

## **Extrafiscalità e imposta ambientale: Fenomeno antico o moderno?**

*di Serena Maresca*

Ciò che spinge il legislatore ad utilizzare il mezzo dell'imposta in maniera strumentale rispetto agli obiettivi di crescita e sviluppo del Paese, è l'intensa attività svolta dallo Stato moderno nel campo economico e sociale ed il suo impegno in vista di una realizzazione delle norme dettate a livello costituzionale. La nascita di questa finanza, che definiamo funzionale perché al servizio dello Stato, è un evento che coinvolge le sole società moderne; lo Stato si è fatto carico di molte problematiche, da cui la necessità di reperire grossi fondi attraverso l'attività impositiva. Ciò significa che l'imposizione va ad incidere in maniera sempre più penetrante sui contribuenti, su diverse categorie di soggetti, influenzando interi settori economici o categorie di consumo, gli investimenti e, indirizzando, quindi, il consumo. Lo Stato entra nella vita della collettività e porta avanti programmi di pubblico intervento dal respiro sempre più ampio, nel suo tentativo di modificazione dell'attuale quadro economico e sociale e in vista di una nuova distribuzione della ricchezza e della partecipazione di tutti i consociati al governo e alla vita della cosa pubblica, attraverso la sua opera di stabilizzazione dei mercati e di pianificazione economica. In questa grande azione politica, economica, e sociale lo Stato ha dalla sua parte, tra gli altri, lo strumento fiscale, che esce dalla sua normale collocazione, si allontana in parte dalla sua funzione tradizionale, e assume connotati decisamente nuovi. Il tributo è oggi utilizzato come mezzo di attuazione di una politica redistributiva e congiunturale, come strumento che permette di operare su quelli che sono, sul piano sociale, gli obiettivi sensibili della società. Quello che era il tradizionale ruolo del tributo e dello Stato, semplice esattore di imposte, sono nettamente cambiati da cinquant'anni a questa parte, cosicché l'imposizione è divenuta strumento in mano al governo per l'attuazione delle istanze costituzionali. Naturalmente l'evoluzione del tributo in tal senso non è stata senza strappi e l'accettazione del tributo extrafiscale non è stata né veloce né semplice ma ha scatenato grandi polemiche da parte della dottrina e grande interesse da parte della giurisprudenza. L'extrafiscalità si presenta come il modo di essere del fenomeno tributario moderno, inscindibile componente di tutte le legislazioni tributarie.

“Esiste una causa ultima o remota di questo fenomeno, ed è che la extrafiscalità è tanto antica come lo stesso tributo; sono due fenomeni indissolubilmente uniti”, ha affermato il professor Casado Ollero in una lezione di dottorato tenuta all'Università di Madrid nel 1996. Là dove esiste un tributo c'è la possibilità che ci sia extrafiscalità(1), quindi il tributo neutro, ovvero che incide il meno possibile sull'attività economica del mercato, non esiste.

Per comprendere il fenomeno dell'extrafiscalità è necessario fare un breve riferimento storico al passaggio dallo Stato liberale allo Stato sociale.

Sebbene l'utilizzazione del tributo con fini diversi da quello strettamente di riscossione è tanto antica come lo stesso tributo, tale tributo è stato utilizzato solo dal momento in cui si è manifestato il declino delle concezioni ispiratrici della Finanza Neutrale(2) e si è verificato l'aumento, tanto in quantità come in complessità, dei fini costituzionalmente attribuiti allo Stato, ovvero quando si è giunti alla Finanza Funzionale, nel cui contesto la Finanza Pubblica svolge un ruolo strumentale, che ammette gradi diversi e che si concretizza in differenti modi, con fini che rendono sempre possibile che lo Stato esista e che compia i fini che persegue(3).

Lo sviluppo delle teorie interventiste diede all'imposta un fondamento funzionale fino ad allora noto ma non sviluppato. Le congiunture del dopoguerra aiutarono in grande misura a favorire tali idee, a rafforzarle, e a solidificarle e a ciò si aggiunse che la pratica legislativa ha diretto la sua concretizzazione in quei sistemi tributari inseriti in economie che cercavano strumenti che le permettessero di raggiungere il corrispondente sviluppo socio economico(4).

Grazie a ciò la creazione di imposte con fini extrafiscali si convertì in una pratica guidata da schemi concettuali che in quanto facevano da base,

si nutrivano del prodotto legislativo finale, da cui si otteneva come risultato che le teorie interventiste avessero un appoggio materiale in cui provare l'idoneità dei postulati, così come anche, rivedere le idee esposte(5).

Contemporaneamente, l'idea dell'imposta neutrale si andava concependo come un postulato scientifico che non poteva dare risposta alle necessità che la congiuntura del momento dettava. Tanto la pratica legislativa come il continuo rafforzamento e il solidificarsi dell'idea secondo cui l'imposta era, oltre ad un mezzo per soddisfare le spese pubbliche, uno strumento molto efficace per la modificazione di condotte e variabili economiche, portarono a dirigere gli sforzi della dottrina nel senso opposto(6).

Mentre durante lo Stato liberale l'attività finanziaria si caratterizzava per il suo vincolo ad una Finanza puramente patrimoniale e ad un sistema impositivo neutrale, con un intervento minimo nell'economia, man mano che allo Stato sono state attribuite più funzioni e obiettivi, la Finanza ha smesso di essere imparziale per diventare interventista, funzionale, protagonista nel campo economico: una Finanza al servizio delle diverse politiche dello Stato.

Non è unicamente per questo che si parla di trasformazione quantitativa e qualitativa dell'attività finanziaria; non è solo per il fatto che si ampliano le dimensioni della stessa man mano che vengono costituzionalizzate le funzioni attribuite allo Stato, ma anche perché gli stessi meccanismi di attuazione, gli strumenti e le risorse al servizio delle decisioni finanziarie iniziano a incrementarsi ed a intercambiarsi: strumenti propri di altri rami del diritto vengono ad essere utilizzati per l'attività finanziaria, ed allo stesso tempo, funzioni proprie di altre Amministrazioni vengono ad essere soddisfatte direttamente attraverso l'Amministrazione finanziaria ed i suoi strumenti.

Con la fine dello Stato liberale, l'abbandono del postulato del *laissez faire* che conferì allo Stato l'importante ruolo di agente del processo economico (soprattutto con Keynes, nel 1936), e con l'inizio dello Stato Sociale, il ruolo affidato agli enti pubblici si incrementò notevolmente; da mero correttore dei disequilibri del mercato, oggi è l'organizzazione politica della società, l'agente correttore delle disuguaglianze di fatto tra i cittadini con il compito di superare gli ostacoli che si oppongono alla uguaglianza.

Aspirando all'uguaglianza lo Stato si è visto costretto a fornire sempre più prestazioni sociali, e conseguentemente a incrementare le spese pubbliche. Logicamente la maggiore spesa pubblica implica un aumento delle entrate, e dal momento che entrate e spese sono parti integranti di un sistema finanziario unitario, si pretende accanto al fine della riscossione, che è fondamentale, "conseguire direttamente ed automaticamente la realizzazione dei fini dell'ordinamento costituzionale" (7).

Le entrate pubbliche abbandonano il proprio carattere neutrale e diventano un mezzo diretto a raggiungere i fini dello Stato. Non poteva essere diversamente; il moltiplicarsi delle necessità pubbliche e delle funzioni affidate ai poteri pubblici ha comportato la necessità di ricorrere a nuove risorse o a nuove forme di utilizzazione di quelle tradizionali, la quale cosa ha determinato che gli strumenti finanziari sono intercambiabili e versatili, che uno stesso istituto giuridico compie distinte funzioni e che una stessa funzione può essere svolta attraverso meccanismi finanziari diversi, che ci sia intercambio tra strumenti finanziari, ed anche tra strumenti finanziari e non, e che questo carattere alternativo e strumentale delle risorse pubbliche fa che "non dobbiamo inserirle in un'unica funzione di meccanica fiscale" (8).

Tutto questo ha due conseguenze: non si raggiungono i fini pubblici necessariamente attraverso il meccanismo fiscale, e non sempre le risorse finanziarie vengono configurate legislativamente come strumento del fine fiscale. Quando "perseguiamo i fini dello Stato direttamente attraverso il tributo, non deviamo la natura dello stesso, ma provochiamo solo l'accelerazione del risultato finale e semplifichiamo il procedimento di realizzazione" secondo le parole di Manzoni. In questo senso, Lejeune Valcàrcel afferma anche che "il tributo può conseguire direttamente e autonomamente, senza attraversare il ciclo tradizionale dell'entrata-spesa, la realizzazione dei fini dell'Ordinamento Costituzionale", quindi "il tributo ha un ruolo che compie al servizio del programma e dei principi costituzionali" (9).

Un chiaro esempio di tributo che può conseguire autonomamente la realizzazione di un fine costituzionale è costituito dal tributo extrafiscale

per eccellenza, ovvero dal tributo ambientale.

Il tributo ambientale, infatti, non mira alla mera riscossione ma ad indurre il contribuente a non porre in essere il presupposto, che, nel caso di specie, è il comportamento inquinante.

D'altra parte il concetto di tributo ambientale è, tuttora, di difficile definizione. La difficoltà di definizione deriva in parte dalla vastità del fenomeno ambientale e in parte dalla disomogeneità tra le misure di natura economico fiscale che sono adottate nei paesi che hanno istituito nel proprio ordinamento imposte ambientali, ovvero dalla molteplicità delle definizioni utilizzate dagli Stati membri, soprattutto con riferimento alle diverse forme che il tributo ambientale può assumere. Vi è, inoltre, un problema di congruità tra norme interne e norme comunitarie a causa dei diversi interessi ed obbiettivi da perseguire e dei delicati equilibri da mantenere o raggiungere.

La disciplina nazionale in materia ambientale è stata (ed è ancora) condizionata fortemente, e in modo crescente nel corso del tempo, dalle norme internazionali e da quelle comunitarie, sicché, per larga parte, i poteri pubblici nazionali hanno agito quali esecutori di decisioni prese altrove e hanno dovuto intrattenere relazioni con organismi internazionali e sopranazionali e con quelli di altri Stati aventi analoghe funzioni.

Sebbene l'Unione Europea sia basata sul decentramento e sulla diversità, però, talune decisioni non possono essere prese a livello nazionale o regionale e, tra queste, vi è sicuramente la questione ambientale.

Una soluzione in questo senso potrebbe essere l'introduzione di un'imposta ambientale unica, ovvero, di un'imposta ambientale europea. Ciò di cui abbiamo bisogno oggi è un'Europa presente sulla scena internazionale, con una forte influenza sulle principali decisioni strategiche internazionali, e, quindi, in grado di dare risposte valide alle sfide poste dalla globalizzazione. L'Europa deve disporre dei mezzi che le consentano di presentarsi come attore globale unito e promuovere il tema della sicurezza mondiale dell'ambiente nella società internazionale, adoperandosi per conseguire l'attuazione a livello mondiale degli accordi internazionali sull'ambiente.

## Note

(1) L'origine di questa affermazione si ritrova nella Scuola di Pavia e più precisamente in Griziotti, che evidenziò l'importanza dell'aspetto extrafiscale come aspetto imprescindibile dal fenomeno tributario.

(2) In questo contesto le imposte erano concepite esclusivamente come mezzi per sostenere le spese pubbliche, così come, nel caso delle posizioni più radicali, un affronto alle libertà e ai diritti fondamentali dei cittadini. Di conseguenza, si riteneva che l'imposta giusta fosse quella che incidesse il meno possibile tanto nell'economia come nella sfera delle garanzie fondamentali dei cittadini. Imperava, quindi, il principio dell'imposta neutra, riassunta nella dottrina anglosassone classica come *the leave-them-as-you-find-them rule*. BERLIRI, L.V., è stato il più grande esponente di questo pensiero. Per lui, l'imposta giusta si caratterizza "per essere limitata al pagamento di quei servizi pubblici il cui costo non si vuole o non si può imputare- per ragioni tecniche, economiche e politiche- la più importante delle quali sarà l'"indivisibilità" del servizio- a contribuenti sotto la forma di controprestazione per ogni unità di consumo". BERLIRI, L.V., *L'imposta giusta*. Si veda, GERLOFF, W., "*Los impuestos: doctrina general*" in *Tratado de Finanzas*, Tomo II (Diretto da GERLOFF, W. e NEUMARK, F.), Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp.221e 237; NEUMARK, F., *Problemas económicos y financieros del Estado Intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp.157 ss; DE TORRES, M., "*La función económica de la Política Fiscal*", RDFHP N. 13,1954, pp. 24 e 25.

(3) VICENTE-ARCHE, "*Hacienda Pública y Administración pública*", en *Hacienda Pública Española*, nùm.26/1974.

(4) Si veda CASADO OLLERO, G., "*Los fines no fiscales de los tributos*", RDFHP N.213, 1991, p.458; DE TORRES, M., "*La función económica de la Política Fiscal*", RDFHP N.13, 1954, pp.26 e 27; SIMON ACOSTA, E., "*El sistema tributario en veinte años de*

constitución”, in *20 anos de Ordenamiento Constitucional. Homenaje a Estanislao de Aranzadi*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pp.469 ss; TIPKE, K., “*La ordenanza tributaria alemana de 1977*”, REDF N.14, 1977, p.363; VILLAR PALASI, J.L., “*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*”, RAP N.4, 1951, pp.124 e 125.

(5) Senza alcun dubbio, uno dei grandi apporti in proposito è stato il *Tratado de finanzas* diretto da GERLOFF e NEUMARK. Dall'introduzione della versione in spagnolo di tale opera, secondo NEUMARK, può concludersi che è stata una molto ben sviluppata idea di appoggio all'interventismo statale portata avanti mediante un “taglio trasversale dei risultati della ricerca della scienza fiscale raggiunti nella metà del secolo XX...”. Si veda la “Prefazione all'edizione in castigliano” fatta da NEUMARK, in GERLOFF, W. e NEUMARK, F., *Tratado de Finanzas*, tomo I, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp.VII e VIII; si veda, AMATUCCI, A., *El Ordenamiento Juridico Financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002, pp.19 ss; CAYON GALIARDO, A., *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988, pp.18 ss; CASADO OLLERO, G., “*Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual*”, REDF N.59, 1988, pp.349 e 350; DE TORRES, M., “*La función económica de la Política Fiscal*”, RDFHP N.13, 1954, p.26; VILLAR PALASI, J.L., “*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*”, RAP N.4, 1951, pp.93 ss.

(6) Si veda KEYNES, J.M., *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Macmillan and Co., Londra, 1942, p.2; PIGOU, A.C., *La economía del bienestar*, M. Aguilar, Madrid, 1946, pp.11 ss; AMATUCCI, A., “*Medidas para el Desarrollo Económico*”, in XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Vol.I, Parte I, AIDTL-ILADT, Barcellona-Genova, 2002, p.416; DE TORRES, M., “*La función económica de la Política Fiscal*”, RDFHP N.13, 1954, pp.24 ss; VILLAR PALASI, J.L., “*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*”, RAP N.4, 1951, pp.24 ss.

(7) FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ed. Scientifiche Italiane, 1973.

(8) CAYON GALIARDO, *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988.

(9) LEJEUNE VALCARCEL, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, in AA.VV. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.