

DJSGIE Collana del Dipartimento Jonico
in "Sistemi Giuridici
ed Economici del Mediterraneo:
società, ambiente, culture"



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO

a cura di
Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato

La dimensione promozionale del fisco

Antonio F. Uricchio, Magnifico Rettore dell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro, Professore ordinario di Diritto Tributario; è autore di numerose monografie, di voci enciclopediche e di saggi sulle principali riviste italiane e straniere. Professore onorario nella Università di Concepcion dell'Uruguay, tiene lezioni presso Università spagnole, argentine, austriache, polacche.

Mario Aulenta, Ricercatore di Diritto Tributario nell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro; titolare dell'insegnamento di Diritto Tributario e dell'insegnamento di Economia Pubblica presso il corso di laurea in Strategie di impresa e management della stessa Università, già avvocato, dottore commercialista e revisore legale; già dirigente pubblico in ambito finanziario; autore di numerose pubblicazioni e saggi su temi di diritto tributario e finanza pubblica.

Gianluca Selicato, Professore aggregato di Diritto Tributario nell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro. Presidente del Centro internazionale di Alti Studi Universitari, è componente del Collegio dei docenti del dottorato in Principi giuridici ed istituzioni fra mercati globali e diritti fondamentali. È altresì componente della Giunta del Dipartimento di giurisprudenza, cui afferisce. Avvocato Cassazionista, già consulente di pubbliche amministrazioni, è autore di numerose pubblicazioni di diritto tributario e finanza pubblica.



CAGUCCI
EDITORE

Con i contributi di Angelo Apruzzi, Felice Boccomino, Marta Basile, Rocco Freda, Luigi Iacobellis, Ottavio Lobefaro, Salvatore Parente, Claudio Sciancalepore, Annalisa Turi e la riedizione di una voce enciclopedica di Nicola d'Amati

Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato
(a cura di)

La dimensione promozionale del fisco



CACUCCI
EDITORE
2015

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© 2015 Cacucci Editore – Bari

Via Nicolai, 39 – 70122 Bari – Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: info@cacucci.it

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

**Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici
ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”**

1. Francesco Mastroberti (*a cura di*)

La “Testa di Medusa”. Storia e attualità degli usi civici

2. Francesco Mastroberti, Stefano Vinci, Michele Pepe

Il *Liber Belial* e il processo romano-canonico in Europa tra XV e XVI secolo

3. Bruno Notarnicola, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Tassielli, Pietro Alexander Renzulli, Gianluca Selicato

Elaborazione di un modello di applicazione dei principi e degli strumenti dell’ecologia industriale ad un’area vasta

4. Fabio Caffio, Nicolò Carnimeo, Antonio Leandro

Elementi di Diritto e Geopolitica degli spazi marittimi

5. Aurelio Arnese

Usura e *modus*. Il problema del sovraindebitamento dal mondo antico all’attualità

6. Antonio Uricchio (*a cura di*)

Azione di contrasto della pirateria: dal controllo dei mari a quello dei flussi finanziari

7. Andrea Buccisano

Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi

8. Stefano Vinci

Regimento et governo. Amministrazione e finanza nei comuni di Terra d’Otranto tra antico e nuovo regime

9. Francesco Mastroberti

Costituzioni e costituzionalismo tra Francia e Regno di Napoli (1796–1815)

10. Mario Angiulli

I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva

11. Salvatore Antonello Parente

Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio

12. Antonio Felice Uricchio (*a cura di*)

L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”

13. Paolo Pardolesi

Profili comparatistici di analisi economica del diritto privato

14. Danila Certosino

Mediazione e giustizia penale

15. Piergiuseppe Otranto

Internet nell’organizzazione amministrativa. Reti di libertà

16. Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato (*a cura di*)

La dimensione promozionale del fisco

**Collana della II Facoltà di Giurisprudenza
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"
Sede di Taranto**

1. Antonio Incampo

Metafisica del processo. Idee per una critica della ragione giuridica

2. Antonio Uricchio

Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali

3. Paola Pierri

L'ignoranza dell'età del minore nei delitti sessuali

4. Concetta Maria Nanna *(a cura di)*

Diritto vivente e sensibilità dell'interprete

5. Marta Basile

Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente

6. Antonio Uricchio *(a cura di)*

Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali

7. Paolo Pardolesi *(a cura di)*

Seminari di diritto privato comparato

8. Nicola Triggiani *(a cura di)*

La messa alla prova dell'imputato minorenni tra passato, presente e futuro. L'esperienza del Tribunale di Taranto

9. Salvatore Antonello Parente

I modelli conciliativi delle liti tributarie

10. Nicola d'Amati e Antonio Uricchio *(a cura di)*

Giovanni Carano Donvito scritti scelti di scienza delle finanze e di diritto finanziario.

11. Antonio Uricchio

Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra salva Italia

12. Antonio Uricchio *(a cura di)*

I percorsi del federalismo fiscale

13. Francesco Fratini

Gli interpellanti tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente. Contributo allo studio delle tutele nei confronti degli atti non autoritativi dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di una prospettiva de iure condendo del sistema delle garanzie dei tax payers

14. Paolo Pardolesi

Contratto e nuove frontiere rimediale. Disgorgement v. Punitive damages

15. Annamaria Bonomo

Informazione e pubbliche amministrazioni dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni

16. Gaetano Dammacco, Bronislaw Sitek, Antonio Uricchio (*a cura di*)

Integrazione e politiche di vicinato. Nuovi diritti e nuove economie.

Integration and neighbourhood policies. New rights and new economies.

Integracja i polityki sąsiedztwa. Nowe prawo i nowa ekonomia

17. Sławomir Kursa

La diseredazione nel diritto giustiniano

18. Concetta Maria Nanna

Doveri professionali di status e protezione del cliente–consumatore. Contributo alla teoria dell’obbligazione senza prestazione

19. Umberto Violante

Profili giuridici del mercato dei crediti in sofferenza

20. Filippo Rau

La procura alle liti nel processo civile e nel processo tributario

21. Nicolò Carnimeo

La tutela del passeggero nell’era dei vettori low cost. Annotato con la giurisprudenza

22. Giuseppe Ingrao

La tutela della riscossione dei crediti tributari

23. Antonio Incampo

Filosofia del dovere giuridico

24. Nicolò Carnimeo

La pesca sostenibile nel mediterraneo. Strumenti normativi per una politica comune

25. Daniela Caterino

Poteri dei sindaci e governo dell’informazione nelle società quotate

26. Giuseppina Pizzolante

Diritto di asilo e nuove esigenze di protezione internazionale nell’Unione europea

27. Vincenzo Caputi Jambrenghi (*a cura di*)

Effetti economico sociali del federalismo demaniale in Puglia

28. Antonio Perrone

Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze

29. Maria Concetta Parlato

Le definizioni legislative nel sistema penale tributario

30. Antonio Uricchio (*a cura di*)

Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive

31. Maria Rosaria Piccinni

Il tempo della festa tra religione e diritto

32. Gianluca Selicato

Il nuovo accertamento sintetico dei redditi

Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”

Direttore: Bruno Notarnicola

Consiglio Direttivo: Francesco Mastroberti, Giuseppe Tassielli

Comitato Scientifico: Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Antonio Felice Uricchio, Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Maria Luisa De Filippi, Arcangelo Fornaro, Ivan Ingravallo, Giuseppe Labanca, Giuseppe Losappio, Francesco Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Ferdinando Parente, Giovanna Reali, Laura Tafaro, Nicola Triggiani.

Comitato di Redazione: Aurelio Arnese, Giovanni Bianco, Annamaria Bonomo, Mario Aulenta, Lucianna Cananà, Nicolò Giovanni Carnimeo, Maria Casola, Ernesto Cianciola, Carlo Cusatelli, Annunziata de Felice, Gabriele Dell’Atti, Cira Grippa, Nicolaia Iaffaldano, Michele Indelicato, Antonio Leandro, Stella Lippolis, Pamela Martino, Pierluca Massaro, Patrizia Montefusco, Francesco Perchinunno, Armando Regina, Pietro Alexander Renzulli, Angelica Riccardi, Luigi Santacroce, Maria Laura Spada, Paolo Stefanì, Maurizio Sozio, Giuseppe Tassielli, Stefano Vinci, Umberto Violante.

Il presente volume è stato sottoposto, ai sensi del regolamento della Collana del Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture dell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”, ad una procedura di valutazione basata sul sistema di *Peer Review* a “doppio cieco”.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso la segreteria del Dipartimento Jonico.

Sommario

Introduzione, di Antonio Uricchio	19
---	----

PARTE PRIMA STRUMENTI PROMOZIONALI ED EXTRAFISCALITÀ

AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI TRIBUTARIE

DI NICOLA D'AMATI

1. Le esenzioni	25
2. Agevolazioni di carattere soggettivo	28
3. Natura ed interpretazione delle norme di esenzione	29
4. Princìpi costituzionali	30

TAX EXPENDITURES NELLE IMPOSTE ERARIALI

DI MARIO AULENTA

1. Introduzione	33
2. Necessaria individuazione delle disposizioni di favore secondo la tradizione tributaria italiana	34
2.1 Struttura dei trattamenti tributari di favore	34
2.2 Inquadramento sistematico	38
2.3 L'interpretazione, alla luce della Costituzione e delle disposizioni UE.	41
3. Evoluzione normativa	47
4. Qualificazione e valenza giuscontabile delle spese fiscali	55
5. Modelli	61
6. Le principali spese fiscali nelle imposte erariali	67
6.1 Equità nell'imposta sul reddito	67
6.2 Tassazione su base catastale	73
6.3 Tassazione del capitale	74
6.4 Redditi da lavori	75
6.5 Erogazioni liberali	77
6.6 Detrazioni per interventi di ristrutturazione edilizia	79
6.7 IVA	81
7. Il riordino	82
7.1 Le opportunità della commutazione tra spese fiscali e spese dirette	82
7.2 L'impellenza ed i rischi del riordino	83

GLI AIUTI DI STATO

DI MARIO AULENTA

1. Ratio dell'aiuto di Stato e fattori che ne determinano il divieto	87
2. Le condizioni caratterizzanti l'aiuto di Stato	91
3. La selettività regionale e i benefici fiscali degli enti territoriali	107
4. I criteri di deroga al principio del divieto degli aiuti di Stato	111
5. Il regime degli aiuti "de minimis"	113
6. Gli aiuti fiscali concessi attraverso le agevolazioni fiscali	116
7. Il "Patent box": una forma di agevolazione fiscale border line	118
8. Il recupero degli aiuti di Stato	122
9. L'intervento del giudice nazionale nella valutazione delle misure di aiuto costituenti aiuto di Stato	126
10. La rilevabilità del divieto e la disapplicazione in capo al giudice	130
11. La rilevabilità del divieto e la disapplicazione in capo all'Amministrazione	133
12. La rilevabilità del divieto e la diligenza gravante in capo agli operatori- contribuenti	134
13. Il giudice naturale per il recupero degli aiuti di Stato	137
14. La modernizzazione degli aiuti di Stato	144
15. Conclusioni	147

L'IMPOSIZIONE DI SCOPO

DI ANTONIO URICCHIO

1. Le imposte di scopo: nozione e inquadramento costituzionale	151
2. Le imposte di scopo in senso proprio ed in senso improprio. Confronto con le altre prestazioni di natura tributaria	156

PARTE SECONDA GLI INCENTIVI ALLE IMPRESE

AGGREGAZIONI IMPRENDITORIALI E RETI DI IMPRESE NELLA PROSPETTIVA DEL FISCO

DI ANTONIO FELICE URICCHIO E GIANLUCA SELICATO

1. La valorizzazione ai fini fiscali delle aggregazioni imprenditoriali: lineamenti evolutivi dell'ordinamento tributario italiano	167
2. La neutralizzazione delle distorsioni fiscali infra-gruppo nel modello elementare di applicazione dell'Ires	172
3. Le opzioni per la trasparenza e per il consolidato fiscale: soluzioni necessitate ed "eccesso di difesa" del sistema	176
4. Nuovi schemi promozionali delle reti di imprese "localizzate" e favor fiscali per i processi aggregativi, tra mito e realtà	181
5. Reti di imprese e aggregazioni imprenditoriali nella prospettiva degli incentivi fiscali	189

AIUTO ALLA CRESCITA ECONOMICA (C.D. ACE): L'INCENTIVO ALLA CAPITALIZZAZIONE DELLE IMPRESE SECONDO IL MODELLO DI ALLOWANCE FOR CORPORATE EQUITY

DI ANGELO APRUZZI

1. Premessa	193
2. La neutralità impositiva rispetto all'impiego di equity o di debito nell'impresa: evoluzione della disciplina fiscale	196
3. L'aiuto alla crescita economica (ACE)	199
3.1 L'ACE per i soggetti passivi IRES	200
3.2 L'ACE per i soggetti passivi IRPEF	210
4. Nuove disposizioni in materia di ACE: la "Super-ACE" e il nuovo credito di imposta	211
5. Conclusioni	214

FISCALITÀ DI IMPRESA E PROMOZIONE SOCIALE

DI OTTAVIO LOBEFARO

1. Connotazioni dell'intera "categoria"	217
2. Le spese relative ad opere e servizi a favore dei dipendenti	225
3. Altre spese di utilità sociale	228
4. Le erogazioni liberali	230
5. Questioni di costituzionalità interne e di derivazione comunitaria	239

FISCALITÀ AGEVOLATA PER LE START UP INNOVATIVE

DI ANNALISA TURI

1. Introduzione	245
2. Agevolazioni per l'investimento in start up	247
3. Condizioni per beneficiare delle agevolazioni e cause di decadenza	250
4. Verso una revisione dell'IRAP	252
5. Sostegno per l'internazionalizzazione	253
6. Trattamento fiscale e contributivo degli strumenti finanziari	255
7. Work for equity	257

PROMUOVERE LA RICERCA ATTRAVERSO IL FISCO

DI ANTONIO URICCHIO

1. Premessa	259
2. Interventi in materia di IRAP; riduzione delle aliquote applicabili alle Università pubbliche	260
3. Esenzione dalla base imponibile IRAP delle somme dovute a collaboratori in attività di ricerca a contenuto innovativo e dei ricercatori a tempo determinato di età inferiore ai 35 anni	260
4. Erogazione da parte dell'INPS degli assegni familiari in favore di dipendenti delle Università	261

5. Applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4 % per lavori e forniture di beni e servizi effettuati dalle Università	262
6. IMU: Esenzioni ex art. 7, co. 1, lett. h., del d. lgs. n. 504/1992	262
7. TA. RI. (tassazione sui rifiuti)	264
8. Incentivi all'Università e alla Ricerca	265
9. Potenziamento dell'istituto del 5 per mille a favore del finanziamento della ricerca scientifica e dell'università	266
10. Liberalità alle Università e alla Ricerca.	267
11. Previsione dell'inerenza e della integrale deducibilità fiscale delle somme erogate per il finanziamento di posti di professore ordinario e associato .	269

LA PROMOZIONE FISCALE DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE

DI FELICE BOCCOMINO

1. Brevi cenni storici	271
2. Il modello di società cooperativa e le agevolazioni fiscali	273
3. La natura non agevolativa del regime fiscale delle cooperative e il divieto di aiuti di Stato.	276

PARTE TERZA

FISCALITÀ PROMOZIONALE E STILI DI VITA

LA TASSAZIONE SUGLI ALIMENTI TRA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E FINI EXTRAFISCALI

DI ANTONIO URICCHIO

1. Le fat taxes e la capacità contributiva	281
2. La fiscalità nutrizionale come strumento di educazione a corretti stile di vita	289
3. Gli effetti della tassazione sul cibo spazzatura	293
4. Le esperienze straniere e le proposte italiane di un tributo sui cibi spazzatura	295
5. Cenni sulla compatibilità con il diritto comunitario delle fat taxes.	298
6. Prospettive di istituzione di tributi "nutrizionali" di carattere regionale . . .	299
7. Conclusioni	303

LA FISCALITÀ DEGLI IMPIANTI SPORTIVI

DI ANTONIO URICCHIO

1. Premessa	305
2. L'esenzione della locazione di beni immobili ai fini dell'Iva tra giurisprudenza europea e nazionale	306
3. L'applicazione dell'aliquota Iva ridotta nella realizzazione di impianti sportivi di quartiere quali opere di urbanizzazione secondaria	309

4. Le deroghe alla disciplina degli aiuti di Stato per la costruzione e manutenzione di infrastrutture sportive	312
5. L'esenzione degli impianti sportivi ai fini dell'imposizione municipale sugli immobili	315
6. L'esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni per la pubblicità realizzata negli impianti	318
7. Conclusioni	320

EMERGENZE AMBIENTALI E IMPOSIZIONE

DI ANTONIO URICCHIO

1. Strumenti fiscali e emergenze ambientali: inquadramento della problematica	321
2. I principi comunitari "chi inquina paga" e di prevenzione nei tributi ambientali	327

PROSPETTIVE DELLA FISCALITÀ AMBIENTALE IN ÁMBITO UE: UN'ANALISI COMPARATA

DI GIANLUCA SELICATO

1. L'analisi comparata dei meccanismi promozionali e sanzionatori di natura fiscale a sostegno della tutela ambientale in ambito europeo	331
2. Buone prassi e debolezza cronica della fiscalità ambientale nei settori non armonizzati	333
3. Focus su esperienze significative dei singoli Stati: il Belgio.	337
4. L'esperienza Danese	340
5. Il sistema Finlandese	342
6. La fiscalità ambientale in Francia	343
7. I tributi ambientali in Germania.	344
8. Overview sull'Irlanda	346
9. L'Olanda	346
10. I tributi ambientali in Polonia	347
11. L'imposizione ambientale nel Regno Unito	349
12. La fiscalità ambientale in Romania	353

LA FISCALITÀ PER LA PROMOZIONE DEL PATRIMONIO STORICO-ARTISTICO

DI LUIGI IACOBELLIS

1. La leva fiscale per la promozione e valorizzazione dei beni culturali.	357
2. L'adempimento dell'obbligazione tributaria attraverso la cessione allo stato di opere d'arte	358
3. Le erogazioni liberali per gli investimenti in cultura. Il regime agevolativo ordinario previsto in sede TUIR. La disciplina IRPEF	362

4. Le erogazioni liberali per gli investimenti in cultura. Il regime agevolativo ordinario previsto in sede TUIR. La disciplina IRES	365
5. La disciplina fiscale dell' Art bonus	368
6. Agevolazioni fiscali a confronto: regime ordinario TUIR e Art bonus	373
7. Considerazioni finali	375

PARTE QUARTA FISCALITÀ AGEVOLATA DEL TERZO SETTORE

LA FISCALITÀ DEL TERZO SETTORE E L'ATTUAZIONE DEL PRINCIPIO DI SUSSIDIARIETÀ ORIZZONTALE

DI MARTA BASILE E CLAUDIO SCIANCALEPORE

1. Fisco e solidarietà	379
2. La riforma dell'art. 118 Cost. e l'introduzione del principio di sussidiarietà orizzontale	381
3. Sussidiarietà orizzontale e no profit	383
4. La crisi del Welfare State e la sussidiarietà fiscale	385
5. La fiscalità per la sussidiarietà	387
6. Le misure fiscali per l'attuazione della sussidiarietà orizzontale tra esigenze promozionali e necessità di razionalizzazione	390
6.1 Luci ed ombre delle agevolazioni fiscali per incentivare il flusso di risorse a favore del Terzo settore	391
6.2 La sovranità del contribuente sulle proprie imposte: la de tax e l'istituto del 5 per mille	394
7. La riforma del Terzo Settore	400
8. Conclusioni	405

LA DESTINAZIONE EXTRAFISCALE DEL "CINQUE PER MILLE" E IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO CATTOLICO E NON CATTOLICO

DI ROCCO FREDA

1. Introduzione	407
2. Il "cinque per mille": inquadramento normativo e dottrinale in un contesto di crisi globale	408
2.1 La competenza giurisdizionale "contesa" in materia di "cinque per mille"	413
3. Il sostentamento del clero cattolico: il "mosaico normativo"	415
3.1 Gli Istituti per il sostentamento del clero: classificazione e funzionamento	416
3.2 La natura della remunerazione del clero: forma tangit substantiam?	418
3.3 Il rapporto "cordiale" tra la giurisdizione civile e quella canonica in materia di sostentamento del clero	419
3.4 Il sistema previdenziale ed assistenziale del clero ed il concetto di lavoro lato sensu	420

3.5 Il contributo dell’“otto per mille” alla Chiesa cattolica e i benefici fiscali delle liberalità in denaro	422
3.6 Il sostentamento delle confessioni non cattoliche alla luce del principio della laicità inclusiva	423
3.7 La remunerazione dei ministri di culto nella dichiarazione dei redditi	425
4. Conclusioni	426

**PARTE QUINTA
RIMEDI AGEVOLATIVI PER
LA COMPOSIZIONE DEI CONFLITTI**

**LA PROMOZIONE DEL DIALOGO ANTE CAUSAM TRA FISCO
E CONTRIBUENTE PER UN RECUPERO DI EFFICIENZA
DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
DI GIANLUCA SELICATO**

1. Premessa	431
2. Considerazioni minime sugli istituti deflattivi del contenzioso tributario e sull’opportunità dell’introduzione di un nuovo rimedio ante-causam.	433
3. L’odierna fisionomia del procedimento di attuazione del tributo e la possibile ridondanza del dialogo tra contribuente e uffici finanziari.	436
4. Il superamento dei profili critici del reclamo e della mediazione tributaria ad opera del Giudice delle leggi	438
5. Osservazioni conclusive.	442

**IL FAVOR NELLA TASSAZIONE DELLA MEDIAZIONE CONCILIATIVA
DI SALVATORE ANTONELLO PARENTE E ANTONIO URICCHIO**

1. Il favor per la mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali	445
2. Il peculiare regime di obbligatorietà introdotto dal c.d. “decreto del fare” e dalla legge di conversione. I benefici fiscali della procedura di “negoiazione assistita da un avvocato”	446
3. Il diniego del trattamento agevolato per i procedimenti instaurati dinanzi ad enti non accreditati o gestiti in maniera extraprocedimentale	455
4. L’esenzione totale dall’imposta di bollo e da ogni spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura.	456
5. Il significato della locuzione «spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie e natura»	463
6. L’ambito di applicazione dell’esenzione	465

Introduzione

DI ANTONIO URICCHIO

Il volume evoca significativamente, nel titolo, il saggio di Norberto Bobbio, *Sulla funzione promozionale del diritto*¹, la lettura del quale mi fu consigliata dal compianto prof. Nicola d'Amati circa trent'anni fa, nell'avvicinarmi agli studi giuridici e finanziari e al fine di consentirmi di percepire i profondi mutamenti del ruolo dello Stato e del diritto, da ordinamento coercitivo che previene e reprime i comportamenti socialmente indesiderati ad ordinamento che stimola gli individui ad operare per il compimento di atti socialmente meritori, avvalendosi all'uopo anche di incentivi e premi.

Le riflessioni del filosofo torinese e gli insegnamenti del mio Maestro² mi hanno indotto a valorizzare, nel corso dei miei studi, una lettura funzionale delle norme tributarie sia di carattere impositivo che di carattere agevolativo, pur se non disgiunta da quella strutturale e formalista. L'apprezzamento degli schemi promozionali nell'analisi delle fattispecie di carattere tributario mi ha persuaso della necessità di ricercare e di cogliere, accanto al fine primario del prelievo (destinazione al finanziamento delle spese pubbliche secondo i principi di capacità contributiva e di eguaglianza sostanziale) e agli inevitabili effetti economici (traslazione, rimozione, ecc.), i c.d. fini accessori e ulteriori³ anche di carattere

¹ In *Riv.trim.civ.*, 1969, p. 1312 e poi pubblicato nel volume dello stesso Autore, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977, p. 13. Si veda anche il saggio, sempre di N. BOBBIO, *La funzione promozionale del diritto rivisitata*, in *Incentivi CEE per la riforma delle strutture economiche* (a cura di L. FORLATI PICCHIO, Padova, 1985, p. 1 e seg.) che ripercorre le fasi anche storiche di sviluppo e di affermazione della teoria promozionale. Come riconosciuto dallo stesso Autore, il tema del diritto premiale era stato affrontato già in passato da G. DEL VECCHIO (*La giustizia*, Roma, 1959, p. 227) e da T. PERASSI, (*Introduzione alle scienze giuridiche*, Padova, 1922 poi ristampato nel 1955) che lo consideravano come strumento eccezionale a cui lo Stato può e deve ricorrere, oltre che dalle teorie retributive di Hobbes e di Cumberland, più risalenti nel tempo.

² Si ricorda, oltre alla voce Agevolazioni ed esenzioni, pubblicata in Novissimo digesto Appendice, Torino, 1980, p. 164, qui riprodotta per estratto, il manuale di diritto tributario, *Teoria e critica del diritto tributario*, Torino 1985

³ La c.d. teoria dei fini principali e accessori del prelievo (Haupt und Nebenzweck theorie) trova larghi consensi nella letteratura straniera (tedesca, spagnola, sudamericana), condizionando gli orientamenti delle corti costituzionali di tali paesi. Cfr. K. VOGEL, *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario vigente*

extrafiscale, che, se ammissibili secondo la trama di valori costituzionali e la logica del bilanciamento tra di essi, esaltano e valorizzano la funzione impositiva⁴.

In senso più ampio, la connessione tra fini costituzionali del prelievo, a cominciare da quelli fondanti lo Stato sociale (uguaglianza, solidarietà, ecc.) e quelli extrafiscali (soprattutto se riconosciuti da norme costituzionali) restituisce alle norme tributarie una valenza politica, rendendole strumenti privilegiati di attuazione della finanza pubblica.

La dimensione interventista delle politiche pubbliche, pienamente avvertita dai maestri che hanno illustrato in passato le discipline finanziarie⁵, torna prepotentemente nelle teorie del diritto promozionale le quali riportano le tecniche di incoraggiamento agli obiettivi ed ai fini assunti dallo Stato attraverso la costituzionalizzazione degli stessi. Osserva, in proposito, Bobbio “la contrapposizione tra il vecchio e il nuovo modello costituzionale emerge dal raffronto tra l’art. 2, in cui si dice che *la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo*” e l’art. 3, dove si dice che è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli *di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l’uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l’effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese ecc.*”, cioè tra l’affermazione di un compito meramente protettivo che si attua mediante la tecnica delle misure negative e l’affermazione di un compito promozionale che si attua per lo più attraverso misure positive⁶.

Nonostante i vincoli di carattere comunitario in materia di aiuti (che sembrano ispirarsi ad un modello di neutralità fiscale e che appaiono preordinati alla tutela della concorrenza e del libero mercato), strumenti premiali sia di natura fiscale (agevolazioni ed esenzioni) che finanziaria (sussidi e incentivi) non solo non possono essere considerati derogatori dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza⁷ ma appaiono sotto certi aspetti doverosi e necessari, concretizzando le

nella Repubblica Federale Tedesca, in *Riv.sc.fin.dir.fin.*, 1968, I, p. 17, G. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales de los tributos*, in *Rdfhp*, 1991, p. 459, F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1972, p. 47, A. AMATUCCI, *L’Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2004, p. 48, nota 1, 7;

⁴ P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell’apprezzamento della Corte Costituzionale*, in L. PERRONE – C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 1996, p. 64; F. FICHERA, *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una revisione dei lavori preparatori*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1997, I, p. 448 e s

⁵ Cfr. O. RANELLETTI, *Diritto Finanziario*, Milano, 1928, pp. 6-8; B. GRIZIOTTI, *I principi delle entrate extrafiscali*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1951, I, p. 123; M. PUGLIESE *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Padova, 1932 pp. 77.ss.

⁶ N. BOBBIO, *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, cit., p. 25, ove vengono richiamate le tante norme costituzionali che declinano il modello promozionale. Si vedano gli articoli: 4 (la Repubblica “promuove le condizioni che rendono effettivo il diritto al lavoro”), 5 (promuove le autonomie locali), 9 (“promuove lo sviluppo della cultura”), 45 (“promuove e favorisce l’incremento” della cooperazione), 47 comma 2 (“favorisce l’accesso del risparmio popolare alla proprietà”).

⁷ Su questa problematica, cfr. L. RASTELLO, *Sulla legittimità costituzionale delle leggi che derogano al principio della uguaglianza e della generalità della imposizione*

garanzie costituzionali e costituendo la manifestazione più avanzata del modello promozionale della finanza pubblica.

Occorre, quindi, aderire all'idea secondo cui le norme di esenzione e di agevolazione, integrando la disciplina dell'imposizione, consentono di definire compiutamente la fattispecie tributaria⁸, immettendo al suo interno fini e valori di carattere promozionale. Allo stesso tempo, il modello delle imposte di scopo si colloca a pieno titolo all'interno degli strumenti del diritto promozionale, potendo rappresentare un modello di intervento dello Stato nel campo economico per promuovere fini extrafiscali, incentivando o disincentivando condotte a secondo del loro apprezzamento sociale o della loro ricaduta economica.

Agli strumenti promozionali del fisco deve affiancarsi, tuttavia, una visione moderna del sistema fiscale che sappia garantire equità redistributiva e sviluppo economico, rafforzando processi di coesione, integrazione sociale e crescita⁹, nel rispetto delle garanzie comunitarie di tutela del mercato e della concorrenza. La dimensione promozionale del fisco finisce, quindi, per assurgere a strumento essenziale per poter garantire diritti sociali e libertà economiche nel loro necessario contemperamento, come contemplato dalla Costituzione e dal Trattato UE.

La corretta architettura del sistema tributario, con l'implementazione della funzione promozionale del fisco, diviene fondamentale anche per perseguire efficacemente eguaglianza sostanziale ed efficienza della spesa oltre che per promuovere la *tax compliance* del contribuente, tracciando impieghi in grado di rilanciare l'economia e di dare attuazione ai diritti sociali.

I saggi che seguono sviluppano e approfondiscono i diversi aspetti promozionali assunti dal fisco nelle esperienze più recenti, affrontando le tematiche che interessano trasversalmente l'intero sistema tributario. L'approccio ai temi trattati mette a raffronto i diversi ambiti in cui il fisco attua il suo intervento promozionale in chiave moderna ed innovativa rispetto al passato, non trascurando la vivace e nuova realtà del fisco promozionale attuata dagli enti territoriali che, essendo più vicini ai cittadini, sono i più impegnati nel garantire ai propri abitanti la realizzazione del progresso morale e materiale di ciascuno, nel canone della sussidiarietà.

I contributi, ordinati per materia, sono stati elaborati da studiosi impegnati nell'Università di Bari Aldo Moro. A tutti i collaboratori desidero esprimere il

tributaria (Tributi sugli affari, 1964, 6 e segg.); V. UCKMAR, Principi comuni di diritto costituzionale tributario, Padova, 1959, p. 50.

⁸ Cfr. N.D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, Nuovissimo Digesto, 1980, p. 164, qui ripubblicato per estratto.

⁹ In questo senso, P. COPPOLA, *Il fisco come leva ed acceleratore delle politiche di sviluppo*, Padova, 2012, p. 1, secondo la quale sono "ormai maturi i tempi in cui andrebbero meglio valorizzate le finalità extrafiscali del prelievo che sono quelle legate ad una serie di obiettivi che vanno dalla redistribuzione del reddito, alla stabilizzazione economica, all'incentivazione di determinati settori o attività, alla correzione di distorsioni ed inefficienze, al miglioramento della qualità e stili di vita dei lavoratori ed, in generale dei contribuenti. Il fisco, in definitiva, assume efficacemente la veste di leva ed acceleratore di determinate scelte elaborate in sede politica in quanto strumento idoneo ad orientare azioni e comportamenti dei singoli".

vivo ringraziamento per l'impegno profuso, in particolare per il lavoro di affiancamento nella curatela dei colleghi Mario Aulenta e Gianluca Selicato.

Tra i saggi compare anche la voce di Nicola d'Amati, "*Agevolazioni ed esenzioni*", pubblicata nell'appendice al *Novissimo* digesto nel 1980, che espone lucidamente fondamento e *ratio* delle norme di incentivazione e del rapporto tra di esse e quelle di imposizione. La riproduzione in questo volume discende dalla consapevolezza, sempre ferma in chi scrive, che ciascun allievo ha il compito e il dovere di testimoniare - come può - l'insegnamento dei propri Maestri.

Il Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” (DJSGE) è il primo dipartimento dell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro” con sede a Taranto. Esso nasce dall’aggregazione di docenti e ricercatori della II Facoltà di Giurisprudenza, della II Facoltà di Economia, dei corsi di laurea in Scienze della Formazione (Facoltà di Scienze della Formazione) e in Scienze Infermieristiche (Facoltà di Medicina) di Taranto intorno a tematiche di ricerca e di formazione rispondenti alla vocazione mediterranea dell’area ionica: ambiente, tutela della salute e del territorio, diritti ed economie del mare, valorizzazione dei saperi e delle culture dello spazio euro-mediterraneo.

L’apprezzamento degli schemi promozionali nell’analisi delle fattispecie di carattere tributario conduce alla necessità di cogliere, accanto al fine primario del prelievo riguardante il finanziamento delle spese pubbliche secondo i principi di capacità contributiva e di eguaglianza, i c.d. fini accessori e ulteriori anche di carattere extrafiscale, che, ammissibili secondo la trama di valori costituzionali e secondo la logica del bilanciamento tra di essi, esaltano e valorizzano la funzione impositiva.

Nonostante i vincoli di carattere comunitario in materia di aiuti, che sembrano ispirarsi ad un modello di neutralità fiscale e che appaiono preordinati alla tutela della concorrenza e del libero mercato, gli strumenti premiali sia di natura fiscale (agevolazioni ed esenzioni) che finanziaria (sussidi e incentivi), non solo non possono essere considerati derogatori dei principi di capacità contributiva e di eguaglianza, ma appaiono sotto certi aspetti doverosi e necessari, concretizzando le garanzie costituzionali e costituendo la manifestazione più avanzata del modello promozionale del prelievo.

Il volume analizza e approfondisce i diversi aspetti promozionali assunti dal fisco nelle esperienze più recenti, affrontando le diverse tematiche che interessano trasversalmente l’intero sistema tributario.

Per nella pluralità dei contributi, l’approccio proposto resta tendenzialmente unitario, mettendo a raffronto i diversi ambiti in cui il fisco attua il suo intervento promozionale in chiave moderna ed innovativa rispetto al passato.

ISBN 978-88-6611-490-1



€ 45,00