Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

LUGLIO-SETTEMBRE 2018 PUBBLICAZIONE TRIMESTRALE VOL. XV – N. 3

ISSN 1594-199X

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CONDIRETTORI
PROF. FABRIZIO AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PROF. PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

Wolters Kluwer CEDAM

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SOMMARIO 3/2018

Dottrina

DEGANI G.E., LUCINI F., Verso un sistema fiscale equo: gli *hybrid financial instruments mismatches* nelle iniziative del progetto BEPS e delle direttive ATAD I e ATAD II 643

MULEIRO PARADA L.M., *La tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil* 674

QUATTROCCHI A., La fiscalità regionale "federalista" tra statuti, assetti interni e diritto UE 724

ROZAS J.A., *La administración de los tributos en estados compuestos* 738

URICCHIO A.F., Le potestà in materia di spesa pubblica ai diversi livelli di governo 756

VERRIGNI C., Imposta di scopo a tutela del patrimonio culturale. Vincoli di destinazione e compatibilità con gli aiuti di Stato 784

Rubriche

CORASANITI G., Convenzioni internazionali 798

ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria 807

MANDELLI D., Internet 824

Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)

Sentenza del 28 giugno 2018, cause C- 203/16 P, *Dirk Andres* 832

Sentenza del 27 giugno 2018, causa C-364/17 *"Varna Holideis" EOOD* vs. *Direttore della direzione "Impugnazioni e prassi in materia tributaria e previdenziale" presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria* 833

Sentenza del 27 giugno 2018, cause C.459/17, C-460/17 *SGI Valériane SNC* vs. *Ministero dell'Azione e dei Conti pubblici, Francia* 833

Sentenza del 21 giugno 2018, causa C-480/16 *Fidelity Founds, Investment Funds, Fidelity Institutional Funds* vs *Ministero delle Imposte, Danimarca* 834

Sentenza del 20 giugno 2018, causa C-108/17, *"Enteco Balti" UAB* vs *Servizio doganale presso il Ministero delle Finanze, Lituania* 835

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Sentenza del 14 giugno 2018, causa C-39/17 *Lubrizol France SAS* vs *Caisse nationale du Régime social des indépendants (RSI) participations extérieures* 838

Sentenza del 13 giugno 2018, causa C-421/17 *Direttore dell'amministrazione fiscale nazionale, Polonia* vs *Polfarme x Spólka Akeyjna w Kutnie* 839

Sentenza del 13 giugno 2018, causa C-665/18 *Ministero della Finanze, Polonia* vs *Comune di Wroclaw* 839

Sentenza del 12 giugno 2018, causa C-650/18 *A/S Bevola Jens W. Trock ApS vs Ministero delle Finanze, Danimarca* 840

Sentenza del 31 maggio 2018, cause C-382/16 *Hornbach Baumarkt AG* vs *Ufficio delle imposte di Landau, Germania* 841

Sentenza del 31 maggio 2018, cause C-600/16, C-661/16, *Amministrazione finanziaria di Dachau, Germania* vs *Achim Kollroß e Amministrazione finanziaria di Göppingen, Germania* vs. *Erich Wirtl* 842

Sentenza del 17 maggio 2018, causa C-566/16 *Dávid Vámos* vs *Sezione ricorsi dell'Amministrazione tributaria e doganale, Ungheria* 842

Sentenza del 2 maggio 2018, causa C-574/15 *Scialdone* 843

Sentenza del 26 aprile 2018, cause C-236/16, C-237/16 *ANGED* vs *Governo regionale di Aragona* 844

Sentenza del 26 aprile 2018, causa C-234/16, C-235/16 *ANGED* vs *Ministero regionale dell'Economia e delle Finanze del Principato delle Asturie e Consiglio di Governo del Principato delle Asturie* 845

Sentenza del 26 aprile 2018, causa C-233/16 *ANGED* vs *Governo regionale della Catalogna* 846

Sentenza del 26 aprile 2018, causa C-81/17 *Zabrus Siret SRL* vs *Direzione regionale delle finanze pubbliche di Iasi – amministrazione provinciale delle finanze pubbliche di Suceava, Romania* 847

Sentenza del 19 aprile 2018, causa C-580/16 *Firma Hans Bühler KG* vs *Amministrazione finanziaria della città di Graz, Austria* 847

Sentenza del 12 aprile 2018, causa C-110/17 *Commissione* vs *regno del Belgio* 848

Sentenza del 12 aprile 2018, causa C-8/17 *Biosafe- Indústria de Reciclagens SA* vs *Flexipiso – Pavimentos SA* 848

Sentenza del 11 aprile 2018, causa C-532/16 *Ispettorato nazionale delle imposte, Lituania* vs *SEB bankas AB* 849

Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna

CIARCIA A.R., Trasferimento di fondi al di fuori dell'Italia tra obbligo di dichiarazione e rispetto del principio di proporzionalità 850

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

FRANCIOSO C., Il caso *Bevola*: capacità contributiva e perdite definitive della stabile organizzazione 862

RONCO S.M., Omessa formulazione obbligatoria della domanda di pronuncia pregiudiziale alla CGUE ed azione di inadempimento dello Stato: osservazioni in punto di effettività del diritto dell'Unione Europea in campo tributario 893

I contributi pubblicati nella sezione dottrina e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IMPOSTA DI SCOPO A TUTELA DEL PATRIMONIO CULTURALE. VINCOLI DI DESTINAZIONE E COMPATIBILITÀ CON GLI AIUTI DI STATO (1)

Abstract: *Regarding the actions that characterize the local finance, what plays a major role for the purpose tax – both for the revenue that can potentially develop, both for its compatibility with the objectives that normally the local authority pre-establishes for the protection of the goods that have both historical and artistic heritage that are present on its territory. The purpose tax is exclusively intended to cover the expenses necessary for the construction or restoration of public works identified by the local authority as part of specific interventions including the conservation of artistic and architectural assets; the creation of new spaces for cultural activities; museum installations and the creation of libraries. The purpose tax due to its nature of tax related to local public works could allow the start of virtuous territorial participatory processes, implementing an appropriate fiscal rebalancing. Therefore, it would be desirable to enhance it within the financial policies of local authorities aimed at protecting cultural heritage as an element of development that contributes to the socio-economic growth of the community.*

Abstract: Nell'ambito degli interventi che caratterizzano la finanza locale riveste particolare interesse la nuova imposta di scopo, sia per il gettito che potenzialmente può sviluppare, sia per la sua compatibilità con gli obiettivi che normalmente l'ente locale si precostituisce per la protezione e la conservazione dei beni storici ed artistici che insistono sul proprio territorio. L'imposta di scopo è destinata esclusivamente alla copertura delle spese necessarie per la realizzazione o il restauro di opere pubbliche individuate dall'ente locale nell'ambito di specifici interventi tra i quali rientrano anche la conservazione dei beni artistici e architettonici; la creazione di nuovi spazi per attività culturali; gli allestimenti museali e la realizzazione di biblioteche. L'imposta di scopo per la sua natura di tributo correlato ad opere pubbliche locali potrebbe consentire l'avvio di processi partecipativi territoriali virtuosi, attuando un adeguato riequilibrio fiscale. Pertanto, sarebbe auspicabile una sua valorizzazione all'interno delle politiche finanziarie degli enti locali volte alla tutela del patrimonio culturale come elemento di sviluppo che contribuisce alla crescita socio-economica della collettività.

SOMMARIO: Premessa – 1. Natura giuridica dell'imposta di scopo, vincoli di destinazione e aiuti di Stato – 2. Caratteristiche strutturali dell'imposta di scopo – 3. Ambito applicativo e opere finanziabili – 4. Conclusioni.

Premessa

Il tema dell'autonomia finanziaria degli enti locali e del graduale superamento del modello di finanza centralizzata hanno trovato la loro giusta

(1) Testo della relazione ampliata, presentata in occasione de *Las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – ILADT* che si sono svolte a Montevideo (Uruguay) dal 4 al 9 novembre 2018.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

collocazione, dapprima all'interno della riforma del Titolo V della Costituzione (2001) e successivamente con la Legge delega sul federalismo fiscale (l. 5 maggio 2009, n. 42) che ha sicuramente rafforzato gli spazi di autonomia degli enti territoriali, valorizzando i principi di responsabilizzazione finanziaria e di territorialità con l'obiettivo di razionalizzare la spesa pubblica (2).

Nell'ambito degli interventi che caratterizzano la finanza locale, riveste un ruolo meritevole di attenzione la nuova imposta di scopo (3) – sia per il gettito che potenzialmente può sviluppare, sia per la sua compatibilità con gli obiettivi che normalmente l'ente locale si precostituisce per la tutela dei beni del patrimonio storico ed artistico che insistono sul proprio territorio.

Oggi più che mai i beni culturali rappresentano elementi di sviluppo e di progresso anche sotto il profilo della crescita economica del Paese per cui nell'ambito delle politiche pubbliche si richiede un forte ed efficace ruolo degli enti locali in grado di riflettersi sulle politiche territoriali volte a realizzare, a monte degli interventi di restauro inevitabili, una conservazione preventiva e programmata del patrimonio culturale, inteso non più come somma di singole opere individualmente da salvaguardare e promuovere, ma come complesso inscindibile in rapporto all'ambiente, come "totalità" della quale la conservazione è chiamata a prevenire le cause del deterioramento e a mantenere l'integrità e l'identità (4).

Tradizionalmente la dottrina si occupa marginalmente delle imposizioni speciali, dei vincoli di destinazione e più in generale dei così detti "tributi di scopo", richiamandosi alle norme sulla contabilità pubblica che basandosi sul principio della unità di bilancio, rendono impossibile verificare la specifica destinazione delle entrate, confluenti tutte in un'unica cassa, così da perdere ogni connotazione di origine.

---

(2) Si tratta di riflessioni ampiamente considerate da A. Uricchio, nell'ambito del Tema I, *Potestades en materia de ingresos y gastos pùblicos a distintos niveles de gobierno*, pubblicate nel Tomo II, de *Las Memorias de Las XXX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – ILADT*, Montevideo, 2018, 321 ss.

(3) Per i primi riferimenti alla disciplina dell'imposta di scopo prevista dalla Legge finanziaria per il 2007 (l. 27 dicembre 2006, n. 296): cfr. L. Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, in *Tributi locali e regionali*, 2007, 184-186; V. Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, 896 ss.; Id., *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rass. trib.*, 2008, 973 ss.; C. Buccico, *L'evoluzione della fiscalità locale nella manovra finanziaria 2007 – Primi passi per l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Fisco*, 2007, 1565 ss.

(4) Per ulteriori approfondimenti cfr.: L. Casini, *Ereditare il futuro. Dilemmi sul patrimonio culturale*, Bologna, 2016, 56; G. Sciullo, *I beni culturali quali risorsa collettiva da tutelare – una spesa, un investimento*, in *Aedon*, 2017, 3.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Tuttavia, nella più recente legislazione, soprattutto in materia di finanza locale, va emergendo la tendenza all'introduzione di vincoli di destinazione per determinati proventi, ed in generale alla finalizzazione sul versante della spesa delle diverse categorie di entrate.

Il tema si presenta in termini diversi dal passato, giacché oggi la "destinazione" non risponde semplicemente all'esigenza contabilistica di copertura delle spese di bilancio, tendendo ad innestarsi nella fattispecie imponibile e quindi nel meccanismo di acquisizione-utilizzazione del provento.

Questa evoluzione emerge anche dalla giurisprudenza europea che ha valorizzato la tematica dei vincoli di destinazione e dei tributi di scopo nella prospettiva del controllo sugli aiuti di Stato fiscali.

La rilevanza del tributo di scopo assume oggi maggiore concretezza nell'ordinamento italiano. Dapprima la Legge finanziaria per il 2007, poi il decreto sul Federalismo municipale (art. 6, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23), prevedono una particolare imposta di scopo destinata esclusivamente alla copertura delle spese necessarie per la realizzazione di specifiche opere pubbliche. Tra gli interventi volti alla tutela del patrimonio storico e alla valorizzazione della cultura finanziabili con l'imposta di scopo, vi rientrano il restauro e la conservazione dei beni artistici e architettonici; la creazione di nuovi spazi per attività culturali; gli allestimenti museali e la realizzazione di biblioteche.

1. - *Natura giuridica dell'imposta di scopo, vincoli di destinazione e aiuti di Stato*

Nell'ambito degli interventi finanziari che riguardano la tutela del patrimonio storico ed artistico e la promozione delle attività culturali dei comuni e delle città d'arte, riveste un ruolo pregnante l'imposta di scopo.

La possibilità di istituire una nuova imposta, a livello comunale, è stata prevista dall'art. 1, commi da 145° a 151°, l. n. 296/2006, nell'ottica di una ulteriore spinta al cosiddetto "Federalismo fiscale" (5). La disciplina è stata

---

(5) Sul federalismo fiscale, senza pretesa di completezza, cfr.: F. Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, 6 ss.; F. Amatucci, *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, Torino, 2008, 4; G. Marongiu, *Riflessioni a margine del progetto di "federalismo fiscale"*, in *Quaderni regionali*, 2009, 57; A. Giovanardi, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, agg., XVII, Roma, 2010; A. Uricchio, *Complessità e criticità dell'attuazione del federalismo fiscale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale: tendenze e prospettive*, Bari, 2013, 41 ss.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

successivamente integrata con il decreto sul Federalismo municipale (art. 6, d.lgs. n. 23 del 2011).

Si prevede una particolare imposta di scopo destinata esclusivamente alla copertura delle spese necessarie per la realizzazione o il restauro di opere pubbliche individuate dall'ente locale nell'ambito di specifici interventi tra i quali rientrano anche la conservazione dei beni artistici e architettonici; la creazione di nuovi spazi per attività culturali; gli allestimenti museali e la realizzazione di biblioteche.

In tema di tributi di scopo, la dottrina tradizionale (6) ritiene che il vincolo di destinazione non alteri la caratteristica essenziale del tributo, quella, cioè, di una prestazione cui l'obbligato è tenuto in virtù soltanto della sua soggezione al potere pubblico indipendentemente dalla presenza di una relazione giuridica con l'attività della P.A. Infatti, in questo caso l'obbligazione tributaria sorge a carico di determinate categorie di soggetti a prescindere dalla corrispettività con un'attività positiva o con una spesa della P.A., in quanto il debito tributario sorge anche se manca il vantaggio per il singolo contribuente. La caratteristica del tributo di scopo non attiene al presupposto, ma va ricercata in un momento successivo ovvero nella fase di spesa del gettito da essa derivante, che è vincolato e specificamente destinato ad uno scopo determinato (7).

Il tema è quantomai aperto ed attuale, come dimostra il grande interesse per i tributi di scopo nell'ambito della finanza pubblica. L'interesse dimostrato per il tributo di scopo è strettamente collegato al vincolo di destinazione che consente di rendere percepibile per la collettività locale la funzione del prelievo e la sua diretta ed immediata utilità (8).

---

(6) A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1972, 58-59.

(7) È opportuno precisare che con l'armonizzazione dei sistemi contabili (d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118), si dispone la registrazione nelle scritture contabili dell'accertamento e dell'impegno al momento della nascita dell'obbligazione, imputandola nell'esercizio in cui la stessa diventa esigibile. Questo significa che, poiché sull'entrata tributaria di scopo, grava un vincolo di destinazione, i capitoli di bilancio, relativi all'entrata e alla spesa, devono essere connessi; tale simmetria consente di far gravare sullo stesso esercizio finanziario l'entrata e la relativa spesa mediante un raccordo procedimentale tra gli uffici finanziari e gli altri uffici del Comune mediante una specifica definizione della spesa. Sullo specifico tema cfr.: E.M. Marelli, C. Sciancalepore, A. Dal Bianco, M. Ferraresi, *Dal Fiscal Compact Al Pareggio Di Bilancio Degli Enti Territoriali. Criticità e prospettive verso la creazione di un patto europeo-compatibile*, in AA.VV., *La finanza territoriale. Rapporto 2016*, Milano, 2016, 132 ss.; M. Aulenta, *The usefulness of the Fiscal Compact to supersede the domestic stability pact*, in *Riv. dir. fin.*, 2016, 241 ss.

(8) In argomento, v. in particolare: V. Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, cit., 896; A. Uricchio, *L'imposta di scopo. Prime considerazioni*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2007, 323; L. Tosi, *La fiscalità*

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Recependo gli stimoli della giurisprudenza comunitaria parrebbe comunque necessario incentrare l'indagine sulla concreta configurazione del nesso di destinazione, da verificare di volta in volta, sulla base dello specifico regime della fattispecie imponibile e dei vincoli finanziari e di bilancio (9).

La problematica emersa a livello europeo ha riguardato la possibilità che hanno gli Stati membri di concedere aiuti anche mediante l'istituzione di tributi di scopo a destinazione vincolata quale modalità di finanziamento dell'agevolazione stessa (10). Sostanzialmente si tratta di verificare se il divieto di esecuzione previsto dall'art. 107 TFUE, si applichi ad una tassa quando l'aiuto di Stato consista in una esenzione e quindi, in quali casi la compensazione della perdita di gettito fiscale, conseguente all'esenzione, con un aumento della tassa costituisca un nesso sufficiente tra la misura di vantaggio e il tributo, sicché l'art. 107 cit., si estenda al tributo, qualificabile come "di scopo".

I casi in cui la Corte di Giustizia ha riconosciuto l'esistenza di un nesso tra il tributo e gli aiuti con esso finanziati hanno in comune determinate caratteristiche quali: la sussistenza di un rapporto diretto ed inscindibile tra il tributo e gli aiuti; la reciprocità del nesso, nel senso che con il venir

---

delle città d'arte. Il caso del Comune di Venezia, Padova, 2009, 45; L. Del Federico, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, in *Rass. trib.*, 2013, 1225.

(9) In tal senso v. L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 185 ss. Anche la giurisprudenza è giunta alle medesime conclusioni, attribuendo rilevanza al vincolo di destinazione previsto nella tariffa "Galli" (Cass., 4.1.2005, n. 96).

(10) Per un inquadramento generale della natura e della funzione anticoncorrenziale degli aiuti di Stato v.: C. Pinotti, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000; Daniele, *Diritto del mercato unico europeo: cittadinanza, libertà di circolazione, concorrenza, aiuti di Stato*, Milano, 2006; C. Malinconico, *Gli aiuti di Stato,* in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte speciale*, Chiti, Greco (a cura di), Milano, 2007, 65 ss.; G. Strozzi, *Gli aiuti di Stato*, in *Diritto dell'Unione europea, Parte speciale*, Torino, 2010, 351 ss. Per un'ampia disamina della relazione che intercorre tra agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, e per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, v.: F. Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 234 ss.; F. Gallo, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 2275; E.A. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, 390 ss.; L. Del Federico, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, 3 ss.; G. Fransoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, 25 ss.; AA. VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, L. Salvini (a cura di), Padova, 2007; M. Ingrosso, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, M. Ingrosso, G. Tesauro (a cura di), Napoli, 2009, 3 ss.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

meno dell'agevolazione viene meno parzialmente anche il tributo e, viceversa, se viene meno il tributo anche l'aiuto perde la sua specifica fonte di finanziamento ([11]).

Da tale giurisprudenza emerge che si tratta solitamente di tributi di scopo riscossi a livello settoriale, il cui gettito viene devoluto a determinate imprese beneficiarie o ad attività specifiche all'interno del medesimo settore. L'attenzione per i tributi di scopo proviene anche dalla Commissione per la quale «sebbene ci si riferisca di solito, indifferentemente ed in via alternativa, ai tributi di scopo ed ai tributi parafiscali, gli istituti che possono formare oggetto di censura sono solo quelli che presentano la duplice caratteristica di essere parafiscali, nel senso di gravare solo su una ristretta cerchia di soggetti o, per traslazione, su talune attività di specifici settori; di scopo, nel senso che il relativo gettito serve a finanziare solo ed espressamente determinate produzioni ([12])». In realtà, rispetto ai tributi di scopo, l'elemento eventualmente contrastante con il divieto di aiuti di Stato è solo quello relativo al vincolo di destinazione. Un tributo connotato dai tradizionali tratti della fiscalità generale, pur potendo essere destinato a valle, in concreto, al finanziamento di particolari settori, non sarebbe mai in contrasto con la disciplina europea. Tale possibile frizione si verifica invece se il tributo è privo del carattere della generalità; in questa ipotesi, infatti, il tributo diventa un elemento che condiziona la misura di vantaggio con caratteri tali da non consentire alla Commissione di separare l'aiuto propriamente detto dal modo in cui è finanziato ([13]).

In tale contesto la Corte di Giustizia ha precisato in più occasioni che affinché possa ritenersi che un tributo costituisca parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto in forza della normativa nazionale, nel senso che il gettito deve essere destinato al finanziamento dell'aiuto. Se tale vincolo sussiste, il gettito del tributo influenza direttamente l'entità dell'aiuto e, conseguentemente, la valutazione della compatibilità dell'aiuto medesimo con il mercato comune ([14]). Come è stato precisato «il regime di aiuti in

---

([11]) CGCE 15 luglio 2004, causa C-345/02, che aderisce alle decisioni CGCE 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01; nonché CGCE 27 novembre 2003, cause riunite da C-34/01 a C-38/01.

([12]) Sesto censimento sugli aiuti di Stato nell'Unione europea nel settore manifatturiero ed in altri settori, Bruxelles, 1998, punto 29.

([13]) Per i riferimenti essenziali cfr.: Franzè, *I tributi di scopo nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato alle imprese*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2005, 865 ss.; Romanelli Grimaldi, *Aiuti di Stato e federalismo fiscale*, in *Inn. Dir.*, 2005 1 ss.

([14]) Tra le tante, v. CGCE 11 settembre 1991, cause riunite da C-78/90 a C-83/90;

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

questione si compone di due elementi: l'imposta e l'aiuto vero e proprio, la cui azione congiunta è tale da produrre effetti lesivi sulle condizioni degli scambi» ([15]).

In ambito nazionale si tratta di verificare se il vincolo di destinazione possa incidere sulla funzione tipica del tributo consistente nel concorso alle pubbliche spese.

La dottrina contabilistica non dà rilevanza al vincolo, ritenendo che non determina conseguenze sulla gestione del bilancio, fermo restando il principio dell'unità; a sua volta, la dottrina tributaria ritiene che la destinazione del provento a specifiche finalità, rilevi solo come eccezione al principio contabilistico dell'unità di bilancio ([16]).

Pertanto, al di là delle problematiche contabilistiche, la presenza di un vincolo di destinazione, e quindi il tributo di scopo, non acquisisce giuridica rilevanza se non per l'impegno che l'Amministrazione deve avere nell'utilizzazione del provento; trattasi tuttavia, di un'attività successiva al prelievo, che non incide sulla fattispecie.

Parte della dottrina è giunta a diverse conclusioni, considerando il vincolo di destinazione quale elemento rilevante nell'ambito del regime giuridico della fattispecie imponibile ([17]) e, ritenendo che «in una prospet-

---

CGCE 21 ottobre 2003, cause riunite C-261/01 e C-262/01; CGCE 15 luglio 2004, causa C-345/02, nonché CGCE 13 gennaio 2005, causa C-174/02 con nota di C. Verrigni, *Tributi di scopo, tutela ambientale e divieto di esecuzione degli aiuti di Stato*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 3 ss.

([15]) CGCE 25 giugno1970, causa C-47/69, laddove la Corte afferma che l'art. 93, n. 2 (ora 107 TFUE), «prende in considerazione il nesso che può esistere tra l'aiuto concesso da uno Stato membro ed il modo in cui è finanziato, mediante fondi dello stesso stato, non consente quindi alla Commissione di separare l'aiuto propriamente detto dal modo in cui è finanziato e di ignorare quest'ultimo qualora congiuntamente al primo, renda il tutto incompatibile con il mercato comune» (punti 3-4).

([16]) Così M. Ingrosso, *Contributi*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, 117, il quale ritiene però che il mancato rispetto del vincolo di destinazione possa configurare una violazione di legge. Per l'orientamento tradizionale v. A.D. Giannini, I *concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 77 ss., che esclude ogni rilevanza giuridica alle imposte a destinazione determinata, ammenoché lo scopo non qualifichi il presupposto trasformando così l'imposta in tributo speciale, o contributo che dir si voglia.

([17]) Al riguardo v.: N. D'amati, *Nesso costituzionale tra imposizione e spesa*, in *Contributi in omaggio di G.U. Papi*, Milano, 1964, 302-304, il quale sostiene che le imposte con "destinazione determinata", per la soddisfazione del fabbisogno di determinati servizi, possono configurare situazioni in cui il soggetto passivo assume un interesse qualificato al servizio cui l'imposta è destinata, tanto da poter ravvisare una situazione giuridica soggettiva meritevole di tutela nell'ambito del "rapporto d'imposta". In senso analogo M. Trimeloni, *I caratteri delle entrate tributarie*, I, Padova, 1973, 103 ss. Tuttavia la tesi della rilevanza giuridica delle imposte di scopo, incentrata sul rapporto tra ente impositore e contribuente, sino ad oggi non ha avuto alcun seguito né in dottrina, né in giurisprudenza.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

tiva di indagine funzionale, la destinazione del provento costituisce certamente elemento significativo: se l'entrata è destinata a concorrere al finanziamento delle spese pubbliche la funzione contributiva sarà certamente presente nella fattispecie ...» [18].

Quindi, in tali casi la rilevanza del vincolo di destinazione non farebbe venir meno il requisito del concorso alle spese pubbliche, purché la destinazione sia in favore della spesa dell'ente pubblico.

In definitiva, la qualificazione in termini di tributo di scopo rileva unicamente dal punto di vista contabilistico, quale eccezione alla regola dell'unità di bilancio dello Stato; ed anche laddove il vincolo di destinazione rilevasse all'interno della struttura e del regime giuridico della fattispecie, tale rilevanza non farebbe venir meno il requisito del concorso alle pubbliche spese ove l'entrata non fosse volta a finanziare la spesa dei privati [19].

2. - *Caratteristiche strutturali dell'imposta di scopo*

L'imposta di scopo è rivolta ai residenti di una determinata realtà territoriale, in considerazione dei vantaggi derivanti dalla realizzazione di una opera pubblica.

Come già detto l'art. 6, d.lgs. n. 23 del 2011, integra l'originaria disciplina, mantenendo il carattere facoltativo dell'introduzione del prelievo; viene ampliato l'elenco delle opere finanziabili (potendovi includere anche quelle dirette a favorire il turismo), prevedendo l'importante novità della possibile copertura integrale della spesa [20].

L'art. 12, 1° comma, lett. *d*), della legge delega sul federalismo fiscale (l. n. 42/2009), tra i principi e i criteri direttivi riguardanti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli Enti locali, si riferisce al tributo di scopo [21] laddove prevede la «disciplina di uno o più tributi

---

[18] In tal senso v. L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 185-186.

[19] L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., 188-192.

[20] L'art. 1, 145° comma, della Legge istitutiva precisa che «a decorrere dal 1° gennaio 2007, i Comuni possono deliberare, con regolamento adottato ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modifiche, l'istituzione di un'imposta di scopo destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai comuni nello stesso regolamento tra quelle indicate nel comma 149».

[21] Per A. Giovanardi, *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e di enti locali?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, 324, tale intervento risulta limitativo in

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana [22]».

Pur potendo costituire il tributo di scopo uno strumento per finanziare i costi derivanti, per esempio: dal restauro o dalla conservazione di opere del patrimonio storico ed artistico; dalla creazione di nuovi spazi per attività culturali; dagli allestimenti museali e dalla realizzazione di biblioteche, il Legislatore ha previsto, comunque, un limite temporale massimo di applicazione (estendendolo a 10 anni rispetto all'originaria previsione di 5).

Uno dei maggiori limiti del tributo di scopo è costituito dalla circostanza che il gettito del prelievo non possa essere destinato a finalità accessorie rispetto a quelle relative al completamento dell'opera, anche se strettamente connesse al suo effettivo utilizzo, quali i costi del personale necessari per il suo funzionamento. Il tributo di scopo può essere utilizzato, ad esempio, per finanziare un nuovo allestimento museale, ma non potrà essere utilizzato per finanziare il compenso di un operatore turistico.

Il carattere temporaneo del prelievo, nel senso che può essere prelevato per un periodo di tempo prestabilito, nonché la previsione della sua rimborsabilità [23] in caso di mancato inizio dell'opera progettata, non fa venir meno la natura tributaria del prelievo, considerato il carattere coattivo e la valenza autoritativa della prestazione imposta.

L'imposta di scopo appare, pertanto, come una forma di partecipazione diretta della collettività al finanziamento di un'opera pubblica, scelta

---

quanto il Legislatore avrebbe dovuto individuare maggiori tributi in grado di consentire il finanziamento di spese non riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni.

[22] Sul tema dell'imposta di scopo come strumento di finanziamento funzionale al turismo, cfr. E.A. La Scala, *Lineamenti dell'imposizione sul turismo": confini e prospettive*, in AA.VV., *"Tourism taxation". Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, a cura di V. Ficari, G. Scanu, Torino, 2013, 60 ss.; per G. Scanu, *La fiscalità del turismo: un'opportunità per le Regioni, una tentazione per lo Stato*, *ibidem*, 25 ss., «Il rinnovato interesse si deve alla valenza impositiva del fenomeno turistico il quale può costituire un apprezzabile volano per l'economia dei territori con spiccato *appeal* storico, culturale e ambientale per recuperare gettito ... da destinare alla realizzazione di interventi a sostegno del turismo, ciò al fine di compensare le esternalità negative che l'afflusso di turisti impone a carico delle risorse naturali del patrimonio storico – artistico, nonché dei pubblici servizi e, in tal modo, compensare i costi aggiuntivi che gravano sulle collettività locali».

[23] L'art. 1, 151° comma, l. n. 296 del 2006 prevede che «nel caso in cui entro due anni dalla data prevista del progetto esecutivo l'opera non è iniziata, i contribuenti sono tenuti al rimborso dei versamenti effettuati».

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

dall'ente comunale tra quelle individuate dall'art. 1, 149° comma, Legge finanziaria 2007 ([24]) e successivamente integrate dall'art. 6, 1° comma, d.lgs. n. 23 del 2011 che attribuisce ai Comuni il potere di individuazione di ulteriori opere.

Si tratta di un prelievo che si fonda sulla correlazione tra prelievo e beneficio, tendente a valorizzare la coincidenza contribuente – elettore – fruitore dei servizi pubblici finanziati con i tributi locali, al fine di rendere più trasparente l'utilizzo del gettito e offrire strumenti di controllo della responsabilità degli amministratori locali. L'elemento caratterizzante il tributo di scopo è rappresentato, in definitiva, dallo stretto collegamento esistente fra sacrificio richiesto e conseguimento dell'obiettivo garantito mediante la ripetibilità di quanto versato in modo da assicurare una sostanziale condivisione da parte dei cittadini messi in grado di monitorare l'operato degli amministratori.

3. - *Ambito applicativo e opere finanziabili*

Per la disciplina applicativa dell'imposta le norme prevedono che si faccia riferimento alle disposizioni in materia di imposta comunale sugli immobili – i.c.i. (oggi i.m.u.) e che il mancato avvio dell'opera pubblica entro due anni dalla data prevista nel progetto esecutivo comporta l'obbligo per i Comuni di rimborsare i versamenti effettuati dai contribuenti nei due anni successivi.

Nel richiamare il tributo patrimoniale il Legislatore ha individuato la base imponibile, i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria e la sua disciplina generale.

L'applicazione delle disposizioni vigenti in materia di i.m.u. risulta, dunque sussidiaria nella misura in cui il Legislatore, nell'individuare il contenuto minimo rimesso alle disposizioni regolamentari adottate dai Comuni, ha precisato che nell'atto istitutivo del tributo di scopo dovranno essere indicati: a) l'opera pubblica da realizzare; b) l'ammontare della spesa da finanziare (l'intero importo può essere coperto con il gettito derivante dall'imposta di scopo); c) l'aliquota dell'imposta che non può essere superiore allo 0,5 per mille; d) l'applicazione di esenzioni, riduzioni o detrazioni in favore di determinate categorie di soggetti, in relazione

---

([24]) Per quanto qui di interesse, le lett. *d*), *f*), *g*), *h*), prevedono, tra le opere realizzabili: la risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini; le opere di restauro, di conservazione di beni artistici ed architettonici; le opere relative a nuovi spazi per eventi ed attività culturali; gli allestimenti museali e la realizzazione di biblioteche.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

all'esistenza di particolari situazioni sociali o reddituali; e) le modalità di versamento degli importi dovuti.

Le disposizioni individuate delineano un'imposta di scopo che può essere assimilata nella struttura, nella finalità, nei presupposti oggettivi e soggettivi, nei limiti temporali, nella doverosità del versamento, ai c.d. "contributi" ed in particolare ai "contributi di miglioria", già noti nella legislazione tributaria italiana ([25]) in relazione ai quali i proprietari dei terreni che beneficiavano degli incrementi di valore dovuti alla realizzazione dell'opera dovevano sostenere il costo della stessa ripartito in funzione degli incrementi e delle proprietà ([26]).

L'inquadramento dell'imposta di scopo nella categoria dei contributi sembra trovare conferma nell'elenco delle opere pubbliche finanziabili comunque destinate ad un razionale sviluppo dell'insediamento abitativo urbano ([27]).

L'elenco individuato dall'art. 1, 149° comma della Legge finanziaria 2007 ha una natura tassativa sostanzialmente per due ragioni. Innanzitutto, per la puntuale formulazione dell'elenco stesso; poi per il fatto che il Comune è titolare di un'autonomia finanziaria (art. 119, 1° e 2° comma, Cost.) priva del carattere di formazione primaria, da esercitarsi mediante l'adozione di un regolamento che deve indicare: l'opera da realizzare; l'ammontare della spesa da finanziare; l'aliquota di imposta; l'applicazione di agevolazioni.

([25]) P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 868 ss., anche per ulteriori riferimenti bibliografici. Aderiscono a tale ricostruzione: L. Tosi, *La fiscalità delle città d'arte*, cit., 45 ss.; F. Amatucci, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, 2011, 1261 ss., per il quale, la qualifica di imposta (di scopo) solleva una pluralità di perplessità, per l'autore, il tributo non dovrebbe essere «considerato "imposta" poiché è privo dei caratteri di generalità ed indeterminatezza e dell'acausalità che consentono di far affluire entrate indistinte ed indivisibili all'ente impositore affinché esso possa poi spendere in base al proprio bilancio».

([26]) La giurisprudenza di legittimità (Cass., sez. un., 26 gennaio 2011, n. 1780, con nota di E. Della Valle, *I contrassegni SIAE hanno natura di imposta di scopo*, in *Rass. trib.*, 2011, 1337 ss.) ha qualificato impropriamente imposta di scopo il contrassegno SIAE, ritenendo sufficiente la destinazione ad una specifica attività di controllo (sanzione per mancata opposizione).

([27]) Per A. Uricchio, *L'imposizione di scopo*, in AA.VV., *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di A. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, Bari, 2015, 160, "è opportuno distinguere le due prestazioni imposte di natura tributaria in quanto mentre *l'imposta di scopo* colpisce un indice di capacità contributiva, indipendentemente dal vantaggio conseguito dal contribuente tramite la destinazione del gettito, il *contributo* ha come presupposto l'arricchimento che un soggetto trae da una azione amministrativa destinata all'intera collettività, nemmeno richiesta".

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Con l'integrazione della disciplina ad opera dell'art. 6, d.lgs. n. 23 del 2011, i Comuni hanno la possibilità di individuare ulteriori opere da finanziare con il tributo di scopo ([28]).

Chiaramente, se si rimane ancorati al solo dato letterale si può ritenere che con tale istituto si sia voluto incentivare la realizzazione di nuovi interventi sostanzialmente migliorativi dell'arredo urbano, dell'allestimento di poli museali o di centri culturali. Il legislatore, infatti, laddove ha inteso autorizzare interventi di recupero o di conservazione di beni esistenti, lo ha fatto in modo esplicito.

Con riferimento allo specifico settore dei beni culturali, nel 149° comma cit., lett. *d*) si fa riferimento ad opere di "risistemazione" in relazione ai parchi e giardini, verosimilmente per circoscrivere l'ambito della norma agli interventi, che abbiano oggetto parchi e giardini già esistenti e non la realizzazione di nuovi ([29]). Nella lett. *f*) sono ammesse genericamente le opere di "restauro", alla cui definizione è di ausilio l'art. 29 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42), il quale definisce il restauro come «l'intervento diretto sul bene attraverso un complesso di operazioni finalizzate all'integrità materiale ed al recupero del bene medesimo, alla protezione e alla trasmissione dei suoi valori culturali». Nell'art. 29, cit., c'è anche il riferimento alle zone sismiche, per cui se gli immobili sono ricompresi al suo interno, il restauro comprende anche l'intervento di miglioramento strutturale.

Anche per le opere di conservazione di beni artistici ed architettonici (149° comma, lett. *g*) è necessario il richiamo sistematico all'art. 29 cit., che delinea il concetto di conservazione del patrimonio culturale quale attività programmata di ricerca e di studio funzionale alla prevenzione, alla manutenzione e al restauro dei beni culturali. Nello specifico, la manutenzione si identifica con il complesso delle attività destinate al monitoraggio delle condizioni strutturali del bene; il restauro rappresenta l'intervento diretto sul bene finalizzato al recupero, alla protezione ed alla trasmissione dei valori culturali del bene stesso.

([28]) Al riguardo, va in primo luogo osservato come una simile autonomia decisionale appaia del tutto coerente con i principi enucleati nella l. delega n. 42 del 2009, infatti, nell'art. 12, 1° comma, lett. *d*), il tributo di scopo è qualificato come il tributo proprio per eccellenza dei Comuni, che meglio si presta ad attuare il principio costituzionale di cui all'art. 119 Cost., secondo cui i Comuni «stabiliscono e applicano tributi propri». Su tale profilo cfr. L. Lovecchio, *Le novità per la fiscalità locale: imposta di sbarco, di scopo e riscossione tramite privati abilitati*, in *Corr. trib.*, 2012, 1780 ss.

([29]) In tal senso, *Ris. Agenzia Entrate* 8 ottobre, 2007, n. 3.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

È opportuno evidenziare che le lett. *f)* e *g)*, soprattutto per la loro collocazione sistematica, sono state inserite dal Legislatore proprio con il fine di salvaguardare i beni artistici, architettonici e di rilevanza storico-culturale che rappresentano sicuramente degli elementi di sviluppo per la crescita socioeconomica del territorio e della collettività.

4. - *Conclusioni*

È indubbio che il tema del tributo di scopo sia di grande attualità ed ha rappresentato uno degli aspetti più innovativi della legge delega sul Federalismo fiscale (l. n. 42 del 2009).

L'adozione da parte degli enti locali di nuovi strumenti come l'imposta di scopo anche a tutela del patrimonio culturale garantisce quella responsabilizzazione degli amministratori mediante una maggiore flessibilità e una più spiccata correlazione tra prelievo e beneficio.

Resta tuttavia limitata la sfera operativa dell'imposta di scopo che, nonostante l'ampliamento ad opera del decreto sul federalismo municipale (d.lgs. n. 23 del 2011), non si estende a tutti i servizi e non consente al Comune di offrire tali servizi su richiesta del cittadino che potrà essere comunque garantito maggiormente mediante il rimborso del tributo in caso di mancato avvio dell'opera.

In concreto l'imposta di scopo ha avuto poco successo in Italia ([30]). Rimane, inoltre, la principale criticità del tributo costituito dall'obbligo di restituzione, senza necessità di una preventiva richiesta, nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data di inizio del progetto esecutivo ([31]).

Dal 2007 solo una ventina di Comuni si sono avvalsi di questo strumento finanziario; tra gli enti locali che hanno utilizzato il tributo di scopo per finanziare opere di restauro del patrimonio storico e artistico, troviamo

---

([30]) L'imposta di scopo, per esempio, è stata attuata nei Comuni di Rimini, Belluno, Vignola e Cesenatico per finanziare opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica e per la realizzazione di opere viarie; nel Comune di Roccaraso per il completamento di un parcheggio, ecc.

([31]) Come è noto il rimborso del tributo e la finanziabilità solo delle opere tassativamente indicate, sono caratteristiche della nuova imposta di scopo (ISCOP) che la distinguono da altri tributi speciali. Su questo profilo si rinvia a: G. Salanitro, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1123; V. Ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria*, cit., 902, il quale ritiene che l'eventuale procedura di rimborso debba essere attivata d'ufficio; *contra* L. Del Federico, *Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo*, cit., 191.

Victor Uckmar - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il Comune di Lauro (Avellino-Campania) che ha restaurato Palazzo Pignatelli, un'opera rinascimentale di grande interesse storico; il Comune di Castellabate (Salerno-Campania) che ha utilizzato il tributo per finanziare la pavimentazione del centro storico ed infine, il Comune di Norfasso (Piacenza-Emilia Romagna) che ha riqualificato una zona urbana di interesse storico ed artistico.

Particolarmente complessa è l'individuazione della natura giuridica dell'imposta di scopo. Risulta evidente come nel caso di specie, lo scopo cui il tributo medesimo è agganciato entri nella struttura giuridica della fattispecie imponibile ed incida sulle situazioni soggettive tutelabili del contribuente.

La dottrina contabilistica non dà alcun rilievo al vincolo, ritenendo che non determina conseguenze sulla gestione del bilancio, fermo restando il principio dell'unità. A sua volta, la dottrina tributaria ritiene che la destinazione del provento a specifiche finalità, rilevi solo come eccezione al principio contabilistico dell'unità di bilancio.

Pertanto al di là delle problematiche contabilistiche, la presenza di un vincolo di destinazione, come nel caso dell'imposta di scopo, acquisisce una valenza interna, potendo impegnare l'Amministrazione ai fini dell'utilizzazione dei proventi; diversamente, per altre tipologie di entrate speciali, fenomeni del genere si configurano come circostanze estranee rispetto alla fattispecie su cui si basa il prelievo.

CATERINA VERRIGNI
Università di Chieti-Pescara