SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

17 novembre 2009 *

Nel procedimento C-169/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Corte costituzionale con ordinanza 13 febbraio 2008, pervenuta in cancelleria il 21 aprile 2008, nella causa

Presidente del Consiglio dei Ministri

contro

Regione Sardegna,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta dal sig. V. Skouris, presidente, dai sigg. K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, dalle sig. re P. Lindh e C. Toader (relatore), presidenti di sezione, dai sigg. C.W.A. Timmermans, A. Rosas, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, A. Ó Caoimh e L. Bay Larsen, giudici,

* Lingua processuale: l'italiano.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Regione Sardegna, dagli avv.ti A. Fantozzi e G. Campus;

— per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re C. Wissels e M. Noort, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. W. Mölls e dalla sig.ra E. Righini, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 luglio 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 49 CE e 87 CE.

2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una lite che oppone il Presidente del Consiglio dei Ministri alla Regione Sardegna in merito all'istituzione da parte di quest'ultima di un'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

Contesto normativo nazionale

La Costituzione italiana

3 L'art. 117, primo comma, della Costituzione italiana dispone quanto segue:

«La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali».

La normativa nazionale

4 L'art. 743, primo comma, del Codice della navigazione definisce come segue la nozione di aeromobile:

«Per aeromobile si intende ogni macchina destinata al trasporto per aria di persone o cose».

5 L'art. 1, n. 2, del Codice della nautica da diporto, introdotto dal decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, definisce nel modo seguente la nozione di navigazione da diporto:

«Ai fini del presente codice si intende per navigazione da diporto quella effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro».

6 L'art. 2, n. 1, del Codice della nautica da diporto riguarda l'uso commerciale delle unità da diporto, definendolo nel modo seguente:

«1. L'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:

a) è oggetto di contratti di locazione e di noleggio;

b) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;

c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.

(…)».

La normativa regionale

7 La legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4, recante disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione — Legge finanziaria 2007 (nel prosieguo: la «legge regionale n. 4/2006»), all'art. 4, rubricato «Imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto», così dispone:

«1. A decorrere dall'anno 2006 è istituita l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto.

2. Presupposto dell'imposta sono:

a) lo scalo negli aerodromi del territorio regionale degli aeromobili dell'aviazione generale di cui all'articolo 743 e seguenti del Codice della navigazione adibiti al trasporto privato di persone nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre;

b) lo scalo nei porti, negli approdi e nei punti di ormeggio ubicati nel territorio regionale e nei campi di ormeggio attrezzati ubicati nel mare territoriale lungo le coste della Sardegna delle unità da diporto di cui al decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto) o comunque delle unità utilizzate a scopo di diporto, di lunghezza superiore ai 14 metri, misurate secondo le norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666, ai sensi dell'articolo 3, lettera b) del citato decreto legislativo, nel periodo compreso dal 1° giugno al 30 settembre.

3. Soggetto passivo dell'imposta è la persona fisica o giuridica avente domicilio fiscale fuori dal territorio regionale che assume l'esercizio dell'aeromobile ai sensi degli articoli 874 e seguenti del Codice della navigazione, o che assume l'esercizio dell'unità da diporto ai sensi degli articoli 265 e seguenti del Codice della navigazione.

4. L'imposta regionale di cui al comma 2, lettera a) è dovuta per ogni scalo; quella di cui al comma 2, lettera b) è dovuta annualmente.

(…)

6. Sono esenti dall'imposta:

a) le imbarcazioni che fanno scalo per partecipare a regate di carattere sportivo, a raduni di barche d'epoca, di barche monotipo ed a manifestazioni veliche, anche non agonistiche, il cui evento sia stato preventivamente comunicato all'Autorità marittima da parte degli organizzatori; dell'avvenuta comunicazione deve essere data notizia all'ARASE [Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate], prima dell'approdo;

b) le unità da diporto che sostano tutto l'anno nelle strutture portuali regionali;

c) la sosta tecnica, limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione della stessa.

Con specifico provvedimento dell'ARASE sono indicate le modalità di certificazione delle cause di esenzione.

7. L'imposta è versata:

a) all'atto dello scalo per gli aeromobili di cui al comma 2, lettera a);

b) entro 24 ore dall'arrivo delle unità da diporto nei porti, negli approdi, nei punti e nei campi d'ormeggio ubicati lungo le coste della Sardegna;

mediante modalità da stabilirsi con provvedimento dell'ARASE.

(…)».

Causa principale e questioni pregiudiziali

8 Con due ricorsi presentati dinanzi alla Corte costituzionale nel 2006 e nel 2007, il Presidente del Consiglio dei Ministri ha sollevato alcune questioni di legittimità costituzionale in ordine non solo all'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, ma anche agli artt. 2 e 3 della medesima legge, nonché all'art. 5 della legge 29 maggio 2007, n. 2, sia nella versione originale che in quella modificata. Tutte le suddette disposizioni istituiscono tributi regionali.

9 Per quanto riguarda l'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, il ricorrente nella causa principale sosteneva, in particolare, che tale disposizione non rispettava i precetti del diritto comunitario, ai quali in Italia è subordinata la potestà legislativa, conformemente all'art. 117, primo comma, della Costituzione italiana. A sostegno di detti ricorsi, si faceva valere la violazione, da un lato, degli artt. 49 CE e 81 CE, in combinato disposto con gli artt. 3, n. 1, lett. g), CE e 10 CE, e, dall'altro, dell'art. 87 CE.

10 Con sentenza 15 aprile 2008, n. 102, la Corte costituzionale, dopo avere riunito i due procedimenti promossi con i menzionati ricorsi, si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale sollevate nell'ambito del ricorso del 2006 e su una parte di quelle sollevate con il ricorso del 2007. Per quanto attiene, in particolare, all'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, oggetto di quest'ultimo ricorso, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibili o infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate in relazione a disposizioni costituzionali diverse da detto art. 117, primo comma. Ha pertanto disposto la separazione del giudizio avente ad oggetto tale articolo e la sospensione dello stesso fino alla pronuncia della Corte di giustizia sulle questioni

pregiudiziali poste con l'ordinanza di rinvio. Inoltre, par quanto attiene alla violazione degli artt. 3, n. 1, lett. g), CE, 10 CE e 81 CE, il giudice a quo ha ritenuto opportuno riservarsi il diritto di pronunciarsi nel prosieguo del giudizio.

11 Nell'ordinanza di rinvio, la Corte costituzionale fornisce elementi relativi all'ammissibilità del suo rinvio pregiudiziale per quanto concerne, da un lato, la sua qualità di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE e, dall'altro, la pertinenza delle questioni sollevate con riguardo alla soluzione della lite di cui è investita.

12 La Corte costituzionale fa valere innanzitutto che la nozione di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE deve essere dedotta dal diritto comunitario e non dalla qualificazione in diritto interno dell'organo di rinvio e che essa risponde a tutti i requisiti per poter proporre una domanda di pronuncia pregiudiziale.

13 Per quanto concerne la rilevanza delle questioni pregiudiziali, la Corte costituzionale osserva che, nei ricorsi di legittimità costituzionale diretti, le norme di diritto comunitario «fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, della Costituzione (…) o, più precisamente, rendono concretamente operativo il parametro costituito dall'art. 117, primo comma, della Costituzione (…), con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale della norma regionale giudicata incompatibile con tali norme comunitarie».

14 Quanto al merito delle questioni sollevate, il giudice del rinvio sottolinea che l'art. 4 della legge regionale n. 4/2006 rientra nell'ambito di applicazione delle norme comunitarie citate al punto 9 della presente sentenza. Essendo applicabile alle persone fisiche e giuridiche, esso riguarderebbe le imprese che assumono l'esercizio di unità da diporto e aeromobili dell'aviazione generale adibiti al trasporto privato di persone.

15 Il giudice a quo sottolinea inoltre che la menzionata legge regionale, nell'assoggettare a tassazione le imprese non aventi domicilio fiscale in Sardegna, sembra creare una discriminazione rispetto alle imprese che, pur svolgendo la stessa attività, non sono tenute al pagamento del tributo per il solo fatto di avere domicilio fiscale in Sardegna e che, di conseguenza, essa sembra dare luogo a un aggravio del costo dei servizi resi, a detrimento delle imprese non residenti.

16 Il giudice del rinvio solleva inoltre dubbi in ordine alle giustificazioni addotte dalla Regione Sardegna e fondate, da un lato, sul fatto che tali imprese non residenti fruirebbero, analogamente alle imprese aventi domicilio fiscale in detta Regione, dei servizi pubblici regionali e locali, ma senza contribuire al finanziamento di tali servizi, e, dall'altro, sulla necessità di compensare i maggiori costi sostenuti, a causa delle peculiarità geografiche ed economiche legate all'insularità della Regione Sardegna, dalle imprese domiciliate in quest'ultima.

17 Per quanto attiene alla lamentata violazione dell'art. 87 CE, il giudice a quo rileva che si pone il problema se il vantaggio economico concorrenziale derivante alle imprese aventi domicilio fiscale in Sardegna dal loro non assoggettamento all'imposta regionale sullo scalo rientri nella nozione di aiuto di Stato, dato che detto vantaggio deriva non dalla concessione di un'agevolazione fiscale, ma indirettamente dal minor costo da esse sopportato rispetto a quelle stabilite fuori dal territorio regionale.

18 La Corte costituzionale ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se l'art. 49 [CE] debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dall'art. 4 della [legge regionale n. 4/2006], secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari.

2) Se lo stesso art. 4 della [legge regionale n. 4/2006], nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti aeromobili da esse stesse utilizzati per il trasporto di persone nello svolgimento di attività di aviazione generale d'affari, configuri — ai sensi dell'art. 87 [CE] — un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna.

3) Se l'art. 49 [CE] debba essere interpretato nel senso che osti all'applicazione di una norma, quale quella prevista dallo stesso art. 4 della [legge regionale n. 4/2006], secondo la quale l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità.

4) Se lo stesso art. 4 della [legge regionale n. 4/2006], nel prevedere che l'imposta regionale sullo scalo turistico delle unità da diporto grava sulle sole imprese che hanno domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione Sardegna esercenti unità da diporto la cui attività imprenditoriale consiste nel mettere a disposizione di terzi tali unità, configuri — ai sensi dell'art. 87 [CE] — un aiuto di Stato alle imprese che svolgono la stessa attività con domicilio fiscale nel territorio della Regione Sardegna».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e terza questione, relative all'art. 49 CE

19 Con la prima e la terza questione, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice a quo chiede, in sostanza, se l'art. 49 CE debba essere interpretato nel senso che osta a una norma tributaria di un'autorità regionale, come l'art. 4 della legge regionale

n. 4/2006, la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico di aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché di unità da diporto, qualora tale imposta gravi unicamente sulle imprese aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

Sui presupposti per l'applicazione dell'art. 49 CE

20 Per risolvere tale questione occorre accertare anzitutto se la legge regionale n. 4/2006 rientri nell'ambito di applicazione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 CE.

21 Come risulta dal testo dell'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, l'imposta di cui trattasi nella causa principale si applica allo scalo turistico, da un lato, degli aeromobili dell'aviazione generale adibiti al trasporto privato di persone [art. 4, n. 2, lett. a), di tale legge] e, dall'altro, delle unità da diporto e delle unità utilizzate a scopo di diporto, qualora tali unità abbiano una lunghezza superiore a 14 m. [art. 4, n. 2, lett. b), della stessa legge].

22 Pertanto, l'imposta regionale sullo scalo non concerne le imprese di trasporto civile di persone e di merci. Il giudice del rinvio sottolinea che tale imposta si applica, in particolare, alle imprese che eserciscono aeromobili per effettuare operazioni di trasporto aereo senza remunerazione per motivi relativi alla loro attività di impresa. Per quanto concerne le unità da diporto, il giudice del rinvio rileva inoltre che detta imposta si applica in particolare alle imprese la cui attività consiste nel porre tali unità a disposizione di terzi dietro remunerazione.

23 Si deve ricordare in proposito che, secondo la giurisprudenza della Corte, la nozione di «servizi» ai sensi dell'art. 50 CE implica che si tratti di prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione e che quest'ultima costituisca il corrispettivo economico della prestazione e sia pattuita fra il prestatore ed il destinatario del servizio (v. sentenze

27 settembre 1988, causa 263/86, Humbel e Edel, Racc. pag. 5365, punto 17; 7 dicembre 1993, causa C-109/92, Wirth, Racc. pag. I-6447, punto 15, nonché 22 maggio 2003, causa C-355/00, Freskot, Racc. pag. I-5263, punti 54 e 55).

24 Nella fattispecie, l'imposta regionale sullo scalo, come risulta dalle osservazioni della Regione Sardegna, riguarda gli esercenti di mezzi di trasporto che si recano sul territorio di questa e non le imprese di trasporto che esercitano la loro attività in detta Regione. Tuttavia, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 34 delle conclusioni, dalla semplice circostanza che tale imposta non riguarda le prestazioni di trasporto non può dedursi che la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale non presenti alcun nesso con la libera prestazione dei servizi.

25 Infatti, emerge da una giurisprudenza consolidata che, sebbene l'art. 50, terzo comma, CE citi soltanto la libera prestazione dei servizi attiva — nell'ambito della quale il prestatore si sposta verso il destinatario dei servizi —, quest'ultima comprende altresì la libertà dei destinatari di servizi, segnatamente dei turisti, di recarsi in un altro Stato membro nel quale è stabilito il prestatore per fruire ivi di detti servizi (v., in particolare, sentenze 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone, Racc. pag. 377, punti 10 e 16; 11 settembre 2007, causa C-76/05, Schwarz e Gootjes-Schwarz, Racc. pag. I-6849, punto 36, nonché causa C-318/05, Commissione/Germania, Racc. pag. I-6957, punto 65).

26 Orbene, nella causa principale, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 37 delle conclusioni, le persone che assumono l'esercizio di un mezzo di trasporto nonché quelle che utilizzano tale mezzo usufruiscono di vari servizi sul territorio della Regione Sardegna, quali i servizi forniti negli aerodromi e nei porti. Di conseguenza, lo scalo costituisce un presupposto necessario per fruire di detti servizi e l'imposta regionale sullo scalo presenta un certo nesso con una tale prestazione.

27 Per quanto attiene all'imposta regionale che grava sullo scalo delle unità da diporto, si deve ricordare inoltre che essa si applica anche alle imprese esercenti tali unità da diporto e, in particolare, a quelle la cui attività imprenditoriale consiste nel porre dette unità a disposizione dei terzi dietro remunerazione. Pertanto, con la legge regionale n. 4/2006, il legislatore sardo ha istituito un'imposta che grava direttamente sulla prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 50 CE.

28 Infine, come ha sottolineato la Commissione delle Comunità europee, i servizi sui quali l'imposta regionale sullo scalo ha un'incidenza possono rivestire un carattere transfrontaliero poiché tale imposta, da un lato, può incidere sulla possibilità delle imprese stabilite in Sardegna di offrire servizi di scalo negli aerodromi e nei porti a cittadini e ad imprese stabiliti in un altro Stato membro e, dall'altro, ha un'incidenza sull'attività delle imprese straniere aventi la loro sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica italiana e che assumono l'esercizio di unità da diporto in Sardegna.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera prestazione dei servizi

29 Per quanto riguarda la questione se la normativa di cui trattasi nella causa principale costituisca una restrizione alla libera prestazione dei servizi, va rammentato anzitutto che, nel settore della libera prestazione dei servizi, un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di tale libertà può costituire una misura vietata, sia ch'esso emani dallo Stato stesso sia che emani da un ente locale (v., in particolare, sentenza 8 settembre 2005, cause riunite C-544/03 e C-545/03, Mobistar e Belgacom Mobile, Racc. pag. I-7723, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

30 Nel caso di specie è pacifico che l'imposta regionale sullo scalo grava sugli esercenti degli aeromobili e delle unità da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e che il fatto generatore dell'imposta è lo scalo dell'aeromobile o dell'unità da diporto in detto territorio. L'imposta, anche se si applica soltanto in una parte circoscritta di uno Stato membro, grava sugli scali degli aeromobili e delle unità da diporto di cui trattasi senza distinguere a seconda che essi provengano da un'altra regione d'Italia o da un altro Stato membro. In tali circostanze, la natura regionale

dell'imposta non per questo esclude che essa possa ostacolare la libera circolazione dei servizi (v., per analogia, sentenza 9 settembre 2004, causa C-72/03, Carbonati Apuani, Racc. pag. I–8027, punto 26).

31 L'applicazione di detta normativa tributaria comporta che, per tutti i soggetti passivi dell'imposta aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e stabiliti in altri Stati membri, i servizi considerati sono resi più onerosi di quelli forniti agli esercenti stabiliti su tale territorio.

32 Infatti, tale normativa introduce un costo supplementare per le operazioni di scalo degli aeromobili e delle imbarcazioni a carico degli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e stabiliti in altri Stati membri e crea così un vantaggio per talune categorie di imprese stabilite in tale territorio (v. sentenze 25 luglio 1991, causa C-353/89, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-4069, punto 25; 13 dicembre 2007, causa C-250/06, United Pan-Europe Communications Belgium e a., Racc. pag. I-11135, punto 37, nonché 1° aprile 2008, causa C-212/06, Governo della Comunità francese e Governo vallone, Racc. pag. I-1683, punto 50).

33 La Regione Sardegna afferma tuttavia che, tenuto conto della natura e dello scopo dell'imposta regionale sullo scalo, diretta a garantire la tutela dell'ambiente, i residenti e i non residenti non si troverebbero in una situazione oggettivamente paragonabile e, pertanto, il loro trattamento differenziato non costituirebbe una restrizione alla libera prestazione dei servizi, conformemente alla giurisprudenza della Corte e, in particolare, alla sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225). Infatti, mentre i residenti contribuirebbero alla costituzione delle risorse destinate alle operazioni di mantenimento, di ripristino e di tutela dei beni ambientali, finanziando l'azione della Regione Sardegna mediante il gettito generale e, in particolare, le imposte sui redditi, una quota delle quali rientra nel bilancio regionale, le imprese non residenti agirebbero per contro come «free riders» ambientali, utilizzando le risorse senza partecipare ai costi di tali operazioni.

34 A questo proposito, la Corte ha certamente ammesso, nelle sue pronunce in tema di fiscalità diretta, che la situazione dei residenti e quella dei non residenti in un dato Stato membro non sono di regola paragonabili, in quanto presentano differenze oggettive per quanto attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale del contribuente o alla presa in considerazione della sua situazione personale e familiare (v., in particolare, sentenze Schumacker, cit., punti 31-33, e 16 ottobre 2008, causa C-527/06, Renneberg, Racc. pag. I-7735, punto 59).

35 Tuttavia, ai fini del raffronto della situazione dei contribuenti, occorre prendere in considerazione le caratteristiche specifiche dell'imposta di cui è causa. Pertanto, una disparità di trattamento tra residenti e non residenti costituisce una restrizione alla libera circolazione vietata dall'art. 49 CE qualora non sussista alcuna obiettiva diversità di situazione, rispetto all'imposta di cui è causa, tale da giustificare la disparità di trattamento tra le varie categorie di contribuenti (v., in tal senso, sentenza Renneberg, cit., punto 60).

36 Ciò vale in particolare per l'imposta di cui trattasi nella causa principale. Infatti, come è stato sottolineato dalla Commissione, tale imposta è dovuta per effetto dello scalo degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e delle imbarcazioni da diporto e non in ragione della situazione finanziaria dei contribuenti interessati.

37 Pertanto, indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite, tutte le persone fisiche o giuridiche che fruiscono dei servizi di cui trattasi sono, contrariamente a quanto sostiene la Regione Sardegna, in una situazione oggettivamente paragonabile con riguardo a detta imposta in relazione alle conseguenze per l'ambiente.

38 Il fatto che le persone soggette all'imposta in Sardegna contribuiscano, attraverso il gettito generale e, in particolare, le imposte sui redditi, all'azione della Regione Sardegna per la tutela dell'ambiente è irrilevante ai fini del raffronto della situazione dei residenti e dei non residenti con riguardo all'imposta regionale sullo scalo. Infatti, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 87 delle sue conclusioni, detta imposta non ha la stessa natura e non persegue gli stessi obiettivi delle altre imposte corrisposte

dai contribuenti sardi, che mirano segnatamente ad alimentare in modo generale il bilancio pubblico e, pertanto, a finanziare l'insieme delle azioni regionali.

39 Da quanto precede risulta che nessun elemento del fascicolo sottoposto alla Corte consente di constatare che i residenti e i non residenti non si trovino in una situazione oggettivamente paragonabile con riguardo all'imposta regionale sullo scalo. Pertanto, la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi in quanto essa grava unicamente sugli operatori esercenti aeromobili adibiti al trasporto privato di persone e imbarcazioni da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, senza assoggettare alla stessa imposta gli operatori stabiliti in quest'ultimo.

Sull'eventuale giustificazione della normativa di cui trattasi nella causa principale

— Sulla giustificazione fondata sulle esigenze di tutela dell'ambiente e della sanità pubblica

40 La Regione Sardegna sostiene che, anche ammettendo che l'imposta regionale sullo scalo costituisca una misura restrittiva della libera prestazione dei servizi, tale imposta è giustificata da motivi di interesse generale e, segnatamente, da esigenze di tutela dell'ambiente che possono ricondursi a motivi di «sanità pubblica», i quali sono espressamente considerati all'art. 46, n. 1, CE.

41 In particolare, detta imposta troverebbe il suo fondamento in una nuova politica regionale di tutela ambientale e paesaggistica del territorio della Regione Sardegna. Tale politica prevedrebbe, secondo quest'ultima, l'istituzione di vari contributi volti, da un lato, a disincentivare il consumo eccessivo del patrimonio ambientale e paesaggistico costiero e, dall'altro, a finanziare gli interventi onerosi di riassetto delle zone costiere.

Tale imposta sarebbe inoltre fondata sul principio «chi inquina paga», poiché, indirettamente, essa graverebbe sugli esercenti dei mezzi di trasporto, i quali costituirebbero una fonte di inquinamento.

42 Va ricordato in proposito che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, a prescindere dall'esistenza di uno scopo legittimo che corrisponda a motivi imperativi di interesse generale, la giustificazione di una restrizione alle libertà fondamentali garantite dal Trattato CE presuppone che la misura in questione sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per il suo raggiungimento (v. sentenze 30 gennaio 2007, causa C-150/04, Commissione/Danimarca, Racc. pag. I-1163, punto 46; Governo della Comunità francese e Governo vallone, cit., punto 55, nonché 5 marzo 2009, causa C-222/07, UTECA, Racc. pag. I-1407, punto 25). Inoltre, una normativa nazionale è idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo addotto solo se risponde realmente all'intento di raggiungerlo in modo coerente e sistematico (sentenza 10 marzo 2009, causa C-169/07, Hartlauer, Racc. pag. I-1721, punto 55).

43 Nella fattispecie si deve rilevare che, anche se i motivi invocati dalla Regione Sardegna potrebbero costituire il fondamento dell'istituzione dell'imposta regionale sullo scalo, gli stessi non possono giustificare le modalità di applicazione di questa imposta e, segnatamente, la disparità di trattamento degli esercenti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, i quali sono gli unici debitori di tale imposta.

44 Infatti, è evidente che dette modalità, che comportano una restrizione della libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE, non appaiono atte a garantire il conseguimento di detti obiettivi generali né necessarie per raggiungerli. Come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 73 e 74 delle conclusioni, ammettendo che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscano una fonte di inquinamento, questa si produce indipendentemente dalla provenienza di detti aerei e imbarcazioni e non presenta, in particolare, alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi. Gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti contribuiscono al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti.

45 Pertanto, la restrizione alla libera prestazione di servizi, quale essa risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla tutela dell'ambiente in quanto l'applicazione dell'imposta regionale sullo scalo che essa istituisce si basa su una differenziazione tra le persone priva di relazione con detto obiettivo ambientale. Una restrizione del genere non può neanche essere giustificata da motivi sanitari, non avendo la Regione Sardegna fornito alcun elemento che consenta di constatare che tale normativa mira a tutelare la sanità pubblica.

— Sulla giustificazione fondata sulla coerenza del sistema tributario

46 Nelle sue osservazioni la Regione Sardegna, per giustificare la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, invoca la necessità di salvaguardare la coerenza del suo sistema tributario. L'imposta regionale sullo scalo che grava unicamente sulle persone aventi il domicilio fuori dal territorio regionale sarebbe giustificata dal fatto che i residenti verserebbero altre imposte che contribuiscono all'azione di tutela dell'ambiente in Sardegna.

47 A tale proposito, occorre rammentare che la Corte ha ammesso che l'esigenza di salvaguardare la coerenza del sistema tributario può giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, ma ha precisato che siffatto argomento giustificativo esige un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio con un determinato prelievo fiscale, dovendosi determinare il carattere diretto del suddetto nesso alla luce della finalità della normativa di cui trattasi (v., in particolare, sentenza 18 giugno 2009, causa C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punti 71 e 72).

48 Orbene, come è stato sottolineato al punto 38 della presente sentenza, l'imposta regionale sullo scalo non persegue gli stessi obiettivi delle imposte versate dai soggetti passivi residenti in Sardegna, le quali mirano ad alimentare in generale il bilancio pubblico e quindi a finanziare l'insieme delle azioni della Regione Sardegna. Il non assoggettamento a tale imposta di detti residenti non può quindi essere considerato come una compensazione delle altre imposte cui questi sono soggetti.

49 Da queste considerazioni risulta che la restrizione alla libera prestazione dei servizi, quale risulta dalla normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale, non può essere giustificata da motivi relativi alla coerenza del sistema tributario della Regione Sardegna.

50 La prima e la terza questione vanno pertanto risolte dichiarando che l'art. 49 CE dev'essere interpretato nel senso che osta a una norma tributaria di un'autorità regionale, quale quella di cui all'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle imprese aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

Sulla seconda e sulla quarta questione, relative all'art. 87 CE

51 Con la seconda e la quarta questione, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice a quo chiede se l'art. 87 CE debba essere interpretato nel senso che la normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisca un'imposta regionale sullo scalo, quale quella prevista all'art. 4 della legge regionale n. 4/2006, che grava unicamente sugli esercenti aventi il loro domicilio fiscale fuori dal territorio regionale costituisca una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite sullo stesso territorio.

52 Occorre ricordare anzitutto che, secondo la giurisprudenza della Corte, la qualificazione di una misura quale aiuto ai sensi del Trattato presuppone che sia soddisfatto ognuno dei quattro criteri cumulativi sui quali si fonda l'art. 87, n. 1, CE. In primo luogo, deve trattarsi di un intervento dello Stato ovvero effettuato mediante risorse statali, in secondo luogo, tale intervento deve poter incidere sugli scambi tra gli Stati membri, in terzo luogo, deve concedere un vantaggio al suo beneficiario e, in quarto luogo, deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza (v., in particolare, sentenza 23 marzo 2006, causa C-237/04, Enirisorse, Racc. pag. I-2843, punti 38 e 39 nonché la giurisprudenza ivi citata).

53 Nella fattispecie, è pacifico che l'imposta di cui trattasi nella causa principale risponde al secondo e al quarto criterio in quanto essa incide sui servizi forniti in relazione allo scalo di aeromobili e di unità da diporto, che riguardano il commercio intracomunitario, e che siffatta imposta, attribuendo un vantaggio economico agli operatori stabiliti in Sardegna, come è stato rilevato al punto 32 della presente sentenza, può falsare la concorrenza.

54 Le questioni relative all'interpretazione dell'art. 87 CE riguardano quindi l'applicazione degli altri due criteri di qualificazione dell'imposta regionale sullo scalo come aiuto di Stato. La Regione Sardegna ritiene che tale imposta non possa essere considerata come un aiuto di Stato in ragione della mancanza tanto dell'utilizzazione di risorse statali quanto della selettività della misura. La Commissione conclude, nelle sue osservazioni scritte, che detta imposta risponde a tutti i criteri enunciati dall'art. 87 CE.

Sull'uso delle risorse pubbliche

55 Secondo la Regione Sardegna, la normativa di cui trattasi nella causa principale non comporta alcun intervento mediante risorse regionali. Non vi sarebbe alcuna rinuncia al gettito regionale, in quanto le imprese residenti contribuiscono già alla spesa ambientale mediante la quota del gettito derivante dalle imposte da esse versate. L'imposta regionale sullo scalo incrementerebbe tale gettito estendendo l'obbligo di contributo ambientale anche a coloro che, in quanto non residenti, non contribuiscono a tale spesa tramite il prelievo fiscale ordinario.

56 Va rammentato in proposito che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, la nozione di aiuto non comprende soltanto prestazioni positive, come sovvenzioni, prestiti o assunzione di partecipazioni al capitale delle imprese, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che di regola gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti (v., in particolare, sentenze 19 settembre 2000, causa C-156/98, Germania/Commissione, Racc. pag. I-6857, punto 25, nonché 1º luglio 2008, cause riunite C-341/06 P e C-342/06 P, Chronopost e La Poste/UFEX e a., Racc. pag. I-4777, punto 123 e giurisprudenza ivi citata).

57 Come ricordato dalla Commissione, una normativa tributaria come quella controversa nella causa principale, che conceda a talune imprese un non assoggettamento all'imposta di cui trattasi, costituisce un aiuto di Stato, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, in quanto consiste nella rinuncia da parte delle autorità interessate al gettito tributario che di norma avrebbero potuto riscuotere (sentenza Germania/Commissione, cit., punti 26-28).

58 Pertanto, il fatto che la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale preveda non l'attribuzione di una sovvenzione, bensì il non assoggettamento ad un'imposta regionale sullo scalo degli esercenti di aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché di unità da diporto aventi il domicilio fiscale nel territorio regionale, consente di considerare che tale non assoggettamento può costituire un aiuto di Stato.

Sulla selettività della normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale

59 Secondo la Regione Sardegna, la disparità di trattamento tra le imprese residenti e quelle non residenti non costituisce un vantaggio selettivo. Infatti, la normativa tributaria di cui trattasi nella causa principale non sarebbe selettiva dal punto di vista geografico, poiché, conformemente all'interpretazione della Corte nella sua sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, Portogallo/Commissione (Racc. pag. I-7115), l'ambito di riferimento nel quale si dovrebbe valutare la «generalità» della misura è quello dell'ente infrastatale, se questo gode di un'autonomia sufficiente. È quanto si verificherebbe nella causa principale, poiché la Regione Sardegna sarebbe dotata di poteri autonomi attribuiti da uno statuto avente forza di legge costituzionale che l'autorizza ad istituire tributi propri. Inoltre, conformemente al principio più generale di uguaglianza in materia tributaria, detta normativa tasserebbe in modo diverso situazioni diverse de iure e de facto.

60 A questo proposito occorre ricordare come dalla giurisprudenza menzionata dalla convenuta nella causa principale risulti certamente che, nel caso di una misura adottata non dal legislatore nazionale, ma da un'autorità infrastatale, tale misura non è selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE solo perché concede vantaggi soltanto nella parte del

territorio nazionale nella quale la misura si applica (v. sentenze Portogallo/Commissione, cit., punti 53 e 57, nonché 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, UGT-Rioja e a., Racc. pag. I-6747, punti 47 e 48).

61 Tuttavia, risulta del pari da detta giurisprudenza che, al fine di valutare la selettività di una misura adottata da un ente infrastatale avente uno statuto autonomo rispetto al governo centrale, come quello di cui gode la Regione Sardegna, occorre esaminare se, tenuto conto dell'obiettivo perseguito da detta misura, questa costituisca un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre imprese che si trovino, all'interno dell'ordinamento giuridico nel quale l'ente esercita le sue competenze, in una situazione fattuale e giuridica analoga (v. sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 41, nonché Portogallo/Commissione, cit., punti 56 e 58).

62 Occorre quindi stabilire se, tenuto conto della caratteristiche dell'imposta regionale sullo scalo, le imprese aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale siano, rispetto all'ambito giuridico di riferimento, in una situazione fattuale e giuridica paragonabile a quella delle imprese stabilite sullo stesso territorio.

63 Come risulta dai punti 36 e 37 della presente sentenza, si deve constatare che, tenuto conto della natura e della finalità di detta imposta, tutte le persone fisiche e giuridiche che fruiscono dei servizi di scalo in Sardegna sono, contrariamente a quanto affermato dalla convenuta nella causa principale, in una situazione oggettivamente paragonabile indipendentemente dal luogo in cui risiedono o sono stabilite. Ne consegue che la misura non può essere considerata generale, poiché essa non si applica a tutti gli esercenti di aeromobili e di imbarcazioni da diporto facenti scalo in Sardegna.

64 Pertanto, una normativa tributaria come quella di cui trattasi nella causa principale costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite in Sardegna.

65 È compito del giudice a quo trarre da tale constatazione le opportune conseguenze.

66 In tali circostanze la seconda e la quarta questione devono essere risolte dichiarando che l'art. 87, n. 1, CE dev'essere interpretato nel senso che una normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisca un'imposta sullo scalo, quale quella di cui trattasi nella causa principale, la quale grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite su questo stesso territorio.

Sulle spese

67 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

1) L'art. 49 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una norma tributaria di un'autorità regionale, quale quella di cui all'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4, recante disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione — Legge finanziaria 2007, la quale istituisce un'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale.

2) **L'art. 87, n. 1, CE deve essere interpretato nel senso che una normativa tributaria di un'autorità regionale che istituisca un'imposta sullo scalo, quale quella di cui trattasi nella causa principale, la quale grava unicamente sulle persone fisiche e giuridiche aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale, costituisce una misura di aiuto di Stato a favore delle imprese stabilite su questo stesso territorio.**

Firme