art.8 dello Statuto non è più un termine in vigore in Italia; la necessità di recepimento delle nove Direttive CEE emesse nel 1992 al fine di armonizzare la normativa in materia di accise, in vista delle realizzazione del mercato interno, ha determinato l’adozione del DL 331/93 che all’art. 1 comma 2 lett a) definisce l’accisa come “l’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista, dalle vigenti disposizioni, con la denominazione di imposta di fabbricazione o di consumo e corrispondente sovrimposta di confine o di consumo”. La definizione di accisa come sopra descritta è stata replicata successivamente nel testo unico accise, approvato con D.lgs 26/10/1995 n°504, che ha operato sia il coordinamento delle numerose norme nazionali, sia l’armonizzazione delle norme interne con le direttive dell’Unione Europea. Nell’ambito delle accise, secondo quanto chiarito dalla Circolare Ministeriale 28 maggio 2007 n. 17/D e dalla Circolare Ministeriale 24 maggio 2004 n. 21/D sono da ricomprendere:

1. l'accisa armonizzata relativa ai prodotti energetici, all'energia elettrica, all'alcole e alle bevande alcoliche;
2. l'imposta di consumo su oli lubrificanti e bitumo di petrolio;
3. la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x) applicata ai "grandi impianti di combustione";
4. accisa armonizzata relativa ai tabacchi lavorati³.

Il citato T.U. è stato emanato in base a una delega contenuta nella L.427/93, al fine di raccogliere e riordinare le disposizioni vigenti in tema di imposte di fabbricazione e di consumo, ma nonostante l’ampia delega ricevuta non ha disciplinato l’intero settore delle accise: restano escluse le disposizioni relative ai tributi di cui ai punti 3 e 4, disciplinate rispettivamente dall’art.17 c.29

³ Ai sensi delle richiamate circolari non è classificata tra le accise l’imposta sui fiammiferi, disciplinata dalla L.198/83 e dal DI 331/93. Tale imposta è spesso annoverata tra le accise dalla dottrina. Si tratta di un’imposta di fabbricazione che va comunque ricompresa nel disposto di cui alla lettera d).



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

L.449/97 (punto 3) e dalla L.76/85 e dal DL 331/93 (punto 4) e successive modifiche e integrazioni.

Al fine di poter dare attuazione alla norma statutaria, occorre in primo luogo stabilire che cosa il legislatore abbia voluto ricomprendere nel disposto di cui alla lettera d) dell'art.8 dello Statuto. In particolare va approfondito se si possano ricomprendere nell'ambito di tale previsione unicamente le imposte di fabbricazione (come sembrerebbe da un'interpretazione letterale e restrittiva della norma), intese come un sottoinsieme dei tributi attualmente riconducibili al termine accise, o se si possa dare a tale previsione normativa un'interpretazione estensiva, ricomprendendovi tutte le accise, anche quelle che, in virtù dei loro particolari meccanismi di funzionamento, erano originariamente definite imposte di consumo.

Ai fini dell'individuazione di quali tra i tributi attualmente definiti "accise" fossero originariamente riconducibili alla tipologia delle imposte di consumo è utile riportare integralmente la definizione di cui all'art. 7, comma 2 della Legge 17.04.2003, n. 80 secondo la quale per accisa si intende "l'accisa armonizzata relativa agli oli minerali⁴, all'alcole e alle bevande alcoliche, ai tabacchi lavorati⁵; l'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica; l'imposta di consumo sui bitumi di petrolio; l'imposta sui consumi di carbone, coke di petrolio e bitume di origine naturale emulsionato con il 30 per cento di acqua, denominato orimulsion (NC 2714), impiegati negli impianti di combustione come definiti dalla direttiva 88/609/CEE del Consiglio, del 24 novembre 1988; la tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x) applicata ai grandi impianti di combustione".

⁴ Oggi prodotti energetici (circ. 17/D del 28/05/2007 Agenzia delle Dogane)

⁵ L'accisa sui tabacchi, nonostante non sia specificato dal citato disposto della L.80/03 è nata come imposta sui consumi ai sensi di quanto previsto dalla L 76/85 istitutiva dell'imposta



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

La questione della riconducibilità delle imposte di consumo al disposto di cui alla lettera d) non ha una rilevanza esclusivamente formale, ma influenza direttamente l'ammontare di entrate di competenza delle regione: se si dovesse optare per un'interpretazione letterale della norma, le entrate derivanti dalle imposte di consumo sarebbero disciplinate dal disposto di cui alla lettera m) dell'art.8 dello Statuto, che prevede che siano di competenza della regione i sette decimi di tutte i tributi erariali non esplicitamente elencati nei punti precedenti. Viceversa un'interpretazione estensiva del disposto di cui alla lettera d), implicherebbe che le imposte di consumo seguano la stessa disciplina delle altre accise, con la conseguenza che la quota spettante alla regione sarebbe pari ai nove decimi delle entrate riscosse.

A ben vedere alcune imposte di consumo non possono ricomprendersi all'interno della lettera d), né della lettera m), in quanto sono oggetto di uno specifico richiamo da parte dello Statuto: ai sensi della lett. e) spettano alla Regione i nove decimi dell'imposta erariale relativa ai prodotti dei monopoli dei tabacchi consumati nella Regione; ai sensi della lett. b) i nove decimi del gettito dell'imposta sul consumo dell'energia elettrica percetta nella Regione. Questa constatazione sembra avvalorare la tesi favorevole ad un'interpretazione restrittiva del disposto statutario oggetto del presente studio, in quanto dal combinato disposto delle lettere b), d), e) sembra che il legislatore non intendesse ricomprendere tutte le accise nell'ambito del termine imposte di fabbricazione.

A completamento del quadro di riferimento utile perché possa essere affrontato tale problema interpretativo, è importante tuttavia evidenziare che la struttura del principale documento normativo nazionale di riferimento per le accise non



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

prevede nessuna distinzione tra imposte di consumo e di fabbricazione⁶: questa considerazione costituisce a ben vedere la principale conferma dell'intento del legislatore nazionale di superare le distinzioni tra le due tipologie di imposta per ricomprendere tali tributi all'interno della comune denominazione di accise e della comune disciplina ad esse riferibile. Di questo obiettivo perseguito a livello nazionale, il legislatore regionale non può non tener conto nella predisposizione delle norme attuative dello Statuto.

Una volta che sarà risolto questo primo problema interpretativo, lo studio del meccanismo di funzionamento dei tributi in questione potrà aiutare a comprendere come si determina il valore del gettito che dovrebbe pervenire alla Regione; a tal proposito va evidenziato che lo Statuto sardo nella sua versione originaria prevedeva che fossero di competenza della Sardegna "i nove decimi dell'imposta di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati, percetta nel territorio della regione". Tale previsione, non essendo stata modificata dalla L. 296/06, resterà in vigore anche successivamente al 31/12/09, ma potrebbe essere reinterpretrata alla luce del disposto di cui al secondo comma dell'art.8, nella sua nuova versione, che prevede che "nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, in attuazione di disposizioni legislative o per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della regione".

La scelta, in sede di definizione delle norme attuative dello Statuto, dell'adozione del criterio del riscosso o del maturato per l'individuazione delle entrate di competenza della Sardegna ha una rilevanza diversa a seconda delle differenti tipologie di accise cui si riferisce: scopo della presente trattazione è

⁶ il TUA è infatti suddiviso in quattro titoli: il primo (artt. 1-51) è dedicato alla disciplina generale delle accise, il secondo (artt.52-60) è relativo all'imposta di consumo sull'energia elettrica, il terzo (artt. 61-62) contiene le norme sulle altre imposte dirette, l'ultimo (artt.63-68) le disposizioni transitorie e finali.



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

porre in luce i meccanismi di maturazione e riscossione delle accise per mettere a disposizione del legislatore elementi utili al fine di valutare le possibili norme di interpretazione e attuazione dello statuto, ma anche al fine di fornire i dati necessari all'effettuazione delle relative valutazioni di convenienza.

Meccanismi di maturazione e riscossione delle accise

➤ Accise disciplinate dal TUA (accisa armonizzata relativa ai prodotti energetici, all'energia elettrica, all'alcole e alle bevande alcoliche, imposta di consumo su oli lubrificanti e bitumi di petrolio)

A differenza dell'iva che incide sul valore del prodotto, l'accisa grava sulle quantità dello stesso e si esprime in aliquote rapportate all'unità di misura del prodotto, come sintetizzato nella tabella seguente (D.lgs 504/95). Va tuttavia evidenziato che le misure delle aliquote di accisa sui prodotti energetici usati come carburanti ovvero come combustibili per riscaldamento per usi civili, possono essere diminuite con apposito decreto al fine di compensare le maggiori entrate dell'IVA derivanti dalle variazioni del prezzo internazionale del petrolio greggio (art. 1 c. 290 e s. L. 244/2007).



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

Prodotto	Aliquota accisa ordinaria (€)
1. PRODOTTI ENERGETICI	
benzina (con o senza piombo):	564,00 per mille litri;
petrolio lampante o cherosene (usato come carburante o come combustibile per riscaldamento):	337,49064 per mille litri
gasolio:	
usato come carburante:	423 per mille litri;
per riscaldamento:	403,21391 per mille litri;
olio combustibile denso usato per riscaldamento:	
- ad alto tenore di zolfo (ATZ):	128,26775 per 1000 Kg;
- a basso tenore di zolfo (BTZ):	64,2421 per 1000 Kg;
olio combustibile denso per uso industriale:	
- ad alto tenore di zolfo (ATZ):	63,75351 per 1000 Kg;
- denso a basso tenore di zolfo (BTZ):	31,38870 per 1000 Kg;
gas di petrolio liquefatti (GPL):	
- carburante per autotrazione:	227,77 per 1000 Kg;
- combustibile per riscaldamento:	189,94458 per 1000 Kg;
gas naturale:	
- per autotrazione:	0,00291 per metro cubo;
- per combustione per usi industriali:	0,012498 per metro cubo (*);
- per combustione per usi civili:	
consumi fino a 120 metri cubi annui (prima fascia):	0,044 per metro cubo;
consumi superiori a 120 metri cubi annui e fino a 480 metri cubi annui (seconda fascia),	0,175 per metro cubo;
consumi superiori a 480 metri cubi annui e fino a 1560 metri cubi annui,	0,170 per metro cubo;



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

Prodotto	Aliquota accisa ordinaria (€)
consumi superiori a 1560 metri cubi annui	0,186 per metro cubo
- per i consumi nei territori di cui all'art. 1 del testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno (DPR 218/78), si applicano le seguenti aliquote:	
consumi fino a 120 metri cubi annui:	0,038 per metro cubo;
consumi superiori a 120 metri cubi annui e fino a 480 metri cubi annui (seconda fascia),	0,135 per metro cubo;
consumi superiori a 480 metri cubi annui e fino a 1560 metri cubi annui,	0,120 per metro cubo;
consumi superiori a 1560 metri cubi annui	0,150 per metro cubo;
carbone, lignite e coke impiegati per uso riscaldamento:	
da parte di imprese:	4,60 per mille chilogrammi;
da parte di soggetti diversi dalle imprese:	9,20 per mille chilogrammi.
emulsioni (**)	
Dal 1° gennaio 2008 e fino al 31 dicembre 2013, è stabilita una accisa ridotta per le emulsioni stabilizzate idonee all'impiego nella carburazione e nella combustione, anche prodotte dal medesimo soggetto che le utilizza per i medesimi impieghi limitatamente ai quantitativi necessari al suo fabbisogno:	
a) emulsione stabilizzata di olio da gas con acqua contenuta in misura variabile dal 12 al 15% in peso:	
1) usata come carburante:	
- fino al 31 dicembre 2009:	256,70 per mille litri;
- dal 1° gennaio 2010:	280,50 per mille litri;
2) usata come combustibile per riscaldamento:	245,16 per mille litri;
b) emulsione di olio combustibile denso ATZ con acqua contenuta in misura variabile dal 12 al 15% in peso:	
1) usata come combustibile per riscaldamento:	99,32 per mille chilogrammi;
2) per uso industriale:	41,69 per mille



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

Prodotto	Aliquota accisa ordinaria (€)
	chilogrammi;
c) emulsione di olio combustibile denso BTZ con acqua contenuta in misura variabile dal 12 al 15% in peso:	
1) usata come combustibile per riscaldamento:	29,52 per mille chilogrammi;
2) per uso industriale:	20,84 per mille chilogrammi.
2. ALCOLE E BEVANDE ALCOLICHE	
birra:	2,35 per ettolitro e per grado-Plato
vino (tranquillo e spumante)	0
bevande fermentate diverse dalle precedenti	0
prodotti intermedi	68,51 per ettolitro
alcole etilico	800,01 per ettolitro
3. ENERGIA ELETTRICA	
a) per abitazioni	0,004700 per ogni Kwh
b) locali diversi	0,00310 per ogni Kwh
4. OLI LUBRIFICANTI	842 per tonnellata
5. BITUMI DI PETROLIO	30,99 per tonnellata
(*) Per gli utilizzatori industriali, termoelettrici esclusi, con consumi superiori a 1.200.000 metri cubi per anno, l'accisa è ridotta a € 0,0049992 per metro cubo (art. 4 DL 356/2001). (**) L'efficacia della disposizione in esame è subordinata alla preventiva approvazione da parte della Commissione europea	

L'art. 2 c. 1, 2 D.Lgs. 504/95 individua nella fabbricazione o nell'importazione dei beni soggetti ad imposizione il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, mentre l'effettiva esigibilità della stessa è differita al momento in cui il bene è immesso al consumo. Come sarà meglio specificato nel seguito della



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

trattazione, il disallineamento tra il momento della produzione, cui corrisponde il sorgere dell'obbligazione tributaria, e il momento dell'immissione al consumo, cui corrisponde l'effettivo diritto alla riscossione dell'accisa, determina uno scostamento tra valore delle accise maturate in Sardegna, in quanto calcolate su beni prodotti nella regione e accise "percette" in Sardegna, quindi riscosse su prodotti immessi al consumo nell'isola.

Va tuttavia specificato che, per il gas naturale, l'energia elettrica e il carbone, lignite e coke, il fatto generatore e l'esigibilità si identificano con la fornitura all'utente finale o al momento del consumo se è estratto per uso proprio.

Ai sensi dell'art. 2, comma 4 del D.Lgs. 504/95, obbligato al pagamento è generalmente il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione al consumo, ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta o che si è reso garante di tale pagamento. In relazione al gas naturale, all'energia elettrica, al carbone, lignite e coke, soggetto obbligato è chi effettua la fornitura ai consumatori finali, o chi fabbrica o acquista o estrae per uso proprio i suddetti beni.

Il deposito fiscale è "l'impianto in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite merci sottoposte ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria"⁷. L'esercizio del deposito è subordinato al rilascio, da parte dell'Ufficio Tecnico di Finanza (U.T.F.), della licenza fiscale, previo pagamento di un diritto di licenza che deve essere rinnovato ogni anno mediante la corresponsione di un'imposta fissa.

Il deposito fiscale deve inoltre tenere dei particolari registri di carico e scarico dei prodotti in esame, vidimato dall'U.T.F. È istituito un archivio elettronico a disposizione del Ministero delle Finanze nel quale sono registrate le principali

⁷ Art. 1, comma 2, lett. e) del T.U. accise



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

informazioni riguardanti tutti gli operatori economici interessati al settore dei prodotti soggetti ad accisa. Ogni operatore è identificato da un codice accisa.

Il pagamento (Circ. Min. 24 maggio 2004 n. 21/D) va generalmente effettuato in banca o in posta mediante versamento unitario con un apposito modello F 24 accise approvato con Provvedimento dell' Agenzia delle Entrate. È altresì possibile pagare presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato o in posta mediante versamento su c/c postale intestato alla predetta sezione di tesoreria.

Relativamente ai prodotti di importazione la riscossione avviene presso gli uffici doganali, con le modalità e nei termini previsti per i diritti di confine, in contanti, accredito in c/c postale, vaglia cambiario, assegni o bonifici bancari; in genere la prova dell'avvenuto pagamento è data dall'apposizione di un contrassegno sul prodotto o sul contenitore. Nel caso di prodotti immessi in consumo nel territorio nazionale, e successivamente destinati al consumo in altro Paese comunitario o all'esportazione, nonché negli altri casi limitati, espressamente previsti nel Testo unico delle accise, è possibile chiedere il rimborso dell'accisa pagata all'acquisto.

➤ accise non disciplinate dal TUA: tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x) applicata ai "grandi impianti di combustione" e accisa armonizzata relativa ai tabacchi lavorati.

Per esigenza di completezza si fa un breve richiamo alle accise non disciplinate all'interno del TUA. In particolare la tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di azoto è disciplinata dall'art. 17 c. 29 L. 449/97 che individua come soggetti passivi gli esercenti i grandi impianti di combustione. L'art 1 del DPR 416/01 chiarisce che per grande impianto di combustione si intende l'insieme degli impianti di combustione costituiti da qualsiasi dispositivo



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

tecnico in cui sono ossidati combustibili al fine di utilizzare il calore così prodotto, localizzati in un medesimo sito industriale, appartenenti ad un singolo esercente e dei quali almeno uno abbia una potenza termica nominale pari o superiore a 50 MW.

I soggetti passivi sono obbligati al pagamento della tassa ed a presentare agli Uffici tecnici di finanza territorialmente competenti apposita dichiarazione annuale, con i dati delle emissioni dell'anno precedente, entro la fine del mese di febbraio di ogni anno.

La documentazione attestante la veridicità della dichiarazione deve essere conservata per almeno 5 anni. La tassa è dovuta nella misura di 53,20 euro per tonnellata/anno di anidride solforosa e di 104,84 euro per tonnellata/anno di ossidi di azoto e deve essere versata mediante il modello F24 previsto per le accise. L'accertamento viene effettuato secondo le disposizioni del D.lgs 504/95. Nonostante sia qualificato come tassa, il tributo in questione può essere senz'altro annoverato tra le accise, anche ai sensi di quanto espressamente previsto dalla richiamata L.80/03.

Per quanto riguarda infine l'accisa sui tabacchi lavorati, pur non essendo ricompresa nel disposto del TUA è stata disciplinata, insieme alle altre accise, dal DL 331/93, che prevede un meccanismo attuativo molto simile a quello delle altre accise. Nonostante l'accisa in questione sia stata istituita originariamente come imposta sui consumi, la normativa di riferimento ricalca quella individuata dal TUA con riferimento al momento in cui nasce l'obbligazione tributaria (momento della fabbricazione o della importazione), al momento di esigibilità del tributo (momento dell'immissione in consumo del prodotto) e al regime in sospensione d'imposta. Questa considerazione conferma ancora una volta la difficoltà di distinguere nell'ambito dell'attuale



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

sistema normativo le imposte originariamente definite di fabbricazione da quelle nate come imposte di consumo.

Le aliquote di base per il calcolo dell'accisa sui tabacchi sono le seguenti:

- sigarette 58,5%;
- sigari e sigaretti 23%;
- tabacco da fumo trinciato 56%;
- tabacco da fiuto e da mastico 24,78%.

Come accennato in premessa tale imposta è comunque oggetto di una specifica disposizione dello Statuto (art.8 lettera e)

La questione irrisolta delle entrate regionali: il criterio del riscosso o il criterio del maturato

Alla luce dei meccanismi di formazione dell'accisa descritti, è evidente che la previsione normativa relativa all'esistenza di un regime in sospensione d'imposta tra il momento della fabbricazione e quello dell'immissione al consumo, ha la conseguenza che l'imposta percetta in Sardegna non è riferibile ai quantitativi di beni prodotti nella regione, ma ai volumi degli stessi immessi al consumo nell'isola.

Da quanto detto emerge che l'interpretazione che il legislatore regionale darà in sede di attuazione al disposto statutario potrà influenzare le entrate spettanti alla regione; qualora il dettato di cui alla lettera d) (che fa chiaro riferimento al criterio del riscosso) fosse reinterpretato alla luce di quanto stabilito al secondo comma dell'art.8 (criterio della maturazione delle fattispecie tributarie da cui scaturiscono le entrate), potrebbero essere ricomprese nella base di calcolo delle entrate di competenza anche le accise relative a produzioni localizzate in Sardegna ma destinate ad essere immesse al consumo al di fuori dell'isola.



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

La portata di questa interpretazione assume una rilevanza diversa a seconda delle tipologie di accise cui ci si riferisce.

Per quanto riguarda le accise diverse da quelle relative al gas naturale, all'energia elettrica e a carbone, lignite e coke, abbiamo evidenziato che esiste un disallineamento tra il momento della maturazione e il momento della riscossione del tributo, e quindi tra l'accisa riscossa in una regione e l'accisa maturata sui beni prodotti nella stessa. Questa differenza è particolarmente rilevante con riferimento alla lavorazione di prodotti petroliferi, rispetto alla quale la Sardegna è uno dei principali centri di produzione in Italia: i prodotti lavorati sono immagazzinati in depositi fiscali localizzati nell'isola, per essere successivamente trasferiti in depositi liberi localizzati al di fuori della Regione al fine dell'immissione al consumo. Ne consegue che solo una minima parte della produzione in Sardegna è destinata al consumo nell'isola. L'accisa, ai sensi di quanto previsto dall'art.2, comma 2, del TUA è versata nel momento (e quindi nel luogo) in cui viene immessa al consumo.

La constatazione del rilevante costo ambientale di questo tipo di produzione è stata il motivo alla base di accesi dibattiti sull'importanza di una correlazione tra la produzione regionale e le entrate di competenza, dibattiti che tuttavia non hanno al momento trovato una soluzione certa nel disposto dello statuto: competerà al legislatore in sede di stesura delle norme di attuazione fornire un'interpretazione chiara e trasparente della norma.

Diverso è il ragionamento riferibile alle accise relative al gas naturale, all'energia elettrica e a carbone, lignite e coke, che, come precedentemente illustrato, presentano un meccanismo di funzionamento particolare che prevede che il fatto generatore dell'obbligazione tributaria e il momento dell'esigibilità della stessa si identificano con la fornitura all'utente finale (o al momento del consumo se il bene è estratto per uso proprio). In questi casi si potrebbe



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

sostenere che la quota del tributo di spettanza della regione non sarebbe influenzata da un'eventuale interpretazione estensiva del disposto di cui alla lettera d) alla luce del comma secondo dell'art.8 dello Statuto, in quanto il momento di maturazione della fattispecie tributaria, richiamato dal succitato secondo comma, coincide con il momento della riscossione. Ai sensi della particolare normativa prevista per tali imposte di consumo non sembrerebbe probabile l'eventualità di una norma attuativa che disponga di calcolare le entrate di competenza delle Regione a partire dal valore dei beni prodotti nell'isola. Tale considerazione va tuttavia ancora una volta ponderata alla luce della più volte ribadita difficoltà di distinguere nell'ambito dell'attuale normativa riferibile alle accise le imposte di consumo da quelle di fabbricazione. Se è vero infatti che il TUA individua, per determinate tipologie di accise, il momento in cui il prodotto è sottoposto a tributo nella fornitura dello stesso ai consumatori finali, è anche vero che le norme di cui al titolo 1 che delineano la disciplina generale delle accise (e in particolare l'art.2 che stabilisce che l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione, ancorché sia esigibile solo all'atto dell'immissione al consumo del bene) sono riferibili a tutte le accise senza distinzione alcuna.

Si potrebbe allora sostenere che sia superata⁸ la distinzione tra presupposto delle imposte di fabbricazione e presupposto delle imposte di consumo, alla luce della constatazione che la situazione assunta dal legislatore come presupposto di attitudine alla contribuzione è attualmente costituita da una fattispecie a formazione progressiva la quale è integrata allorquando il prodotto è fabbricato e immesso al consumo. A sostegno di questa tesi può essere richiamata la previsione del legislatore (comune a tutte le accise) che in caso si verifichi, in regime di sospensione, la distruzione e la perdita di merci per caso

⁸ Cfr Pasquale Russo "Manuale di diritto tributario"



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

fortuito o per forza maggiore è concesso al soggetto passivo un abbuono d'imposta: il completamento del processo di produzione non è pertanto in questi casi condizione sufficiente ai fini della maturazione del debito tributario. In conclusione la questione che il legislatore sardo dovrà affrontare non è di semplice soluzione, in quanto si inserisce nell'ambito di un quadro normativo nazionale non sempre lineare e proprio per questo suscettibile di diverse interpretazioni.

Si illustrano di seguito i dati forniti dalla Direzione regionale delle dogane con riferimento alla produzione in Sardegna di beni soggetti ad accise (tab 1) e agli importi di accise riscossi nell'isola (tab.2). I dati di cui alla tabella 1 sono stati rielaborati per quantificare le imposte relative ai beni prodotti nella Regione al fine di confrontarli con i valori riscossi nella stessa.



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

TAB.1 Produzione in Sardegna di beni soggetti ad accise

prodotto	aliquota imposta euro	unità misura	produzione	imposta calcolata sulla produzione
Birra	2,35	Ettolitro e gr. Plato	6.420.321	15.087.754
Alcoli	800,01	Ettolitro anidro	6.852	5.481.669
Prodotti alcolici intermedi	68,51	Ettolitro	168	11.510
Benzina senza Pb	564	1000 litri	3.753.370	2.116.900.680
Petrolio Lampante	337,49064	1000 litri	267.784	90.374.594
Gasolio	423	1000 litri	8.577.422	3.628.249.506
Gasolio emulsionato	256,7	1000 litri	286	73.416
Gasolio combustione	403,21391	1000 litri	81.224	32.750.647
Olio Combustibile fluido	166,83936	1000 Kg	14.826	2.473.560
Olio Combustibile	63,75351	1000 Kg	105.898	6.751.369
Olio Combustibile BTZ	31,3887	1000 Kg	791.119	24.832.197
G.P.L.	227,77	1000 Kg	468.215	106.645.331
Gasolio Agricolo/motopesca	93,06	1000 litri	59.842	5.568.897
Olio Lubrificante rigenerato	750	1000 Kg	2.232	1.674.000
Totale				6.036.875.128



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

----- * * * * -----

TAB. 2 Accise riscosse in Sardegna

denominazione accisa	imposta riscossa in euro
spiriti	8.200.924,38
birra	17.453.502,28
benzine L549/95	61.587.322,41
gasolio autotraz L.549/95	65.778,47
gasolio autotraz L.244/07	5.064.052,26
oli minerali (al netto di contabilità speciali)	608.243.542,46
gpl	21.766.159,28
carbone lignite coke	4.244.263,41
imposta di consumo su oli lubrificanti e bitume	110.398,05
Totale	726.735.943

Entrate erariali di cui alla lett. m) dell'art.8 dello Statuto

Come noto l'elencazione tassativa che lo Statuto sardo, nella sua formulazione originale, dava delle entrate, con riferimento alle quali veniva sancito il diritto alla compartecipazione della Sardegna, ha comportato l'impossibilità per la Ras di ottenere una quota del gettito relativo a tributi erariali istituiti successivamente al 26 febbraio 1948. E' pertanto di rilevanza fondamentale la previsione, sancita dalla lett. m) della nuova formulazione dello statuto, che a partire dal 2010 competano alla Sardegna "i sette decimi di tutte le entrate erariali, dirette o indirette, comunque



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

denominate, ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici”. Senza pretese di esaustività, si segnalano tra i tributi che rientrano in questa previsione quelli di competenza dell’Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, che sfuggivano completamente alla precedente disciplina statutaria: si tratta dell’imposta sugli intrattenimenti di cui al DPR 640/72 e dell’imposta unica sui concorsi pronostici e scommesse⁹ (D.Lgs. 504/98, DPR 66/2002, DM 11 giugno 2004).

Ma ciò che più è importante segnalare è che la previsione in esame non si limita a richiamare le entrate tributarie, ma tutte le entrate erariali, con la conseguenza che debbono essere ricomprese nel disposto statutario, ad esempio, le quote erariali derivanti dalla raccolta giochi nella regione.

Una volta che saranno identificate tutte le entrate erariali per le quali alla Sardegna spetta la compartecipazione, sarà necessario gestire le modalità tecniche di valutazione della quota spettante. Con riferimento ad alcune delle entrate gestite dall’Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, ad esempio, l’unica regione per la quale è attualmente possibile individuare il gettito di competenza è la Sicilia: i versamenti riferiti a quest’ultima vengono eseguiti utilizzando specifici codici tributo¹⁰ che replicano quelli nazionali e assicurano un’ immediata individuazione del gettito di competenza della regione. Le imposte relative a fattispecie maturate nel resto del Paese, invece, sono riscosse a valere su codici tributo unici per tutto il territorio nazionale, di conseguenza non è possibile fare una valutazione sicura sui flussi di competenza delle singole regioni. La soluzione anche per la Sardegna dovrebbe essere quella di bloccare alla fonte i flussi di competenza, in modo che possano essere individuati al momento stesso della relativa riscossione.

⁹ oltre all’imposta di consumo sui tabacchi, oggetto di una specifica disposizione statutaria

¹⁰ Esistono codici tributo specificatamente riferiti alla Sicilia relativamente all’imposta unica su concorsi pronostici e scommesse, all’imposta sugli intrattenimenti, al prelievo unico sugli apparecchi e congegni da gioco.



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

Individuazione di forme di fiscalità di sviluppo

In tema di fiscalità di vantaggio, la legge 42/2009, enuncia la possibilità dell'introduzione di norme atte ad incentivare la fiscalità di vantaggio, senza dettagliare con quali modalità le regioni possano attivare questo strumento.

Nel complesso incastro di pesi e contrappesi che dovrebbe garantire l'equilibrio della legge Calderoli sul federalismo fiscale fra le opposte richieste del Nord e del Sud un ruolo rilevante è giocato dalla proposta di introdurre forme di fiscalità di vantaggio a favore di specifiche regioni, in particolare quelle meridionali.

Ovviamente il semplice richiamo alla fiscalità di vantaggio contenuto nel disegno di legge solleva numerosi interrogativi. Si tratta di uno strumento realmente efficace per promuovere lo sviluppo? Quali imposte possono essere effettivamente utilizzate per raggiungere tale obiettivo? Come va ripartita la responsabilità degli interventi fra governo centrale e regionale? Qual è l'orizzonte temporale di riferimento? Su chi grava l'onere della perdita di gettito?

Esiste tuttavia una questione chiave che va affrontata in via preliminare. Come è noto le regole comunitarie in materia di aiuti di stato vietano forme di fiscalità selettiva che favoriscano specifiche imprese, settori di attività o territori. Esistono dunque forme di fiscalità di vantaggio compatibili con le regole comunitarie?

Alcuni commentatori hanno suggerito che le recenti sentenze della Corte di giustizia europea consentono una risposta positiva. Nella sentenza Portogallo-Commissione europea sul caso delle Azzorre, la Corte aveva dichiarato legittime le riduzioni di imposte applicabili soltanto a favore di uno specifico territorio se deliberate da un ente regionale o locale sufficientemente autonomo rispetto al governo centrale. Sembra quindi che il federalismo fiscale, riconoscendo autonomia ai livelli sub centrali di governo, sia il grimaldello con il quale si possa scardinare la normativa Ue sugli aiuti di stato: saranno le singole regioni o i singoli comuni nell'ambito



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

della propria autonomia a deliberare riduzioni di aliquota dei tributi propri o devoluti (le regioni potrebbero usare ad esempio l'Irap).

L'ondivaga giurisprudenza comunitaria, tuttavia, a parere di alcuni autori non pare incoraggiante. La Corte di giustizia ha infatti ribadito in una recente sentenza sui Paesi Baschi che la "sufficiente autonomia" del governo regionale o locale richiede che le conseguenze economiche di una riduzione dell'imposta in ambito regionale o locale non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale. Il problema è che questa richiesta rende irrealizzabile ogni forma di "fiscalità di vantaggio".

Quest'ultima fa infatti riferimento al caso in cui una comunità nazionale decida di creare condizioni vantaggiose per la localizzazione di un'attività produttiva in una specifica area attraverso la riduzione degli oneri fiscali, erariali o decentrati, senza che ciò produca una riduzione delle risorse a disposizione di quel territorio. In altri termini la fiscalità di vantaggio è un sostituto della spesa pubblica diretta (infrastrutture, sussidi o finanziamenti agevolati) a sostegno dello sviluppo di un territorio e in quanto tale implica una redistribuzione di risorse da altri territori. È evidente, quindi, che la realizzazione di una fiscalità di vantaggio in un contesto di federalismo fiscale richiede che un'eventuale riduzione di pressione fiscale deliberata da un governo regionale o locale sia compensata da un aumento di risorse ricevute dallo stato o da altre regioni violando la condizione di "sufficiente autonomia" che la Corte di giustizia europea ritiene necessaria.

Ciò che la normativa europea non vieta è uno scenario in cui le regioni del Sud decidano di abbassare le aliquote dei tributi loro assegnati con l'obiettivo di attrarre investimenti dall'esterno senza ricevere alcuna compensazione per la perdita di gettito. Ma è chiaro che l'introduzione di un regime di favore con questa modalità non può definirsi propriamente "fiscalità di vantaggio". Si tratterebbe invece di forme di concorrenza fiscale. E come insegna l'esperienza relativa



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

all'armonizzazione fiscale in ambito Ue la desiderabilità della concorrenza fiscale è molto controversa. La nuova fase dell'autonomia impositiva regionale delineata dalla legge n. 42 del 2009 si arricchisce della possibilità di introdurre a livello regionale/locale forme impositive che possono essere qualificate sotto la categoria della fiscalità regionale di sviluppo, cui espressamente la legge n. 42 fa genericamente riferimento nell'art. 2, alla lett. h).

La valorizzazione dell'autonomia impositiva regionale e locale deriva dalla disposizione di cui all'art. 2, lett. b): "garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi".

Tale principio deve essere letto nei combinati disposti che riconoscono alle Regioni e agli Enti locali un potere di manovra sulle aliquote sui tributi propri derivati, nei limiti stabiliti dalla legge statale. La possibilità di modulazione delle aliquote che i decreti legislativi dovranno riconoscere è ampia per effetto del principio di cui alla lett. h) dell'art. 2, e presumibilmente, in conformità con la ratio dell'intera legge, tale potere potrà svilupparsi in modo particolarmente intenso verso il basso.

In questo modo diventerà possibile una significativa scelta di campo: sostituire l'erogazione tramite bando pubblico delle risorse statali vincolate con una riduzione della pressione fiscale su imprese o anche sulle famiglie.

Le condizioni di praticabilità possono essere ravvisate all'interno di alcune disposizioni della legge. In particolare, nell'articolo 8 lettera f) si prevede la



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

soppressione dei trasferimenti statali diretti a finanziare le spese regionali e la fiscalizzazione di tali trasferimenti, il cui volume verrà assegnato alla Regione sotto forma di gettiti tributari in gran parte manovrabili perché, appunto, si dovrà disporre una significativa possibilità di manovra verso il basso, coniugata anche con la possibilità di introdurre specifiche esenzioni, deduzioni e detrazioni, con la precisazione che i gettiti siano senza vincolo di destinazione. Attuando tale prospettiva si potrebbe così emblematicamente superare la logica dei trasferimenti vincolati ad alto tasso di burocrazia e a basso tasso d'incidenza sullo sviluppo reale, aprendo la stagione di una forma nuova ed efficace di sostegno alle specifiche realtà produttive e sociali di una realtà territoriale.

Nel valutare questa ipotesi, occorre, peraltro, considerare che a livello europeo, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, sono intervenute, come esposto in precedenza significative aperture.

Fino a un recente passato, infatti, a livello UE l'esigenza di definire forme regionali/locali di fiscalità di vantaggio era stata compressa da un'interpretazione eccessivamente rigida del divieto comunitario di aiuti di Stato, con particolare riguardo alle modalità di accertamento del requisito della "selettività territoriale". Questa circostanza, salvo specifiche eccezioni, aveva sostanzialmente privato gli Stati europei della possibilità di fronteggiare adeguatamente la concorrenza fiscale, non solo rispetto ai competitori extraeuropei, ma anche nei confronti degli stessi nuovi arrivati a seguito del progressivo allargamento del mercato comune europeo, oggi esteso a molti Paesi a bassa fiscalità (ad es. molti Stati dell'Est).

Tale orientamento aveva peraltro complicato la difesa, da parte degli Stati europei di maggiori dimensioni, dalla concorrenza fiscale degli Stati più piccoli. Se si fosse voluta attuare una politica fiscale analoga a quella irlandese in una Regione italiana – ad esempio, la Lombardia (il cui PIL è pari, peraltro a quattro volte quello irlandese) o la Campania -, ciò non sarebbe stato possibile, proprio a causa



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

dell'orientamento restrittivo della Commissione, perché il regime fiscale lombardo o campano sarebbe stato qualificato come derogatorio rispetto a quello generale nazionale.

Evidentemente si trattava di un orientamento anacronistico, ben poco conciliabile con la tendenza verso il federalismo che negli ultimi decenni ha caratterizzato la stragrande maggioranza degli Stati europei.

Negli ultimi tempi, tuttavia, è stata aperta una nuova direzione. In particolare, la sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2006 (causa C-88/03) relativa alle Azzorre ha legittimato la possibilità di introdurre a livello regionale forme di fiscalità di vantaggio subordinandola all'esistenza di un serio regime di federalismo fiscale. A tal fine sono stati individuati tre requisiti: quello dell'autonomia istituzionale - le misure devono essere adottate da un ente dotato, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello dello Stato centrale; quello dell'autonomia decisionale - le misure devono essere adottate senza possibilità di un intervento diretto da parte dello Stato centrale in ordine al rispettivo contenuto; quello dell'autonomia finanziaria - le misure non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti dallo Stato centrale.

Più recentemente, la sentenza 11 settembre 2008 della Corte di Giustizia, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, ha liberato ulteriormente il campo dai possibili dubbi sulla fattibilità di una fiscalità regionale/locale di vantaggio in un contesto istituzionale come potrebbe essere quello italiano a seguito dell'approvazione della riforma sul federalismo fiscale. Sono stati, infatti, chiariti con puntualità i criteri per escludere che misure fiscali di vantaggio adottate a livello regionale/locale possano considerarsi selettive (e quindi incorrere nel divieto di aiuti di Stato). La nuova pronuncia ha riguardato disposizioni adottate dalle Province basche dirette a prevedere una riduzione dell'aliquota sull'imposta sulle società e speciali detrazioni per investimenti produttivi e/o di risparmio energetico e tutela ambientale. Con essa



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

la Corte di Giustizia la Corte di Giustizia ha avuto l'occasione di specificare il proprio orientamento chiarendo alcuni aspetti che erano ancora rimasti oscuri.

La sentenza ha precisato, infatti, che l'autonomia istituzionale non è lesa dal riconoscimento, in seno ad un ordinamento, dei principi di solidarietà e di armonizzazione fiscale fra i diversi livelli di governo. Ha chiarito, inoltre, che il requisito dell'autonomia decisionale non esclude che, allo scopo di prevenire i conflitti, sia previsto un procedimento di concertazione. Ha specificato, infine, che il requisito dell'autonomia finanziaria non è compromesso dalla presenza di trasferimenti finanziari da parte dello Stato centrale a favore degli enti sub-statali. Soprattutto quest'ultimo è stato un chiarimento di notevole importanza: è valso, infatti, a escludere che la semplice presenza di trasferimenti perequativi possa di per sé determinare la qualificazione della misura agevolativa come aiuto di Stato. E' invece necessario che non sussista una compensazione, cioè un nesso di causa-effetto tra le misure fiscali agevolative adottate a livello sub-statale e i trasferimenti specifici effettuati dallo Stato centrale. In particolare, non deve trattarsi di compensazioni statali "occulte" che impediscono all'ente sub-statale di assumersi "le conseguenze politiche ed economiche di una misura fiscale" adottata nell'ambito delle proprie competenze. La sentenza ha chiarito, inoltre, che quest'ultima verifica, anche attraverso un esame dei fatti e del diritto interno, spetta al giudice nazionale.

In conclusione, dalla Corte di Giustizia è arrivato quindi un importante seguito giurisprudenziale alla sentenza sulle Azzorre, che ha chiarito come una volta attuata la riforma del federalismo fiscale, sussistano anche in Italia le condizioni per realizzare forme di fiscalità regionale/locale di vantaggio. L'impianto del testo sul federalismo fiscale, infatti, da un lato prevede adeguati meccanismi di perequazione a salvaguardia dei diritti fondamentali di cittadinanza, ma allo stesso tempo consente alle Regioni e agli Enti locali di svolgere politiche autonome attraverso forme di fiscalità territoriale di sviluppo. La leva dell'incentivo fiscale, anziché



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

quella dell'assegnazione di risorse tramite bandi e altri strumenti ad alto tasso burocratico, potrebbe diventare così, anche a livello regionale, una soluzione semplificante, puntuale ed efficace di sostegno al tessuto produttivo e sociale.

Al riguardo è utile ricordare la recente legittimazione, data la situazione derivante dalla crisi economico/finanziaria, della possibilità, anche per gli Enti locali, di concedere aiuti di Stato, con proprie risorse - in deroga alla disciplina ordinaria dall'UE - con limite temporale al 31 dicembre 2010, affermata dal D.pc.m. del 3 giugno 2009 inerente "Modalità di applicazione della Comunicazione della Commissione europea - quadro di riferimento temporaneo comunitario per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'accesso al finanziamento nell'attuale situazione di crisi finanziaria ed economica" in applicazione della Comunicazione della Commissione europea 2009/C 83/01.

Sebbene le possibilità di intervenire a favore delle imprese siano maggiormente possibili attraverso la leva d'imposte regionali come l'Irap, non si deve nemmeno escludere la possibilità di intervento dell'imposizione locale. Al riguardo è utile ricordare la sent. n. 75 del 2006, quando la Corte costituzionale aveva dichiarato l'incostituzionalità della legge reg. Friuli Venezia Giulia n. 4 marzo 2005, n. 4 (Interventi per il sostegno e lo sviluppo competitivo delle piccole e medie imprese del Friuli-Venezia Giulia), che attribuiva la facoltà ai Comuni di esentare i Consorzi di sviluppo industriale e l'EZIT (Ente zona industriale di Trieste) dal pagamento dell'ICI. L'incostituzionalità derivava dai limiti posti dalla legislazione statale ai poteri di manovra sull'Ici; limiti che dovrebbero appunto essere superati con i decreti di attuazione della legge n. 42 del 2009.

Peraltro, è opportuno precisare che la legge delega sul federalismo fiscale prevede anche la possibilità di misure di fiscalità di vantaggio a livello statale per le aree meno sviluppate del Paese: l'art. 2 (già in precedenza ricordato), alla lett. hh) prevede infatti, la "individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa”. La previsione viene poi ribadita nell’art. 25, riguardo alle regioni speciali, dove la lett. c) dispone: “individuano forme di fiscalità di sviluppo, ai sensi dell’articolo 2, comma 2, lettera hh), e alle condizioni di cui all’articolo 15, comma 1, lettera d”1.

In questo caso, la legislazione nazionale potrà prevedere forme di fiscalità di vantaggio per determinate aree del Paese, a condizione che si tratti di una misura temporanea, che riguardi aree effettivamente svantaggiate e che sia discrezionalmente accettata dalla Commissione europea.

Si tratta di una strada che è già stata percorsa, anche di recente, dal nostro ordinamento: in particolare, nel provvedimento sulla competitività del 2005 (art. 11-ter della legge 80/2005) che ottenne il via libera della Commissione Europea. Quest’ultimo ha previsto misure rivolte a favorire nuove assunzioni, riducendo il costo effettivo del lavoro rilevante ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) attraverso il riconoscimento di deduzioni dalla relativa base imponibile in caso di creazione netta di posti di lavoro. Oltre a una deduzione base è stata prevista per le imprese che operano nelle aree assistite una “maggiore deduzione”. In particolare, nel caso di imprese stabilite nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall’articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del trattato Ce, la deduzione “base” è stata triplicata o quintuplicata a seconda dei casi.

La strada della fiscalità di vantaggio può essere percorsa ora in modo sistematico, perché espressamente prevista dalla legge sul federalismo fiscale. Rappresenta, dunque, un aiuto specifico, che potrebbe offrire anche alla realtà economica nostrana un’importante chance di attrazione delle risorse: ad esempio, si offrirebbe alla Sardegna una possibilità analoga a quella dell’Irlanda, che proprio grazie alla riduzione della pressione fiscale sulle imprese, negli ultimi dieci anni ha avuto un tasso di sviluppo pari a tre volte quello della media europea. Con una simile



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

soluzione, si tende a ridurre il rischio di insabbiamenti burocratico/clientelari , perché la riduzione della pressione fiscale impedisce in modo automatico che le risorse vadano a finire in bandi eventualmente gestiti “personalisticamente”. Con una riduzione della pressione fiscale, l’effetto è sicuro: solo chi effettivamente produce è premiato, non chi costruisce “cattedrali nel deserto” o altre strutture parassitarie. Se non si produce, non si beneficia dell’effetto fiscale.

Inoltre, una misura come la fiscalità di vantaggio favorirebbe l’emersione del sommerso, lo sviluppo del Pil, eviterebbe la delocalizzazione che molte imprese italiane fanno, ad esempio, nei paesi dell’Est (dove l’imposta sulle società è la metà di quella italiana).

Un esempio di fiscalità di vantaggio che rivelatasi proficua in una realtà economica simile a quella Sarda, si può rinvenire nelle recenti misure varate in Tunisia.

Il sistema tributario tunisino prevede una sola imposta sui redditi delle persone e sugli utili delle società. L’aliquota d’imposta sulle società è del 35 per cento e del 10 per cento per società agricole, artigianato e piccoli mestieri. Numerosi sono gli incentivi e i vantaggi fiscali. Per i redditi provenienti dall’esportazione, i progetti agricoli e di sviluppo regionale è prevista l’esenzione totale dell’imposta sugli utili per i primi dieci anni di attività con una riduzione del 50 per cento del tasso d’imposta dopo l’undicesimo anno di attività. Tra le altre novità la possibilità di ammortamento regressivo per le attrezzature la cui durata di utilizzo superi i setti anni, una franchigia totale degli oneri e delle tasse sull’importazione di macchinari, materie prime e semilavorati, la possibilità per i non residenti di mantenere il regime di contribuzione del proprio Paese.

In Sardegna, ai sensi dell’attuale contesto normativo, la fiscalità di vantaggio non si può tradurre in modifiche delle aliquote o della base imponibile dei tributi in essere. Una strada percorribile potrebbe riguardare l’individuazione di esenzioni dal pagamento di tributi, funzionali al raggiungimento di specifici obiettivi di sviluppo:



Agenzia della Regione Autonoma della Sardegna per le Entrate

-----* * * *-----

ad esempio a favore di settori strategici presenti nell'isola o di particolari ambiti produttivi attualmente dislocati al di fuori del territorio regionale, con l'obiettivo di rendere appetibile il trasferimento degli stessi nella Regione. Altre possibili linee agevolative potrebbero ricalcare quelle nazionali, a favore dell'occupazione o del reinvestimento degli utili nell'impresa.