

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA



**DOTTORATO DI RICERCA IN
ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE,
PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXVI CICLO**

TESI DI DOTTORATO IN DIRITTO TRIBUTARIO

IL FINE EXTRAFISCALE DEI TRIBUTI

Coordinatore

Ch.mo Prof. Fabrizio Amatucci

Tutor

Dott.ssa Chiara Fontana

Candidato

Roberto Santagata

ANNO ACCADEMICO 2013 - 2014

INDICE

INTRODUZIONE	pag 3
CAPITOLO I	
ANALISI DEL FINE EXTRAFISCALE DEI TRIBUTI	
1. Il fine extrafiscale nella dottrina italiana	pag. 8
2. Il pensiero contemporaneo	pag. 18
CAPITOLO II	
L'IMPOSTA CON FINI EXTRAFISCALI E LA SUA CLASSIFICAZIONE	
1. Identificazione delle imposte con fini extrafiscali	pag. 47
2. Il fondamento costituzionale	pag. 61
3. Classificazione delle imposte extrafiscali	pag. 74
4. Le cause dell'extrafiscalita'	pag. 81
5. Analisi dell'uso extrafiscale nell'attività impositiva	pag. 87
6. I fini extrafiscali nelle tasse	pag.102
CAPITOLO III	
L'IMPOSTA AMBIENTALE	
1. Il concetto di imposta ambientale	pag.108
2. L'imposizione ambientale in Spagna	pag.119
3. Conclusioni	pag.148
BIBLIOGRAFIA	pag. 156

INTRODUZIONE

L'utilizzo dell'imposizione tributaria in maniera strumentale e complementare rispetto all'obiettivo principale di reperimento delle entrate necessarie per lo sviluppo e la crescita del Paese, è una prerogativa fondamentale dello Stato moderno orientato alla realizzazione dei principi fondamentali enunciati nella nostra Carta Costituzionale.

La nascita di una finanza cosiddetta funzionale, però, è un evento che coinvolge le sole società moderne.

Nel corso degli anni gli Stati si sono fatti carico di numerose e crescenti problematiche, da qui la necessità di reperire ingenti fondi attraverso l'attività impositiva. Ciò significa che l'imposizione tributaria va ad incidere in maniera sempre più penetrante sui contribuenti, influenzando interi settori dell'economia ed indirizzando, pertanto, la quasi totalità dei consumi.

L'attività dello Stato entra nella vita della collettività e porta avanti azioni di pubblico intervento di portata sempre più ampia e diversificata, nel tentativo di modificare e migliorare l'attuale quadro economico - sociale ed in vista di una nuova e migliore redistribuzione della ricchezza e della partecipazione di tutti i consociati al governo ed allo sviluppo della *res publica*, attraverso la sua opera di stabilizzazione dei mercati e di programmazione economica.

In questa fondamentale e trasversale azione politica, economica e sociale, lo Stato utilizza, tra gli altri, lo strumento dell'imposizione fiscale che, allontanandosi in parte dalla sua funzione tradizionale, assume connotati e caratteristiche decisamente nuove.

L'imposizione fiscale, in questo modo strutturata e rivolta verso tali fini, diviene oggi mezzo di attuazione di politiche redistributive e funzionali, strumento che permette di operare significativamente sugli obiettivi sensibili e primari della

società.

Il tradizionale ruolo dello Stato, mero esattore di imposte, tasse e contributi, è decisamente cambiato da cinquant'anni a questa parte; l'imposizione tributaria è divenuta strumento attraverso cui il Legislatore cerca di attuare i principi ed i precetti costituzionali. Naturalmente l'evoluzione del tributo in tal senso non è stata “indolore” e l'accettazione del tributo extrafiscale non è stata né veloce né semplice, scatenando – anzi – grandi polemiche da parte della dottrina ed un interesse via via crescente da parte della giurisprudenza.

L'extrafiscalità rappresenta oggi una caratteristica fondamentale dell'imposizione tributaria moderna, imprescindibile componente di tutte le legislazioni tributarie. Se diamo uno sguardo alle legislazioni in materia fiscale e tributaria attualmente vigenti in Europa e nel Mondo, ci accorgiamo immediatamente che la concensione extrafiscale del tributo è ormai universalmente accettata e sancita.

In Italia, pur non esistendo una norma che ne riconosca esplicitamente le caratteristiche e la portata, la visione extrafiscale dei tributi è ormai condivisa e accettata.

In Spagna, invece, il fine extrafiscale della redistribuzione del reddito e dell'appianamento delle differenze economiche e sociali, è sancita a livello costituzionale e poi ribadita nella *Ley General Tributaria*.

In Germania, inoltre, l'AO prevede che il conseguimento di entrate può costituire addirittura un fine secondario del tributo rispetto a quello primario della redistribuzione della ricchezza.

L'uso del tributo extrafiscale risulta vario e mutevole, essendo esso uno strumento che facilmente si adatta alle circostanze della vita quotidiana su cui va ad operare e si conforma alle esigenze avvertite come essenziali dalla società.

Tra queste ultime spicca ed assume sempre maggiore importanza l'esigenza di vivere in un ambiente sano, o meglio, il meno possibile inquinato.

La politica ambientale risulta ormai un aspetto fondamentale dell'azione dello Stato; tuttavia l'introduzione di tributi ambientali è sempre stata accolta con difficoltà e resistenze, sia dai produttori che dai consumatori. Le ragioni di questa reticenza sono varie e di vario genere ed alcune sono da far risalire al sospetto con cui la collettività si appropria all'introduzione di nuove imposte, data la già eccessiva pressione fiscale esistente su cittadini ed imprese. A ciò si aggiunga che il pagamento di un tributo sull'inquinamento può essere interpretato come una sorta di lecita compravendita, tollerata e consentita da un fantomatico diritto ad inquinare.

Una politica ambientale davvero efficace e ben accetta dalla collettività dovrebbe essere inserita all'interno di un progetto dal respiro più ampio. Non può aversi una politica di successo senza un collegamento tra i tributi ambientali e la riforma della tassazione sui redditi.

Risulta pertanto possibile raggiungere obiettivi concreti solo se si opera all'interno di un quadro di insieme e di un'attività statale coordinata che contenga, da una parte, una serie di misure fiscali ed incentivazioni settoriali - tali da influire sul sistema dei prezzi e contenere i costi sociali dell'inquinamento - e, dall'altra, una nuova imposizione che abbia come effetto quello di portare un profondo cambiamento nella coscienza sociale e civile, riuscendo a modificare stili di vita e abitudini irrevocabilmente deleterie per l'ambiente.

Il gettito derivante dall'applicazione di imposte così strutturate dovrebbe poi essere finalizzato a ridurre la pressione fiscale sui redditi personali; in tal modo la politica ambientale non verrebbe percepita dalla collettività come un ulteriore peso gravante sui contribuenti ma verrebbe interpretata come un progetto concreto e ambizioso di miglioramento della vita del singolo e di tutti i

consociati.

Tutto ciò dimostra come questo tipo di intervento da parte dello Stato sia direttamente ed inevitabilmente collegato alla politica dei redditi e come solo un metodo omnicomprensivo sia realmente efficace anche perché compreso e accettato da tutti.

Altro aspetto fondamentale è che il reddito non può essere l'unico riferimento ed il solo parametro per individuare la capacità contributiva di ognuno; a questo scopo si dovrà guardare sempre più al consumo ed all'utilizzo che ogni cittadino fa delle risorse ambientali, al costo dei suoi comportamenti, alla fruizione personale di beni e fonti naturali.

Questo nuovo *modus operandi* dovrebbe svilupparsi sempre più in accordo e con l'ausilio delle autonomie locali, delegando alle stesse numerosi compiti e permettendo loro di attuare le proprie politiche ambientali. Grazie a tale modello decentrato si potrà affrontare la questione sotto un duplice profilo: quello urbanistico e quello ambientale.

Le autonomie locali appaiono, infatti, come le sedi più adatte per coinvolgere le popolazioni in prima persona, grazie alla vicinanza dell'ente con i cittadini, agendo anche e soprattutto sulla coscienza sociale. A livello locale, per effettuare una politica ecologico/ambientale che sia seria ed efficace, occorre utilizzare il modello del tributo ambientale di tipo incentivante; la tassa redistributrice, infatti, che va a traslare il costo delle attività produttive sul sistema dei prezzi, è scarsamente utilizzabile poiché i mercati su cui questo tipo di tasse operano hanno dimensioni più grandi rispetto a quelle ristrette del mercato locale. Le imposte di tipo incentivante, invece, funzionano in maniera ottimale in un campo più limitato e ristretto perché riescono, attraverso la loro azione, ad influenzare la popolazione ed a dirigerla verso stili di comportamento che siano realmente in armonia con la natura.

La necessità di coinvolgere il più possibile l'ente locale è sentita anche a livello europeo, dove la Comunità sta spingendo per un intervento delle istituzioni autonomistiche in questo campo.

Un esempio in questo senso è quello spagnolo dove le Comunità Autonome hanno ampia autonomia e possono legiferare in materia tributaria, naturalmente nel rispetto dei limiti e dei principi stabiliti a livello centrale.

La via della collaborazione con gli enti locali, con centri di gestione più piccoli e più facilmente gestibili, all'interno dei quali è più agevole rintracciare caratteristiche e necessità, è di sicuro la via più corretta per affrontare il problema ambientale.

Le tipologie di tributi ambientali adottati in Italia e nel resto d'Europa sono vari e con alterni successi. L'ecotassa è bersaglio di numerose e svariate critiche, con ogni probabilità perché tende ad allontanarsi dal classico schema del tributo o forse perché le finalità per cui viene concepita troppo raramente si realizzano. Si tratta di scopi che, seppur nobili e da sostenere senza riserve, risultano lontani dall'essere centrati anche per le difficoltà pratiche di realizzazione di obiettivi così difficili.

Per queste ragioni la collettività non riesce ad accettare di buon grado il tributo ecologico, percependolo solo come un inutile e non tollerabile aggravio della pressione fiscale. Il modello spagnolo potrebbe probabilmente essere un esempio a cui ispirarsi per rendere più efficace e se non proprio "amata", almeno tollerata la tassazione ambientale che, sebbene non perfetta, risulta comunque un indispensabile strumento nella lotta all'inquinamento.

CAPITOLO I

ANALISI DEL FINE EXTRAFISCALE DEI TRIBUTI

1. IL FINE EXTRAFISCALE NELLA DOTTRINA ITALIANA

Il fine dei tributi non sempre è soltanto né soprattutto fiscale. È necessario che il concetto di tributo si distacchi dal solito riferimento al fine esclusivamente fiscale e al suo posto comprenda, in termini più ampi, i fini universali ed essenziali dell'azione dello Stato. La definizione di uno schema teorico in grado di gestire attualmente le imposte con fini extrafiscali costituisce una sfida storico-scientifica, in quanto comporta lo studio e l'analisi di una grande varietà di temi connessi che sono alla base del Diritto Tributario, così come l'identificazione delle scuole di pensiero in materia giuridico-tributaria, la sua evoluzione storica e la messa in evidenza del motivo per cui tale nozione di imposta è così ambivalente.

Per analizzare il fenomeno dell'extrafiscalità è opportuno partire dal secolo XX, periodo in cui nasce la scienza giuridica tributaria; in particolare, dal punto di vista storico, è riconosciuto dalla dottrina italiana e da quella spagnola che gli apporti più importanti sono nati all'interno di due scuole metodologicamente contrapposte, la Scuola sostanziale napoletana fondata da Oreste Ranelletti e la Scuola di Pavia di Benvenuto Griziotti.

Ranelletti ha cercato di stabilire la natura giuridica dell'imposta sulla base di premesse ius privatistiche, introducendo l'idea della solidarietà come una delle cause dell'imposizione, così come l'esistenza di tutta una serie di obiettivi che lo

Stato deve raggiungere per il benessere dei cittadini¹.

Ranelletti cercò di evidenziare la natura giuridica dell'imposta alludendo all'esistenza di fini diversi da quelli di riscossione che soddisfino le necessità fondamentali dello Stato.

Considerando necessario che lo Stato assuma responsabilità verso gli individui in ogni ramo della sua attività finanziaria, l'Autore divide le diverse funzioni che attengono agli enti pubblici segnalando che: "La funzione sociale è una attività positiva con cui lo Stato pretende di promuovere il benessere ed il progresso del popolo, attraverso la cultura, l'assistenza nella doppia forma della provvidenza e della beneficenza, o mediante i servizi pubblici, ecc.. Diversamente dalla funzione giuridica, la funzione sociale è sussidiaria rispetto all'attività privata, ovvero, si sviluppa per soddisfare le necessità generali dei cittadini, nelle direzioni sopra indicate, quando l'attività privata cade in errore o è insufficiente... la funzione sociale cambia di intensità a seconda del tempo e del luogo, in ragione del maggiore o minore sviluppo dell'iniziativa privata, in ragione della maggiore o minore partecipazione di tutte le classi alla vita pubblica".

Tali affermazioni evidenziano chiaramente una posizione teorica che vede necessario l'intervento dello Stato nella trasformazione delle condizioni

¹ RANELLETTI, O., *Diritto finanziario*, Tenconi, Milano, 1928, pp. 167-169. "L'imposta è una condizione generale e obbligatoria di diritto pubblico che il cittadino deve allo Stato per formare il fondo generale di produzione dei servizi pubblici. Costituisce nel nostro ordinamento moderno la fonte primaria delle entrate dello Stato e degli enti locali...il criterio di ripartizione del peso dell'imposizione tra i cittadini è quello della capacità contributiva di ognuno, ovvero i suoi averi... dovendo lo Stato riscuotere questi beni, necessari per la produzione dei servizi pubblici, della ricchezza sociale, è naturale che questa obbligazione gravi su ciascun individuo in ragione della propria ricchezza, ovvero dei beni che destina al soddisfacimento delle proprie necessità... Il fondamento generale dell'obbligazione dell'individuo di pagare l'imposta sta nel dovere dello Stato o altro ente pubblico di produrre i servizi pubblici. Da lì discende la nozione di imposta, che è una contribuzione generale, obbligatoria, pagata dall'individuo per formare il fondo generale di produzione dei servizi pubblici.

economiche e sociali preesistenti. L'attività finanziaria si presenta quindi come uno strumento rilevante per la realizzazione di aspirazioni che coinciderebbero con i principi dello Stato sociale di Diritto².

Nell'ambito dell'attività tributaria questo principio pone le basi per l'utilizzazione dell'imposta in via extrafiscale con l'ulteriore postulato che, per l'Autore, la diversità dei fini che lo Stato persegue attraverso le diverse categorie dei propri beni deve riflettersi sulla disciplina giuridica dalla quale essi sono retti, il che significa elaborare una costruzione scientifica che spieghi in modo soddisfacente l'utilizzazione dei tributi per l'ottenimento di fini diversi da quello della riscossione e, di conseguenza, la forma in cui tale uso deve riflettersi nel suo regime giuridico³.

In tale contesto Mario Pugliese ha realizzato agli inizi del secolo scorso uno dei primi studi in materia di extrafiscalità. Per l'Autore essa è in grado di introdursi in tutti gli ambiti dell'attività finanziaria (spese ed entrate pubbliche) in base al principio secondo cui tutto il ciclo fiscale è suscettibile di essere utilizzato in un senso diverso da quello originariamente predefinito, vale a dire, con sfumature

² RANELLETTI, O., *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928, pp. 6-8. Inoltre stabilisce che " come risultato di un lungo processo storico, connesso allo sviluppo dell'economia sociale e delle istituzioni politiche...nell'ordinamento fiscale attuale, (i beni) sono legati allo Stato soprattutto dalle economie private dei cittadini mediante un sistema coattivo. I cittadini devono rendere allo Stato tutti i mezzi necessari per la realizzazione delle sue funzioni, ed una delle forme attraverso cui possono manifestarsi tali mezzi è mediante i beni materiali. Questi beni, nell'economia attuale, sono prodotti e posseduti quasi esclusivamente dai cittadini, e pertanto su di loro, in quanto membri del consorzio politico per il raggiungimento di obiettivi comuni inaccessibili singolarmente, incombe il dovere di fornirli allo Stato, ovvero di contribuire alla costituzione del capitale sociale necessario per la produzione di servizi pubblici". RANELLETTI, O., "Natura giuridica dell'imposta", in *Municipio Italiano*, 1898, ripubblicato in *Dir. Prat. Trib. Voli*, 1974, pp. 789 e 790.

³ AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*. VUl edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, p. 32. Ben potrebbero intendersi come causa di questa circostanza le concezioni giuridiche sorte nel cambio del secolo che pretendevano vedere nello Stato un ente attivo nella formazione di uno standard di vita accettabile per i contribuenti, situazione che verrebbe a concretizzarsi nelle diverse costituzioni del secolo XX, delle quali quella messicana del 1917 e quella di Weimar del 1919 sarebbero un termine di riferimento nella creazione degli Stati sociali di diritto del secondo dopoguerra. In ogni caso bisogna differenziare le tesi interventiste di RANELLETTI da quelle estremiste che tendevano a vedere le finanze pubbliche come uno strumento di confisca e redistribuzione delle ricchezze private. Così l'Autore considera che lo Stato sia legittimato a detrarre dai soggetti per fini sociali solo quella parte del reddito individuale necessaria per sostenere le istituzioni tra i cui compiti c'è quello di soddisfare le esigenze pubbliche.

extrafiscali⁴.

Per il Giurista, nell'ambito delle entrate sono suscettibili di produrre effetti economici e sociali non solo i tributi, ma anche la politica monetaria ed il debito pubblico⁵. Concretamente, Pugliese considera le tasse e le imposte strumenti idonei a realizzare l'extrafiscalità, aggiungendo che sono le imposte la specie tributaria più adatta a raggiungere obiettivi diversi da quello della riscossione. Egli, prendendo come punto di riferimento la dottrina tedesca, assimila le imposte con fini extrafiscali alle imposte di ordinamento, ovvero quelle che, procurando il fine fiscale per il quale originariamente erano state stabilite, perseguono obiettivi o fini secondari diversi da quello della riscossione.

Per l'Autore il fatto che una stessa imposta possa procurare fini fiscali ed extrafiscali rende possibile la trasformazione di imposte di ordinamento in imposte fiscali e viceversa, a seconda della presenza della capacità contributiva nella loro struttura, così come in base al livello di entrate che possano procurare una volta che siano operative nell'ordinamento giuridico. In generale, per Pugliese esistono altri fini, di carattere diverso e non secondario, che fanno in modo che il fine fiscale non sia quello che definisce la nozione di imposta.

L'Autore evidenzia in tal modo una differenza tra extrafiscalità e parafiscalità, cioè, tra imposte con fini extrafiscali ed imposte parafiscali (imposte di scopo), tra le quali non esiste nessuna relazione, visto che queste ultime sono imposte il cui prodotto deve servire per soddisfare le necessità di un fine determinato⁶.

⁴ L'opera di PUGLIESE è praticamente la prima ad occuparsi del fenomeno dell'extrafiscalità così come delle diverse forme che essa può adottare. L'Autore esamina inizialmente lo sviluppo e le funzioni che competono allo Stato. Successivamente, passa allo studio dei problemi dei fini extrafiscali del tributo e dei suoi "nuovi aspetti", per delimitare, poi, il problema dei fini extrafiscali del tributo nella "scienza Fiscale". La metodologia grizzottiana, presente in tutta l'opera, lo porta a studiare i principi, mezzi e limiti della politica fiscale extrafiscale, tra cui di particolare importanza è l'analisi che fa delle caratteristiche generali e particolari delle imposte con fini prevalentemente o parzialmente extrafiscali. Si può ben dire che, in base alla distanza temporale e concettuale, questo studio si presenta come un archetipo dell'analisi dell'extrafiscalità, anche se è ancora tenuto in conto. Si veda PUGLIESE, M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932.

⁵ PUGLIESE, M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, pp. 77-97.

⁶ PUGLIESE, M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, p. 119 e 120.

Secondo il prof. Franco Fichera, nonostante il contributo di Pugliese, il precursore dello studio dell'extrafiscalità è Benvenuto Griziotti. Quest'ultimo, infatti, "ha aperto la strada alla tesi, oggi dominante, dell'importanza dell'aspetto extrafiscale dell'imposizione, come un aspetto oggigiorno indispensabile del fenomeno tributario e, per tanto, alla tesi della compatibilità tra fiscalità ed extrafiscalità"⁷. Per Griziotti è necessario attuare una distinzione qualitativa tra fiscalità ed extrafiscalità e in tal senso stabilire dei limiti tra i due ambiti.

In linea con gli apporti del Pugliese, egli considera che quando le funzioni sociali prevalgono su quelle finanziarie si è in presenza della finanza extrafiscale; da cui si comprende che il passaggio dall'una all'altra si realizza gradualmente con la conversione delle funzioni fiscali in sociali⁸.

Per tale motivo, l'imposizione fiscale deve considerarsi uno strumento indiretto per il raggiungimento dei fini dello Stato, la cui materializzazione è determinata dalle spese pubbliche, mentre l'imposizione extrafiscale risulta essere un mezzo diretto di realizzazione di detti fini, in cui la funzione fiscale ha un'importanza complementare che può essere potenziale o accidentale, cioè, può verificarsi in certi momenti o casi⁹.

⁷ FICHERA, F., *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, p. 31, nota 58 e p. 44. Si veda ESCRIBANO LOPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, p. 157.

⁸ GRIZIOTTI, B., *'/principi delle entrate extra-fiscair'*, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., Voli, 1951, p. 122. Sul piano tributario l'Autore fa riferimento ad una tipologia impositiva quadrupla a seconda della funzione dello strumento tributario. In questo senso, è possibile parlare di: 1) imposte puramente fiscali che non hanno altro fine che quello fiscale, 2) imposte o esazioni fiscali che sono suscettibili di particolari effetti politici, economici, etici o sociali, 3) imposte fiscali con destinazione totale o parziale ad un determinato fine, 4) imposte o esazioni fiscali che non hanno specificamente un fine fiscale, ma fini di altra natura rispetto ai quali l'esazione in questione è in una relazione di mezzo a fine.

⁹ Per GRIZIOTTI non esiste una linea logica per delimitare le funzioni dello Stato dal momento che la sfera dell'attività pubblica è determinata da criteri politici, economici e sociali predominanti in un paese; così, la preferenza che deve darsi all'iniziativa privata o a quella pubblica in ogni caso particolare deve stabilirsi in virtù di un giudizio degli elementi di fatto e in relazione ai fini che si vuole realizzare. GRIZIOTTI, B., *Politica, Diritto e Scienza della Finanza*, 1935, pp. 34-38. Oggigiorno questa linea di pensiero non potrebbe essere proclamata perché l'attività statale si trova limitata dalle disposizioni costituzionali pertinenti, ragion per cui la determinazione politica come sinonimo di discrezionalità assoluta non è possibile. L'utilizzazione di criteri economici o sociali sarà ineluttabilmente legata alle facoltà costituzionali che il governo dello Stato abbia determinato e limitato costituzionalmente, con la quale cosa, a

Secondo quanto sostenuto dall'Autore di Pavia, tutte le imposte devono procurare entrate per la copertura delle spese pubbliche così da essere considerate parte dell'imposizione extrafiscale. Questo significa che la capacità di coprire le spese, anche solo potenzialmente, deve essere presente in ogni tipo di imposizione, dal momento che l'effettività dimostrata come mezzo di finanziamento è proprio ciò che determina la sua natura tributaria.

In secondo luogo, tale premessa dimostra che non solo è necessaria la coattività dei mezzi che costituiti legalmente assicurino tali fini ma che anche la coattività per le operazioni tecnico-giuridiche dell'imposizione a sua volta può servire per ottenere prestazioni che non sono fiscali¹⁰.

Quindi, per Griziotti è possibile evincere la giustificazione dell'imposizione extrafiscale sulla base dei diversi principi costituzionali verso cui il sistema tributario può tendere, fornendo così contenuto all'extrafiscalità e consentendo di effettuare un'analisi dettagliata del corretto impiego del sistema in senso extrafiscale.

Per ciò che concerne il tema dell'extrafiscalità dei tributi, non si può non fare riferimento, oltre che alla tesi di Benvenuto Griziotti, a quella di Oreste Donato Giannini, pur essendo entrambe superate secondo il professore Franco Fichera¹¹.

sua volta, il criterio giuridico condiziona le linee statali.

¹⁰ GRIZIOTTI, B., *"I principi delle entrate extra-fiscali"*, Riv.Dir.Fin., Voli, 1951, pp. 122 e 123. Quest'ultimo criterio, effettivamente, permette di individuare i limiti e le basi dell'attività extrafiscale dello Stato, e apre la strada non solo alla compatibilità degli ambiti fiscale ed extrafiscale, ma anche all'identificazione costituzionale delle diverse forme nelle quali l'extrafiscalità può concretizzarsi nel sistema tributario. Per Griziotti i principi che devono reggere l'ambito extrafiscale, sono: 1) Principio della protezione, diviso nelle seguenti categorie: protezione doganale, ovvero, la protezione del mercato interno attraverso i rispettivi diritti di dogana; protezione economica, esercitata mediante benefici fiscali o riduzioni impositive; protezione demografica, per favorire l'incremento numerico della popolazione; e protezione sociale, ottenuta mediante la spesa pubblica, 2) principio di redistribuzione, riferito specialmente alla distribuzione del reddito e della ricchezza dai più abbienti ai meno abbienti, 3) principio di equilibrio fiscale connesso all'equilibrio economico ed in particolare alla piena occupazione, 4) principio della repressione, riferito alla prevenzione di illeciti ed, in generale, all'inosservanza delle leggi, 5) principio della repressione e sanzione, intendendo con questo che la finanza extrafiscale può essere complementare all'esercizio del potere repressivo dello Stato. GRIZIOTTI, B., *"I principi delle entrate extrafiscali"* Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., Vol.I, 1951, pp.123 ss..

¹¹ FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, Edizione Scientifiche Italiane, 1978, p. 9-61.

Secondo Griziotti, abbiamo detto, i tributi possono essere del tutto fiscali o del tutto extrafiscali, a seconda che il loro obiettivo sia esclusivamente fiscale o esclusivamente extrafiscale¹².

In realtà, tutti i tributi il cui obiettivo sia sostanzialmente fiscale possono perseguire fini extrafiscali e produrre comunque effetti economici che si aggiungono al fatto stesso dell'entrata e tutti i tributi il cui obiettivo sia extrafiscale possono eventualmente generare risorse a vantaggio dello Stato. Alla luce di quanto appena detto, pertanto, e contrariamente da quanto affermato da Griziotti, è possibile indicare una differenziazione tra tributi con fini essenzialmente, e non unicamente, fiscali e tributi con fini essenzialmente, e non unicamente, extrafiscali.

Quando il tributo persegue fini essenzialmente fiscali, il principio più importante, dal punto di vista costituzionale, è quello della capacità contributiva.

Se il fine del tributo è essenzialmente extrafiscale, invece, il principio della capacità contributiva ha una rilevanza minore, mentre risulta necessaria la valutazione degli altri principi che regolano l'intervento dello Stato nell'economia.

Nell'attuale contesto di intervento statale nell'economia, quindi, la tesi sulla natura giuridica unicamente fiscale del tributo risulta insussistente e non sembra corretto giungere a tale conclusione neanche per il semplice fatto che "la normalità" è che le imposte, le tasse e i contributi speciali perseguano fini essenzialmente fiscali, soprattutto se si considera che molto spesso l'ideale sarebbe il contrario, ovvero non ottenere nessuna entrata, come nel caso dei tributi ecologici.

Secondo A.D. Giannini, invece, i fini extrafiscali dei tributi non hanno alcuna rilevanza giuridica. A suo parere, dal momento che la natura giuridica del tributo

¹² GRIZIOTTI, B., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano. Giuffrè Editore, 1962, p. 42-48.

è essenzialmente fiscale, sono estranei alla stessa i fini extrafiscali. Egli parte dal presupposto che l'imposta è una prestazione pecuniaria che un organo pubblico ha il diritto di esigere in virtù della sua potestà d'imperio, originaria o derivata, a seconda dei casi, nella misura e nella forma stabilita dalla legge, con lo scopo di conseguire un'entrata; da ciò arriva a sostenere che la ragione prima dell'imposizione consiste nella necessità che lo Stato ha di procurarsi i mezzi indispensabili per la sua esistenza e per il adempimento dei servizi pubblici che deve garantire alla sua collettività e che nello Stato moderno la giustificazione dei tributi si ritrova nel adempimento dei fini dello Stato; in tutti i suddetti casi si tratta di aspetti che costituiscono i presupposti extragiuridici dell'imposizione e non il contenuto giuridico dell'imposta. Da ciò Giannini arriva addirittura a dichiarare che tali aspetti riguardano la politica tributaria e non il Diritto tributario¹³, attirando principalmente l'interesse degli economisti o dei politici ma non dei giuristi.

In realtà nel concetto di imposta è possibile cogliere aspetti giuridici ed economici. L'imposta come oggetto di studio dei giuristi si differenzia dall'imposta quale oggetto di analisi da parte degli economisti, a dispetto delle intense interconnessioni. L'insufficiente comprensione di questa distinzione ha indotto molte volte lo Stato ad utilizzare non correttamente il concetto giuridico di imposta per perseguire fini economici. I fini perseguiti dall'imposta intesa nel suo significato economico sono stati conseguiti tramite l'imposta considerata nel suo significato giuridico. Si riscontra incompatibilità tra il mezzo giuridico e il fine economico se si snatura il primo nell'intento di adattarlo al secondo, pregiudicando, di conseguenza, la natura giuridica.

Le teorie appena evidenziate hanno il merito, o il difetto, a seconda dei punti di vista, di aver ampliato lo studio dell'extrafiscalità così tanto da trascendere l'ambito giuridico e tributario.

¹³ GIANNINI, A.D., *Rapporto giuridico d'imposta*, 1937, p. 3-4.

L'analisi interdisciplinare della finanza pubblica intralciava l'analisi delle istituzioni tributarie in profondità; per questo motivo, la dottrina sostenne l'impiego di una metodologia intrinsecamente giuridica per analizzare le diverse situazioni determinate dall'attività fiscale dello Stato¹⁴.

La nuova posizione prese le distanze dalle concezioni metodologiche di Griziotti e diede origine a una proficua analisi giuridica del fenomeno finanziario. Per questo non fu avverso alla dottrina il riconoscimento dell'extrafiscalità, né tanto meno la possibilità di utilizzare l'imposta in questo ambito¹⁵. Sulla base di questo nuovo metodo di analisi, BERLIRI evidenzia dell'imposta il suo carattere di criterio basilico per la ripartizione del carico pubblico tra tutti i soggetti passivi, intendendolo come la "quota individuale del concorso delle spese pubbliche", attribuendogli il carattere di mezzo idoneo a ottenere beni materiali che consentano allo Stato il compimento dei suoi doveri¹⁶.

Probabilmente risulterebbe eccessivo cavare da questa affermazione una eventuale visione finalista dell'imposta, anche se da essa è possibile cogliere tale conclusione, dal momento che il concorso alla spesa pubblica per il contribuente è una manifestazione del suo dovere di solidarietà, ugualmente valido per giustificare la finanza extrafiscale. E' possibile dire che le concezioni di Berliri decretano una linea di lavoro che prevede il possibile uso extrafiscale dell'imposta avendo come premessa che: "il fine per il quale si stabilisce un'imposta è privo di influenza giuridica fino a che non si proietta sulla sua

¹⁴ AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VEH edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, pp. 21 ss; CASADO OLLERO, G., "Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual", REDF n. 59, 1988, pp. 349 ss; GONZALEZ GARCIA, E., "Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario", REDHP n. 114, 1974, pp. 1559, TIPKE, K., "Lo sviluppo della ricerca e dell'insegnamento nel Diritto Tributario tedesco" in Riv.Dir.Fin.Sc.F., Voli, 1992, pp. 322 ss.

¹⁵ Ciò non potrebbe essere diversamente. Come segnala GERLOFF, l'uso dell'imposta in tal senso è stata una pratica che con maggiore o minore tecnicismo è stata presente in differenti epoche storiche. E' certo che insieme all'idea della riscossione, aspetto senza dubbio molto più sviluppato e centrale nelle diverse discipline scientifiche, l'extrafiscalità è sempre stata presente. Basti prendere come esempio come con la nascita degli Stati i dazi doganali protezionisti funsero, e ancora è così in alcuni paesi, da barriere imposte ad altre nazioni in cui il fine della riscossione, sebbene non imprescindibile, era secondario. GERLOFF, W., "Los impuestos: doctrina general" in Tratado de Finanzas, Tomoli, Ed.El Ateneo, Buenos Aires, 1961, p. 221.

¹⁶ BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Volume I*, Giuffrè Editore, 1967.

regolamentazione giuridica".

L'Autore introduce in tal modo l'analisi strutturale dell'imposizione come criterio determinante per definire un'imposta principalmente fiscale o extrafiscale. Per quanto la funzione extrafiscale sia rilevante unicamente quando sulla sua base sia stata stabilita l'imposta corrispondente, per l'Autore ciò non esclude che questa imposta abbia sempre come funzione quella di dividere le spese pubbliche.

Il Berliri accosta a questo criterio la necessità di spiegare se l'obbligazione che il Legislatore impone, la imponga a titolo di imposta o ad altro titolo, ricercando un criterio accessorio per definire la categoria specifica dell'obbligazione *ex lege*. Mette pertanto in evidenza il fatto che occorre esaminare l'oggetto materiale del fatto imponibile dell'imposta in questione, partendo dalla premessa secondo cui qualsiasi situazione può essere considerata dal Legislatore atta a legittimare l'applicazione di un'imposta e pertanto qualunque fatto può essere considerato atto a generare un'obbligazione tributaria.

In definitiva, quando ci sono dubbi sulla funzione di una prestazione e, quindi, sulla sua natura tributaria, si deve esaminare la sua struttura giuridica; se è quella dell'imposta, si potrà osservare che anche la funzione della prestazione è quella di concorrere alle spese pubbliche.

Nel Berliri si trovano le basi dell'interpretazione strutturale dell'imposizione con fini extrafiscali, in un contesto metodologicamente distante dalla visione integralista del Griziotti.

Benché nel momento in cui si verificava questo contributo la scienza giuridica tributaria si trovava nel momento della sua affermazione è, secondo una parte della dottrina, con Giannini che si pongono le basi dell'analisi dell'imposizione extrafiscale, anche se buona parte di esse coincidono con l'orientamento di

Griziotti. In un contesto di consolidamento della metodologia giuridica il Giannini apprezza il fatto che la funzione di riscossione dell'imposta non sia l'unico motivo dell'esistenza di questi strumenti.

Premesso che la coattività della prestazione è una caratteristica che le concede una speciale idoneità per realizzare il suo obiettivo di fronte ai soggetti passivi, per l'Autore è raro trovare imposte che abbiano come ragione o fine extrafiscale la distribuzione sociale della ricchezza esistente, mentre è molto frequente che si cerchi di limitare attraverso un'elevata imposizione alcune manifestazioni della vita economica o sociale che si considerano pericolose per la collettività. Al contrario, le esenzioni servono a favorire determinate attività considerate socialmente vantaggiose. Giannini preferisce per questo l'inserimento dei benefici fiscali nell'ordinamento giuridico alla creazione di imposte con fini extrafiscali, affermando che queste ultime sono estranee alla realizzazione del principio di capacità contributiva¹⁷.

Nella visione di Giannini l'assenza della capacità contributiva nella conformazione dell'imposta con fini extrafiscali è comprensibile, dal momento che per Egli tale principio, contenuto nell'art. 53 Cost, possiede natura programmatica e non vincolante.

Per questo, l'obiettivo extrafiscale che prevale su quello della riscossione non nega alle imposte con fini extrafiscali il loro carattere originario di imposte. Esso non stabilisce neanche una distinzione giuridica rilevante ogniqualvolta la sua regolazione giuridica non dia origine a modificazioni essenziali nella struttura dell'imposta.

2. IL PENSIERO CONTEMPORANEO

L'imposta con finalità extrafiscale costituisce oggetto di analisi economica e

¹⁷ GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Giuffrè, 1974.

sociale e la sua distinzione con l'imposta fiscale non è agevole poiché come osservava Micheli, per vero ogni fenomeno tributario produce, in maggior o minor misura, effetti economici oltre l'entrata o, come nota Lejeune, "l'esistenza di imposte fiscali chimicamente pure, non è riscontrabile in alcun ordinamento tributario"¹⁸.

Secondo Micheli, la prestazione coattiva tributaria costituisce un limite alla sfera dei diritti dell'uomo per l'esistenza di una solidarietà che deve manifestarsi anche sul piano economico e realizzarsi come limite alla libertà e integrità patrimoniale dell'individuo. Tale ambito e grado di danno alla sfera di garanzie del cittadino, evidenziata dalla prospettiva dell'imposta con fini principalmente fiscali, costituisce un importante punto da prendere in considerazione nel momento di colpire materie imponibili che aiutano a costruire il concetto di capacità contributiva per il compimento di fini extrafiscali.

Secondo l'Autore l'imposta è un potente strumento per la realizzazione di obiettivi politici, tanto nella scelta dei soggetti che devono sopportare i conseguenti pesi di un determinato programma di spese, tanto nella scelta dei fatti che, nel momento in cui si verificano, fanno sorgere il presupposto d'imposta.

In questa scelta il Legislatore dovrà essere influenzato dai principi costituzionali applicabili in ogni caso e, in primo luogo, dal principio di solidarietà sociale ed economica¹⁹.

¹⁸ LEJEUNE VALCARCEL, E., *Aproximación al principio de igualdad trib.*, in Sei Studi sul Diritto Costituzionale e Internazionale Tributario, Edersa. Madrid, 1980, p.171.

¹⁹ MICHELI, G.A., *"Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge"*, in Scritti in memoria di Antonio Giuffrè Volili, Milano, Giuffrè, 1967, pp.622 ss. Ponendo basi metodologiche, Micheli crede che sia poco opportuno superare la considerazione analitica degli strumenti che provocano le entrate a favore dell'ente pubblico, in una considerazione globale dell'attività fiscale dell'ente stesso, senza distinguere i meccanismi giuridici utilizzati per quel fine. Così questa vasta prospettiva può essere utile in un primo approccio panoramico alla fenomenologia tributaria, alla quale deve far seguito un'investigazione analitica degli stessi. MICHELI, G.A., "Premesse per una teoria della potestà di imposizione", *Riv.Dir.Fin.Sc.F.*, Vol.I, 1967, p.265.

Questi principi, mentre coattivamente condizionano l'azione politica corrispondente, contemporaneamente determinano la creazione di alcuni casi particolari, sia evitando l'applicazione del tributo, sia limitando o derogando una norma impositiva generale.

In questo modo Micheli introduce la ricerca di un fondamento costituzionale che dia legittimità alle imposte con fini extrafiscali, sforzo che contemporaneamente implica la creazione di limiti alla loro creazione.

Poste queste premesse, è importante evidenziare che il professore romano dubita della supposta incostituzionalità dell'imposizione con fini extrafiscali. Il carico tributario preteso per coprire le spese pubbliche sulla base della capacità contributiva non esclude che la prestazione coattiva configurata secondo lo schema del tributo possa servire per il raggiungimento di altri fini economici, politici e sociali.

A suo parere l'art. 53, co.I, Cost. esclude che il Legislatore consideri il concetto "neutrale" del tributo, per quanto esenti i redditi minimi necessari per la vita del contribuente. Inoltre, per l'Autore costituisce un'illusione giuridica, più che fiscale, l'esistenza di tributi che rispondano esclusivamente ad una concezione meramente tributaria, ovvero, di reperimento delle entrate.²⁰

In questo contesto, rispetto alla visione funzionale dell'imposizione, il prof. Andrea Amatucci va al di là di una generica accettazione dell'imposizione extrafiscale, al punto di incidere sul tema come il precursore degli studi di

²⁰ MICHELI, G.A., «*Profili critici in materia di potestà di imposizione*», Dir.Prat.Trib., Voli, 1973, pp.27 e 28. Aggiunge che quanto disposto dall'art.53, co.I, ha l'efficacia giuridica di dare un orientamento alla funzione del governo politico, non solo rispetto alla direzione generale attinente alla vita dello Stato, ma anche in relazione alla direzione politica minore, concernente l'attività dei ministri nei loro rispettivi ministeri. Si aprono così prospettive di grande interesse per l'investigazione della concreta attività amministrativa tributaria, tanto importante in quanto ad essa fa capo il fenomeno della liquidazione, in cui si manifestano le inesattezze dell'apparato amministrativo per la realizzazione delle leggi tributarie.

fiscalità ambientale²¹.

Per il professore l'imposizione ecologica è ammissibile negli stessi termini in cui è ammessa l'imposizione con fini extrafiscali e si basa sull'esigenza di protezione di interessi diffusi come la protezione dell'ambiente²².

La determinazione della materia che legittima l'imposizione con fini extrafiscali è complessa a causa della sua astrazione ed universalità, ed è complesso il suo controllo costituzionale, e l'indicazione dei suoi limiti. Senza dubbio per il professore napoletano si deve prescindere sostanzialmente da tale grado di difficoltà²³.

Per questo la dottrina deve stabilire limiti costituzionali all'imposizione con fini ecologici o extrafiscali, senza che il grado di difficoltà costituito dall'astrazione delle norme costituzionali e gli interessi tutelati costituisca un criterio giuridicamente rilevante per non realizzare il controllo della norma. L'Autore

²¹ Afferma che la funzione strumentale dell'attività fiscale rispetto ad altre attività pubbliche è espressione del passaggio dello Stato di polizia, che doveva garantire unicamente la pace, allo Stato di benessere. Tra gli interessi pubblici garantiti dalla finanza pubblica, quale strumento di distribuzione del reddito, bisogna segnalare principalmente l'uguaglianza di trattamento. L'attività di rilievo è di natura economico-pubblica e perciò subordinata alla disciplina dell'art. 41, co.3, Cost.. Anche sotto questo profilo, tra i fini sociali verso cui tale attività deve essere diretta e coordinata vi è l'uguaglianza sostanziale, e per tanto, la sostituzione del modello di società alla luce dei valori fondamentali di solidarietà, progresso e benessere sociale. Si veda AMATUCCI, A., *"Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva"*, Riv.Dir.Fin.Sc.F., Voli, 1975, pp. 395 ss..

²² L'interesse, nella concezione del prof. Amatucci, fa riferimento all'esigenza e desiderio concernenti la vita dell'organizzazione politica della società. Quello diffuso è determinato nella misura in cui l'interesse tutelato corrisponde a determinate collettività, come quella formata dagli abitanti di determinate "zone nere", cosiddette per la loro vicinanza ad impianti industriali, dagli operatori del settore turistico o consumatori di beni. Tali caratteristiche non permettono di qualificarlo pubblico, in quanto non corrisponde alla comunità statale; il concetto si può applicare a collettività con criteri di unificazione omogenei in dipendenza della nozione dell'interesse tutelato, con cui può superare l'ambito territoriale dello Stato, ed essere valido su scala internazionale. Si veda CASSESE, S., *"La finanza come strumento di azione dei poteri pubblici"*, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., Voli, 1990, pp. 229 ss; CIPOLLINA, S., *"Osservazioni sulla Politica Legislativa in materia fiscale"*, in Riv.Dir.Fin.Sc.F., Vol.1,1995, pp. 747 ss; MAJOCCHI, A., *"Le procedure della programmazione e il senato delle regioni"*, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., Vol.I, 1986, pp. 30 ss..

²³ AMATUCCI, A., « *Misure per lo Sviluppo Economico* », in XXI Giornate Latinoamericane di Diritto Tributario, Vol.I, Parte I, Barcellona- Genova, 2002, p. 413. Realizzando una scissione dei diversi strumenti fiscali suscettibili di intervenire nella vita economica, l'Autore segnala che " i tributi sono strumenti piguviani, mentre i sussidi che provocano spese non sono piguviani. I tributi extrafiscali sono raramente piguviani, perché non provocano una mancata entrata ma sono concepiti perché non nasca, mentre gli aiuti fiscali sono come i sussidi perché se non ci fossero ci sarebbero entrate. L'aiuto fiscale è uno strumento semplice, dal momento che non richiede un'attività amministrativa complessa e perché è legato all'investimento e riduce il rischio connesso all'investimento; non esprime discrezionalità e presuppone la produzione di un reddito e perciò il risultato positivo dell'investimento; è liquido, immediato e trasparente. Le sovvenzioni senza dubbio non riuniscono questi requisiti, però sono più adeguate al caso concreto".

introduce in ambito tributario un criteri basico, secondo il quale il soggetto economico che utilizza le risorse naturali, anche nell'esercizio del diritto di proprietà, deve comportarsi secondo i canoni della razionalità e solidarietà nazionali, il cui contenuto sociale è di rilievo per le implicazioni normative costituzionali -art. 2 Cost.-²⁴.

Infine, il pensiero dell'Autore si riassume²⁵ quando afferma che: "Le interferenze negli equilibri tra forze economiche attraverso la legge tributaria devono considerarsi legittime. Il fatto che tale norma persegua principalmente un fine politico-economico non consente, *per sé*, di intenderla come un abuso del Diritto Costituzionale. La potestà tributaria dello Stato è uno strumento legittimo per promuovere lo sviluppo economico nel rispetto delle garanzie costituzionali dei valori. Il fine fiscale non deve costituire l'unico ed esclusivo obbiettivo dell'imposta, ma può rappresentare un fine secondario. La potestà tributaria dello Stato si converte così in uno strumento legittimo di politica economica, essendo sufficiente che la riscossione di entrate costituisca uno degli altri fini. Per tanto, le imposte che perseguono fini extrafiscali entrano nel concetto dell'art. 3.1 AO"²⁶.

Fondamentale anche l'apporto del prof. Franco Fichera, colui il quale con grande impeto ha segnalato la necessità di proteggere i diritti e le garanzie dei

²⁴ Di fatto, realizzando questo compito l'Autore ritiene che, a causa del dettato costituzionale, "la rimozione degli ostacoli che impediscono o rendono difficile il raggiungimento dell'uguaglianza, la partecipazione di tutti i cittadini alla vita politica, economica e culturale del paese, il riconoscimento della dignità della persona ed il pieno sviluppo della personalità presuppone a sua volta l'uguale distribuzione del reddito regionale e personale che, insieme con il progresso sociale ed economico, è imposto ai poteri pubblici dall'art. 40 della Cost. spagnola nel contesto di una politica di stabilità economica, e di una pianificazione dell'attività economica generale, alla luce dell'art. 131 Cost. spagnola. La Costituzione spagnola indica nell'art. 31 gli strumenti che, a loro volta, sono nelle condizioni di conseguire tale distribuzione, realizzando un fenomeno di reazione a catena che raggiunge finalmente un sistema tributario giusto. Tale norma impone un ordinamento fiscale informato al principio di progressività, ed una politica della spesa pubblica che realizzi un'uguale assegnazione delle risorse. AMATUCCI, A., "*L'intervento della norma fiscale nell'economia: profili costituzionali*", in *Seis estudios de Derecho Constitucional e Intemacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp. 23 e 24.

²⁵ AMATUCCI, A., «*L'intervento della norma fiscale nell'economia : profili costituzionali*» in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Intemacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 44.

²⁶ AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, "VTfl edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, p. 71, nota 2.

contribuenti nel momento in cui vengono colpiti dalle imposte con fini extrafiscali²⁷.

È certo che lo Stato, secondo Fichera, deve procurare la realizzazione di determinati fini o obiettivi che, per dettato costituzionale, è suo dovere adempiere.

Tali fini costituzionalizzati sono il punto di partenza logico e sistematico del sistema giuridico tributario per l'uso extrafiscale del tributo. Senza dubbio tali principi non possono realizzarsi a scapito di diritti e libertà fondamentali dell'individuo e di pari rango costituzionale²⁸.

Da qui la necessità di ponderare la creazione di imposte con fini extrafiscali con il rispetto dei diritti e delle garanzie dei contribuenti.

In tal senso, stabilita la legittimità costituzionale dell'extrafiscalità nell'ambito delle entrate tributarie, lo scudo che impedisce la lesione di tali diritti si erge sulla base dei principi di giustizia tributaria²⁹.

Tali principi, oltre ad essere un'esigenza logica per la realizzazione dell'astratta giustizia tributaria, si stabiliscono come criteri di difesa dei contribuenti di inevitabile applicazione nel momento di strutturare tributi con fini extrafiscali. Il prof. Fichera ha indicato due strade per accettare l'uso extrafiscale del tributo. La prima, da lui denominata come *Teoria dell'ammissibilità*, nasce durante gli anni sessanta del secolo scorso e, in sostanza, parte dall'esigenza di realizzare un'analisi dei principi costituzionali rilevanti in materia fiscale per risolvere in

²⁷ FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pp. 133 e ss.

²⁸ Aggiunge che, nella Costituzione, i profili della fiscalità ed extrafiscalità che il fenomeno tributario ha assunto nel tempo, sono regolati senza prevedere particolari vincoli all'operato del Legislatore. Le disposizioni in campo tributario, in particolare sul tema dei limiti sostanziali al potere di imposizione è frutto della consapevolezza che i tributi devono finanziare lo Stato sociale e interventista, sostenere una crescente spesa pubblica e allo stesso tempo, realizzare i fini dell'ordinamento, così come anche della consapevolezza che eccessivi vincoli rispetto a questa accentuata funzionalità fiscale ed extrafiscale del sistema tributario, devono essere evitati. Si veda FICHERA, F., *"Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori"*, Riv. Dir. Fin.Sc.F., VBol. I, 1997, p. 491.

²⁹ Si veda FICHERA, F., *Le agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 145 ss..

questo quadro il problema dell'extrafiscalità.

La teoria afferma sul piano costituzionale la piena legittimità dell'uso extrafiscale dell'imposizione purché i fini non fiscali siano legittimi costituzionalmente, negando così la tesi di una incompatibilità tra il principio di capacità contributiva, contenuto nell'art. 53 Cost., e i tributi extrafiscali .

In questo contesto l'Autore chiarisce che la Corte Costituzionale si è data il compito di affrontare il tema dell'extrafiscalità sulla base di due grandi tematiche che sono, in primo luogo, quella relativa al problema dell'ammissibilità dello strumento impositivo in senso extrafiscale e la seconda relativa ai limiti ed ai contenuti che vincolano il Legislatore al perseguimento, attraverso lo strumento tributario, di fini diversi da quelli meramente fiscali. Rispetto al primo aspetto Fichera ritiene che una risposta positiva a questo proposito può darsi indirettamente attraverso le numerose sentenze in cui risulta esplicitamente o appare evidente implicitamente che in tal caso il Legislatore ha preteso perseguire fini diversi da quelli meramente fiscali senza che sulla legittimità stessa di tale strumento intervenisse una pronuncia della Corte³⁰. In tal senso sono rilevanti le sentenze N. 129 del 1957, N. 5 del 1958, N. 89 del 1966, N. 97 del 1968, N. 157 del 1969, N. 49 del 1969, N. 45 del 1968, N. 81 del 1966, N. 44 del 1966.

Rispetto al secondo interrogativo, bisogna indicare le sentenze N. 4 del 1957, N. 49 del 1969, N. 45 del 1967, N. 89 del 1966, N. 81 del 1966, N. 44 del 1966, N. 69 del 1965, N. 97 del 1968, tra le altre, nelle quali la Corte sostiene che la legislazione tributaria è soggetta contestualmente al rispetto dei seguenti principi: riserva di legge, contenuto nell'art. 23 Cost., uguaglianza, intesa come

³⁰ FICHERA, F., *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973, pp. 47,48 e 49.

trattamento uguale per situazioni uguali e trattamento diverso per situazioni diverse, capacità contributiva contenuto nell'art. 53, co.I, così come il criterio della progressività contenuto nell'art. 53, co.II, così come altri principi e norme di ordine finalistico contenute nella Costituzione italiana³¹. La seconda via di risoluzione del conflitto tra fini fiscali ed extrafiscali, si rifà al conflitto tra concetto di imposta in senso materiale dedotto dal comma I RAO ed il suo uso extrafiscale che viene risolto dalla giurisprudenza tedesca attraverso la cosiddetta *Haupt-und Nebenzweck Theorie* (teoria dei fini principali e fini accessori o secondari).

Sulla base di questa teoria i fini fiscale ed extrafiscale possono coesistere a patto che si determini quale dei due è il principale e quale il secondario, punto a partire dal quale è possibile concludere l'ammissibilità e legittimità costituzionale dell'*interventismo statale attraverso le imposte*, senza un necessario predominio o subordinazione di un fine rispetto all'altro³².

La teoria tedesca ripercorre questa strada perché per tale ordinamento è fondamentale determinare l'ambito materiale dell'imposizione, dal momento che se i *Länder* arrivassero ad invadere materie che sono di competenza del *Bund*, o viceversa, il tributo rispettivo verrebbe dichiarato incostituzionale. Perciò, nel decidere se il fine extrafiscale è principale o accessorio, ciò che si vuole è aprire una strada che permetta la creazione dell'imposta da parte dell'ente rispettivo, dal momento che nel caso in cui il fine extrafiscale fosse quello principale, il soggetto attivo non dovrebbe invadere le competenze dell'altro anche quando faccia riferimento ad esse in via secondaria.

³¹ Si veda FICHERA, F., «La giurisprudenza della Corte costituzionale sul tema dei rapporti tra imposizione ed extrafiscalità», *Dir.Prat.Trib.*, Parte.II, 1973, pp. 774 ss..

³² Si veda VOGEL, K., «L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca», *Riv.Dir.Fin.Sc.F.*, Parte I, 1968, pp. 19 ss..

Fichera afferma che la giurisprudenza ha dato diverse interpretazioni a questa teoria. In tal senso, fa riferimento a sentenze secondo le quali il fine di procurare entrate allo Stato deve risultare in ogni caso un fine principale; oppure, sentenze secondo cui non è necessario che un'imposta abbia come proposito principale ottenere tali risorse e infine sentenze secondo le quali non è possibile trovare un'imposta in senso tecnico nel caso in cui il fine di procurare entrate non si realizzi o non venga perseguito, come per esempio è l'ipotesi del *Erdrosselungssteuer*, o imposta strangolatrice.

Sebbene non possa definirsi una relazione di accessorietà o preminenza tra i diversi fini, sembra in ogni modo deducibile che il fine fiscale non possa essere un fine "apparente"³³. Da quanto detto fin qui, possiamo dire che l'imposizione con fini extrafiscali si presenta come un ambito in cui le possibilità sono aperte alle decisioni del Legislatore. Questo insieme di materie, sebbene inizialmente comporti lodevoli benefici a favore dello sviluppo sociale ed economico, costituisce una potenziale fonte di lesione di diritti fondamentali di quei contribuenti soggetti a imposizione per tali fini.

Non è solo la configurazione di fatti imponibili che evidenziano l'esistenza di indici di capacità contributiva- e di conseguenza potenzialmente soggetti a imposte per sostenere le spese pubbliche- ciò che determina la sua legittimità, ma, come un plus di tale esigenza logica, l'imposizione con fini extrafiscali richiede una limitazione e analisi molto più profonde di quelle che la dottrina ha segnalato fino a questo momento.

In definitiva, sulla base e nei limiti delle esigenze costituzionali, si pretende lo sviluppo sociale ed economico di una collettività divisa tra soggetti sottoposti a tributi per l'imposizione con fini extrafiscali e quelli che non lo sono, costituendosi in questo modo una dicotomia social-tributaria. Da un punto di

³³ FICHERA, F., «L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca», Dir.Prat.Trib.Vol.I, 1974, pp. 592 ss.. Si veda AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VIII edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, p. 71, nota 2.

vista più generale Fichera osserva che "le entrate devono proporsi il conseguimento di certi fini in un contesto di coerenza con il sistema finanziario, i cui elementi costitutivi, entrate e spese, devono coordinarsi nell'ambito della programmazione economica, per cui il sistema, se attraverso la spesa persegue determinati scopi, non può contraddirsi per mezzo dell'entrata"³⁴.

Secondo autori come Borrero, poi, l'extrafiscalità contiene il fine della tutela dell'ambiente e nell'ambito giuridico di alcuni fini extrafiscali, è necessaria da parte del Legislatore una presa di coscienza piena dei fini perseguiti, come volontà palese di conseguirli mediante il tributo; è questa la "funzione extrafiscale dei tributi" svolta attraverso l'istituzione di essi con norme extrafiscali³⁵.

Tali teorie manifestano la vaghezza e la complessità del tema, che varia dai tributi con fini esclusivamente fiscali a quelli che svolgono questa funzione e ad un tempo una finalità extrafiscale manifestata con maggiore o minore intensità, fino a giungere ai tributi con meri fini extrafiscali.

L'equilibrio è fondamentalmente fissato dal principio di capacità contributiva³⁶. La capacità contributiva costituisce il presupposto, limite e parametro del prelievo, e consiste nell'idoneità del soggetto ad essere coattivamente sottoposto alla potestà tributaria secondo criteri di progressività.

Anche il principio di giustizia extrafiscale che si basa sul principio di eguaglianza, intesa come garanzia di partecipazione di tutti i cittadini all'organizzazione politica economica e sociale del Paese, si insinua nel principio della capacità contributiva.

³⁴ FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità, nel sistema costituzionale*, Napoli, ESI, 1978, p.84.

³⁵ BORRERO MORO, C.J., *La Tributación Ambiental en España*, p.51.

³⁶ AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Vili edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, p.87.

I fini extrafiscali risultano legittimi in quanto non prescindono dalla capacità contributiva, nel senso che non viene in rilievo un'incidenza fiscale su ridotta capacità economica da parte di un'imposta gravosa o un tributo lieve su notevole capacità economica.

Gli scopi fiscali ed extrafiscali non sono mai contrapposti, nel senso che i secondi non incidono sui primi sacrificandoli o esaltandoli.

Il Legislatore, nel caso in cui persegue fini extrafiscali, istituisce un tributo in funzione di essi, indipendentemente dalle entrate provocate. Se, invece, egli è animato inizialmente solo da esigenze fiscali, prima di decidere esamina gli effetti economici e sociali di tutte le alternative di nuovi o maggiori tributi. L'effetto extrafiscale in ambedue i casi è sempre voluto.

Nel primo caso il tributo persegue come fine primario taluno costituzionalmente protetto ed il fine fiscale è secondario o quasi inesistente, come nel tributo ecologico che tende ad evitare il costituirsi del presupposto. Nel secondo caso i fini extrafiscali si inseriscono nella struttura di un tributo prevalentemente fiscale. Come ha affermato il professor Andrea Amatucci nella sua relazione presentata alle XXI Giornate Latino-Americane di Diritto Tributario, tenutesi a Genova nel settembre 2002, si differenzia dai fini extrafiscali, il tributo extrafiscale, che nasce essenzialmente per incentivo o disincentivo. Infatti il tributo extrafiscale persegue esclusivamente fini extrafiscali che mirano ad evitare che si realizzi un'entrata, mentre tutti gli altri tributi perseguono fini fiscali ed extrafiscali insieme. Perciò il fine extrafiscale è l'unico realmente perseguito dal tributo extrafiscale, mentre coesiste con lo scopo fiscale degli altri tributi. Il tributo fiscale persegue sempre fini fiscali ed extrafiscali contemporaneamente, mentre il tributo extrafiscale tende a raggiungere solo fini extrafiscali i quali presuppongono che gli effetti fiscali non si realizzino.

Se, invece, si realizzano effetti fiscali, non voluti, non si conseguono i fini extrafiscali voluti. Vi è perciò stretta interdipendenza tra i fini extrafiscali ed effetti fiscali del tributo extrafiscale. Essi sono alternativi; perciò il tributo extrafiscale persegue fini extrafiscali e fini antifiscali, non volendo gli effetti fiscali. La legge che disciplina un tributo extrafiscale mira ad evitare che si manifesti il presupposto e che quindi sorga l'obbligazione tributaria. Perciò il tributo extrafiscale è istituito dalla legge per non essere riscosso e pertanto, se l'obiettivo legislativo è conseguito, non interessa il suo rapporto con il principio di capacità contributiva. Se invece la legge non riesce a realizzare il suo fine antifiscale, perché il contribuente, assumendo una posizione in contrasto con la legge, preferisce porre in essere il presupposto dell'obbligazione tributaria, solo in tal caso si pone il problema del rapporto con la capacità contributiva. L'utilizzazione extrafiscale delle norme tributarie, quindi, si può semplificare in due tecniche di attuazione: il meccanismo di incoraggiamento, promozione, incentivo o stimolo e quello di limitazione, freno, disincentivo, dissuasione o sanzione. Il tributo come meccanismo di incentivazione o di freno può essere sostituito da altri sistemi sia di tipo finanziario come le entrate patrimoniali e la spesa pubblica, sia non finanziario come i controlli amministrativi e la responsabilità civile o penale.

L'analisi dei vantaggi e degli inconvenienti di ognuno di tali strumenti rende impossibile ritenerne superiore uno dei due, ragion per cui la scelta nell'adozione di uno dei due sarà fatta dal Legislatore a seconda di ciò che sarà più vantaggioso nel caso specifico.

Anche se gli studi giuridici sulla extrafiscalità sono relativamente recenti, il tributo è stato utilizzato dalle epoche più antiche per i più svariati fini, ovvero per tutti quei fini che i poteri pubblici ritenevano opportuni. Forse il tributo

extrafiscale più antico è l'imposta doganale³⁷.

Senza dubbio, le politiche economiche keynesiana e dello Stato di benessere hanno comportato un'utilizzazione abituale del tributo con fini extrafiscali. Questo utilizzo extrafiscale, che inizialmente costituì un'eccezione alla regola generale, si è convertito a partire da quel momento in qualcosa di abituale, di cui ancora oggi non si è trovato un limite effettivo.

Nell'ambito principalmente della riscossione, l'intervento della Finanza Pubblica nella sfera vitale dei cittadini ha preteso di realizzare un processo di personalizzazione dell'imposizione indiretta mediante la differenziazione della spesa di prima necessità da quella non basilare, incidendo in modo più pesante su quest'ultima.

In secondo luogo, una riconversione dell'imposizione diretta introducendo strutture basate su motivi politico-sociali, pretendendo con ciò la distribuzione del reddito e, in generale, una regolamentazione delle relazioni di proprietà con una marcata finalità sociale.

³⁷ AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, 2001. Già nella civiltà greca, anche se non è possibile riscontrare niente di simile a quello che oggi chiamiamo sistema fiscale, dal momento che il commercio con le città greche si realizzava attraverso i porti, le merci erano gravate dai corrispondenti diritti. Le imposte doganali ebbero inizialmente un fine impositivo e non protezionista. Erano una delle principali fonti di entrate degli stati greci. Senza dubbio, furono utilizzate, in alcune occasioni, per il raggiungimento di fini extrafiscali. Ad esempio, Andreades evidenzia che i greci colpivano alcune merci per motivi di ordine pubblico o per sollevare barriere di carattere religioso o politico.

Le basi socio-politiche e l'organizzazione dell'attività finanziaria e tributaria della civiltà greca furono accolte a Roma agli inizi della monarchia, sebbene con il passare del tempo subirono diverse modifiche. Tra le numerose imposte stabilite durante la civiltà romana, vi furono anche imposte il cui fine principale non era strettamente impositivo, ma un altro, che, secondo la terminologia attuale, potremmo definire extrafiscale. Gerloff dà risalto ad alcune imposte extrafiscali esistenti nella Repubblica Romana, quali gli *ultra tributa* istituiti da Catone Censore per arrestare la decadenza dei costumi. Altro esempio di utilizzazione dello strumento tributario per il conseguimento di fini non impositivi lo ritroviamo nell'applicazione della *lex Julia Poppea* (736-762), una legge con un fine principalmente sociale: favorire il ripopolamento in Italia, proteggere e promuovere l'istituzione del matrimonio. Per tal fine, la legge si serviva di mezzi fiscali e disponeva che fossero devoluti al fisco i beni trasmessi per eredità alle persone che sebbene in età da matrimonio non fossero sposate. Anche la *capitatio* era utilizzata per fini non fiscali; essa non era altro che un'imposta che si pagava per l'utilizzazione di un fondo, per evitare il fenomeno molto frequente all'epoca dell'abbandono delle terre. La *vigesima manumissionum*, anche, oltre a perseguire obiettivi fiscali serviva a limitare il costante aumento dei cittadini romani e, quindi, ad evitare le manomissioni degli schiavi. Il *portorium* era un'imposta che gravava sulla circolazione e sul traffico di merci, e solo alla fine del periodo imperiale si cominciò ad utilizzarla come istituzione avente fini non fiscali, ovvero come mezzo per realizzare il protezionismo dei prodotti nazionali. Quindi già nell'antica Roma esistevano tributi il cui fine principale era modificare il comportamento dei suoi

In terzo luogo, l'inserimento del criterio della progressività nell'imposizione diretta, e con maggiore generalità, nel sistema tributario. Allo stesso modo, l'ampliamento delle basi imponibili delle rispettive imposte con l'idea di includere in esso elementi che rispondano all'ottenimento di obiettivi delineati a livello macro³⁸.

In ultimo luogo, la considerazione della solidarietà come mezzo di soluzione delle disuguaglianze orizzontali e verticali, tra individui e nazioni, nella costruzione dei postulati dello Stato sociale di Diritto, proiettata verso l'instaurazione di enti sopranazionali regolatori del processo.

Grazie a ciò si è concretizzata l'idea secondo cui, contrariamente al pensiero dei principali esponenti della Finanza classica, il tributo, e più precisamente l'imposta³⁹, può essere utilizzato per fini diversi da quello classico della riscossione⁴⁰.

destinatari e non già riscuotere denaro.

³⁸ In questo modo può vedersi come "le norme tributarie penetrano e condizionano tutto il contesto giuridico ed economico dello Stato moderno... (allo stesso modo), oltre ai loro condizionamenti economici e tecnici, sono al servizio del principio essenziale di giustizia", in modo che "ogni persona sensibile alle esigenze della nostra società e alle necessità della formazione dei suoi giuristi accetterebbe senza resistenze l'idea secondo cui il Diritto Finanziario costituisce un settore dell'ordinamento giuridico di enorme importanza sociale". PALAO TABOADA, C, *"La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario"*, REDF n.40, 1983, P. 494. Una visione critica delle dottrine più importanti può vedersi in ANTONINI, E., *"L'utilità della teoria del Diritto Tributario ed il suo insegnamento-Riflessioni"*, in Riv.Dir.Fin.Sc.F., Voli, 1988, pp. 201 e ss.

³⁹ Questo soprattutto perché "le imposte sono i tributi più complessi e di maggiore importanza economica e non sempre i principi che li disciplinano sono applicabili alle tasse o ai contributi speciali. Aggiunge PALAO che "(queste) in realtà, restano fuori dal "sistema tributario", ovvero, il "sistema impositivo", ovvero l'insieme dei tributi basati sul principio di capacità economica propriamente detto. Le tasse e i contributi speciali sono, al contrario, tributi con controprestazione, intendendo questa espressione in senso lato, nel senso che alla prestazione in denaro del singolo si contrappone una prestazione dell'ente pubblico". PALAO TABOADA, C, *"La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario"*, REDF N. 40, 1983, p. 500.

⁴⁰ Si veda GONZALEZ GARCIA, E., "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica". ARS IURIS N. 18, 1998, e *"Los principios Constitucionalizados y los Principios Constitucionales Tributarios"*, in Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994 ; CALLE SAIZ, R., *"Política económica: Objetivos e Instrumentos"*, PGP N. 3, 1979, p. 39. Questa nuova funzione assegnata all'imposta implica che le relazioni tra imposizione e congiuntura si accentuano non solo in questo istituto e l'importanza apportata allo stesso include molte "tecniche fiscali che hanno una relazione diretta con questa congiuntura (progressività, esenzioni personali, valutazione mediante fattori reali, ecc.). d'altro canto le imposte attuali possono, per quanto detto, intervenire nei processi di congiuntura con molta più efficacia che in epoche passate". NEUMARK, F., *Problemas económicos y financieros del Estado Intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 175. D'altra parte, la realizzazione di fini di ordinamento politico, afferma GERLOFF, può "cercarsi attraverso la corrispondente struttura di certe imposte fiscali o mediante imposte di ordinamento create appositamente.

In questo contesto bisogna avere come paradigma i benefici fiscali, intesi come presupposti che diminuiscono il carico tributario la cui articolazione si determina sulla base dei fini extrafiscali, e non come una tecnica che tende alla correzione della quota impositiva in termini di capacità contributiva⁴¹.

Sulla stessa linea deve tenersi in conto l'utilizzo di elementi che incrementano il carico tributario, come le sovrimposte che perseguono la disincentivazione di comportamenti o attività. Questi, proprio come le tecniche di diminuzione, possono incontrarsi immersi nell'ambito dell'attuazione della funzione extrafiscale della norma tributaria⁴².

In ogni caso è necessario considerare che l'uso dell'imposta indicata per l'ottenimento di fini extrafiscali dipenderà dalla visione globale, dalla funzione e dal livello di rilevanza del sistema impositivo così come attribuito dal Legislatore.

Una visione peggiorativa del sistema tributario potrebbe indurre a pensare che l'imposta è odiosa e che costituisce solo un carico economico per gli individui nella ricerca di fini irrealizzabili, che a loro volta non comportano nessun vantaggio, con la quale cosa conseguentemente si finirebbe per propugnare l'eliminazione di ogni tipo di forma impositiva.

Se, al contrario, si considerasse che il sistema impositivo è uno strumento efficace nel gioco macroeconomico che tende alla realizzazione di una serie di

Per questo bisogna distinguere tra misure tributarie ispirate dalla politica, come esenzioni o riduzioni d'imposta con propositi propri della politica dell'ordinamento e vere imposte di ordinamento...". GERLOFF, W., *"Los impuestos: doctrina general"* in Tratado de Finanzas, Tomo Et, (Diretto da GERLOFF, W. e NEUMARK, F.), Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp. 221 e 222.

⁴¹ Si veda FICHERA, F., *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 56 ss..

⁴² GARCIA FRIAS afferma che l'uso di questi strumenti è possibile in teoria, sebbene nella pratica il loro costo politico per l'impopolarità che li investe rende difficile la loro attuazione, soprattutto per quanto riguarda le soprattasse. Tuttavia si utilizzano con maggiore frequenza le soprattasse in senso stretto, soprattutto come misura che aggrava determinate condotte e sempre con un fine extrafiscale. GARCIA FRIAS, M.,A., *La Financiación Territorial mediante Recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, p. 69. Si veda GUERVOS MAILLO, M.A., *"Los recargos autonomicos como instrumentos de protección ambiental"*, in *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Barcellona, 1998, pp. 399 ss..

obiettivi che si riassumono nella ricerca dell'uguaglianza sostanziale degli individui e del loro sviluppo in tutti gli ambiti, si propugnerebbe non tanto l'eliminazione di tali tecniche, ma la loro immediata realizzazione in modo da ridefinire a favore di quei fini la figura tributaria opportuna e permettere di coniugare le funzioni di riscossione ed extrafiscale del tributo⁴³.

Si tratta, in definitiva, di comprendere che, senza voler screditare le dottrine classiche, attualmente le esigenze di una politica economica razionale, sociale e umanitaria, nel rispetto di certe condizioni esigono una complementarità tra l'ambito fiscale e quello extrafiscale.

I contributi della dottrina italiana furono gradualmente introdotti in Spagna man mano che lo sviluppo del Diritto Tributario andava acquistando maggiore forza di identità. Essi hanno avuto il merito di individuare, con le sfumature e la situazione proprie dell'epoca, le basi di quello che successivamente è stato ed è tutt'ora un importante campo di ricerca nella scienza spagnola.

E' certo che l'extrafiscalità può andare al di là dell'ambito delle entrate. Quello che potrebbe essere una contraddizione in termini fa riferimento all'uso dei mezzi di cui lo Stato dispone per la realizzazione dell'attività finanziaria in modo diverso da quello stabilito originariamente. In questo senso, l'extrafiscalità ha profonde implicazioni per il Diritto Tributario nella misura in cui da un ramo giuridico strumentale, lontano dalla possibile incidenza diretta, passi ad interagire con i contribuenti e ad essere strumento di immediata realizzazione dei fini che riguardano lo Stato.

⁴³ "... bisogna dire che lo strumento più flessibile per questi fini risulta *l'imposta sul reddito*, dal momento che si è convertita, tanto in ciò che riguarda le persone che colpisce come l'importanza del suo prodotto, in una vera imposta sulle masse e nel pilastro principale di tutto il sistema impositivo degli stati progressisti... gli effetti economici e sociali prodotti dalla riscossione delle imposte possono intensificarsi o indebolirsi, in virtù della destinazione data al prodotto impositivo. In modo che l'effetto *netto* della politica impositiva si possa apprezzare solo in forma globale, quando si considerino le spese pubbliche. .. NEUMARK, F. "*Principios y clase de Política Fiscal y financiera*", in *Tratado de Finanzas*, Tomo I, (Diretto da GERLOFF, W. e NEUMARK, F.), Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pp. 364 e 365.

L'uso extrafiscale delle imposte ha attribuito al Diritto Tributario un aspetto e funzioni che nel classico ambito della riscossione era molto difficile che potesse compiere e che hanno significato un nuovo aspetto con il quale il tributarista ha dovuto confrontarsi. Tutto questo significa una rottura con la visione classica dell'imposta come riscossione, che ora è intesa come strumento di immediato compimento e sviluppo di principi e valori inizialmente ostacolati.

Ha comportato che la funzione attuale dell'imposta non è esclusivamente facilitare i mezzi in denaro per la successiva spesa pubblica. Essa è diventata parte dell'insieme di strumenti che il Legislatore può utilizzare per concretizzare le disposizioni costituzionali pertinenti.

Se l'attuale compito dell'imposta non è solo raccogliere mezzi per realizzare i fini attraverso la spesa, i fini extrafiscali diventano il criterio di conformazione di un tributo che accorcia il cammino di realizzazione dei doveri dello Stato, poiché non si esaurisce il processo entrata-approvazione-spesa ma si attribuisce all'imposta la possibilità di agire immediatamente come strumento di cambiamento e realizzazione di principi costituzionalmente legittimi.

Così, dunque, si è data all'ambito tributario una importanza mai vista prima. Casado Ollero spiega questa circostanza prendendo come cause il consolidamento permanente dell'intervento pubblico nell'economia, il rifiuto del principio di sussidiarietà e la comparsa del settore pubblico imprenditoriale, fattori che alla fine costituiscono note qualificative del boom dello Stato sociale di Diritto e dell'interventismo.

In generale, si presenta come una nuova nota qualificativa dell'attività finanziaria una Finanza Pubblica diversificata in quanto a fini e funzioni, ed una conseguente diversificazione degli strumenti, risorse ed istituti giuridici finanziari soggetti ad un fenomeno di intercambiabilità.

I fini e le funzioni dello Stato sociale di Diritto possono soddisfarsi con l'uso di

diversi meccanismi di entrata o spesa pubblica, la cui amministrazione, intensità o frequenza con cui si ricorrerà all'uno o l'altro rimarrà nell'ambito della libertà legislativa⁴⁴.

In questo modo la funzione distributiva della Finanza Pubblica ha sperimentato uno slancio definitivo che non si sarebbe potuto sperare in un contesto precedente. Da un lato ciò implica una maggiore captazione e distribuzione di risorse finanziarie, e, dall'altro, che le competenze dei poteri pubblici si sono ampliate. Nonostante ciò, si prevede che col passare del tempo la Finanza eserciterà in modo più difficile le sue funzioni e gli strumenti giuridici che concorrono a realizzare il principio di solidarietà. Questa sofferenza dello Stato moderno potrebbe accentuarsi in proporzione diretta alla continua cessione della sovranità ad altri enti e alla sempre più sfuggente ricchezza tassabile.

Per la dottrina spagnola la strada che dà fondamento giuridico alle aspirazioni dello Stato sociale di Diritto è la clausola dell'interesse generale che attribuisce ai poteri pubblici un ruolo di legittimità per l'imposizione di sacrifici alle libertà

⁴⁴ CASADO OLLERO, G., *"Función Extrafiscal del Impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto"*, in Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, pp.76-78. PAULICK segnala che non sono inammissibili le intromissioni nel gioco delle forze economiche servendosi di leggi tributarie. "Il fatto che un intervento tributario persegua principalmente un fine politico-economico non porta di per sé solo alla conclusione che ci troviamo di fronte ad un abuso di forme costituzionali. La funzione impositiva dello Stato è un mezzo legittimo per promuovere l'economia in armonia con l'ordine costituzionale di valori. Nel portare alla luce nuove fonti tributarie, il Legislatore può dirigersi là delle considerazioni fiscali, per obiettivi di politica economica e monetaria di ordine superiore; in uno Stato sociale di Diritto la politica tributaria è allo stesso tempo politica economica, che deve prendersi cura e proteggere le classi sociali più deboli". PAULICK, H., *"Estudio Preliminar"* all' Ordenanza Tributaria Alemana (traduzione di Carlos Palao Taboada), IEF, Madrid, 1980, p.46. Come afferma FICHERA la Costituzione colloca il fenomeno tributario nel contesto dello Stato contemporaneo e lo fa uno strumento privilegiato per la realizzazione dei suoi obiettivi. E per navigare in questo mare aperto si affida al Legislatore. FICHERA, F., *"Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori"*, Riv.Dir.Fin.Sc.F., Voi!, 1997, p.492. Contrariamente a questi argomenti, DOEHRING, nell'analisi sugli effetti che lo Stato sociale provoca nel Diritto Tributario, si posiziona fermamente nel non favorire l'uso del sistema di tributi come mezzo di intervento dell'economia dal momento che "l'imposizione non può costituire un peso che frani l'iniziativa privata; la riscossione fiscale deve essere utilizzata per la ripresa economica concedendo autonomia ai privati per provvedere alle necessità che non possano essere soddisfatte in altro modo, per finanziare il necessario apparato amministrativo statale; però non deve essere utilizzata per sovvenzionare aziende statali in luogo di aziende private o creare e fabbriche che possono essere ugualmente stabilite grazie all'iniziativa privata. Solo in casi limite dovrà essere utilizzata con il fine di ridistribuire ricchezza". DOEHRING, K., *"Estado social, Estado de Derecho"*, in ABENDROTH, W., FORSTHOFF, E. e DOEHRING, K., *El Estado social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986, pp.99 e 200.

personali. Tale clausola esercita una funzione di controllo sul potere di limitazione dello Stato in modo tale che i tribunali siano autorizzati ad annullare quegli atti del settore pubblico alieni da qualsiasi considerazione di interesse generale⁴⁵.

D'altra parte nei paesi europei l'interventismo economico dello Stato si è giustificato a partire dall'identificazione di necessità sociali a cui bisogna trovare una rapida ed efficace soluzione che non può essere offerta dal settore privato per quanto il costo della stessa non implichi benefici futuri, costituendosi di conseguenza, come un ambito di azione privata senza incentivi di investimento.

In particolare, come afferma il prof. Andrea Amatucci, lo sviluppo di alcuni aspetti di attuale importanza sul tema della valutazione dell'interesse pubblico, riferito al risultato economico e al processo produttivo, converte la legge tributaria a fini extrafiscali negli interessanti contesti, rispettivamente, della politica regionale di sviluppo e nella dimensione comunitaria⁴⁶.

Il primo studio sull'extrafiscalità realizzato in Spagna è quello elaborato da BUXO'DE ABAIGAR intitolato *Los objetivos extrafiscales en los impuestos*. Essa contiene alcuni punti che coincidono con l'opera del Pugliese e pretende essere uno studio storico-concettuale sugli obiettivi extrafiscali dell'imposizione.

Nell'ambito strettamente giuridico Villar Palasi è stato uno dei primi amministrativisti interessati all'argomento.

⁴⁵ De JUAN ASENJO, O., *La Constitución económica española*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1984, pp.81 e 82. In particolare, si deve evidenziare l'art.28! Costituzionale spagnola come contenente tale clausola, intendendo tutta la "ricchezza tanto nella sua proiezione statica-proprietà-, tanto in quella dinamica-iniziativa e attività economica...-(la quale) si proietta su tutti gli agenti economici, indipendentemente dal loro carattere pubblico o privato". *Ibid.* Su questa linea, GONZALEZ NAVARRO sostiene che "gli individui ed i gruppi per raggiungere la loro *pienezza*, per svilupparsi pienamente, necessitano di mezzi, tra cui la proprietà privata. Per questo, la funzione sociale che è chiamata a compiere la proprietà è quella di rendere possibile che gli individui e i gruppi si realizzino. E questo comporta: a) la necessità che il Legislatore favorisca l'accesso alla proprietà privata, b) la necessità che quando la proprietà privata ricada su beni scarsi, il suolo, per esempio, il Legislatore possa adottare soluzioni redistributive". GONZALEZ NAVARRO, F., *El Estado Social y Democrático de Derecho*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1992, pp.23 e 124.

⁴⁶ AMATUCCI A., *El Ordenamiento Jurídico Financiero*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2002,

In uno studio precedente alla Ley General Tributaria del 1963, l'Autore segnala che l'utilizzo del tributo come mezzo o strumento di modificazione della realtà economica e sociale era una delle grandi scoperte delle teorie che spiegavano efficacemente il contesto economico del dopoguerra.

L'Autore afferma che l'extrafiscalità dell'imposta si mostra necessaria per la posizione sociale dello Stato moderno, ogni volta che il continuo aumento della pressione fiscale non si limita a incrementare il volume delle entrate dello Stato. In definitiva, per l'Autore, l'imposta ha adottato ai giorni nostri una posizione "wagneriana" in quanto ai fini ad essa collegati.

Il principio di protezione economica, il principio di polizia, il principio sanzionatorio e, infine, il principio di redistribuzione sociale sono per l'Autore un tutt'uno con l'uso dell'imposta.

Così l'attività tributaria dello Stato assume un ruolo belligerante insieme con la politica monetaria creditizia e la politica delle spese pubbliche. Tutte le imposte, di qualunque tipo e natura, possono diventare strumenti della politica non fiscale dello Stato, variando in questa funzione solo il loro grado di efficacia.

Il sistema tributario di un paese può rispondere ad un concetto generale di carattere finalistico extrafiscale. Fra tutti questi fini extrafiscali, forse il più significativo e rilevante è il conseguimento di una giusta redistribuzione del reddito nazionale⁴⁷.

p.45.

⁴⁷ VTLLAR PALASI', J.L., "*Observaciones sobre el sistema fiscal espanol*", RAP N. 4, 1951, p. 97. "Tutte le imposte agiscono sulla situazione economica e sociale dei cittadini e la cambia, e per questo, è inevitabile che lo Stato valorizzi questi effetti e li utilizzi come mezzi per raggiungere i suoi fini economici, politici e sociali L'imposta neutrale è un'eccezione, mentre quello che EINAUDI chiama pseudo-imposta è diventato la regola generale. D'altro canto, la riscossione dell'imposta implica, già di per sé, a prescindere dalla coscienza del Legislatore, un intervento dello Stato nella distribuzione esistente dei redditi e dei patrimoni,; in quanto la riscossione opera sempre un trasferimento di ricchezza, dal momento che l'imposta trasferisce capacità di acquisizione dei contribuenti allo Stato, e da questo ad altri sudditi.. essendo così, in modo inesorabile e supponendo di per sé ogni fenomeno redistributivo una distrazione di ricchezza, in quanto comporta certi costi, il problema posto allo Stato, consiste nell'adottare una posizione di assoluta neutralità, lasciando che il processo di redistribuzione segua o intervenire in questi fenomeni passivi del fenomeno

Affermazioni di questo tipo, evidenziate quasi trenta anni prima della promulgazione dell'attuale Costituzione spagnola, formarono il principio dell'interventismo statale, specialmente in ambito tributario.

L'analisi del tributo con fini extrafiscali da parte della dottrina giuridica tributaria ha informato il criterio del massimo interprete della Costituzione il quale nel decidere sul contenzioso sottoposto alla sua giurisdizione ha delineato una posizione giurisprudenziale importante⁴⁸.

tributario, in primo luogo per eliminare le sue ingiustizie e, in secondo luogo, per utilizzare questi effetti secondari dell'imposta per conseguire una più giusta redistribuzione del reddito nazionale. All'interno della tipica posizione dello Stato moderno, che non può disinteressarsi di nessun fenomeno che influisca sulle condizioni di vita del suddito, la posizione di indifferenza risulterebbe incongruente. Lo Stato moderno non solo agisce in questa situazione esistente di distribuzione della ricchezza, attraverso la politica amministrativa- cosa che in Finanza si potrebbe equiparare alla politica delle spese-, ma deve armonizzare necessariamente la spesa con la politica di entrate, riportando gli effetti secondari dell'imposta- quelli della tecnica tedesca- alla sua politica di investimento, al fine di evitare che questa disarmonia provochi in definitiva il contrario di quello si voleva raggiungere... si viene riconoscendo la necessità che lo Stato, la città, i raggruppamenti politici in generale, realizzi una redistribuzione della ricchezza. Ciò che è relativamente nuovo è giustamente il perseguimento di questo fine redistributivo attraverso l'imposta... lo Stato moderno si è limitato perciò ad avere coscienza di questa distribuzione e ad indirizzarla nella direzione desiderata. L'eliminazione dei redditi antisociali e antieconomicamente in poche mani come ha detto HOBSON, la eutanasia del contribuente, come l'ha denominata KEYNES, sono fini che lo Stato moderno, spinto da un forte spirito sociale, di protezione dell'economicamente debole, ha assunto in modo decisivo. L'imposta ha smesso di essere neutrale, per trasformarsi in uno strumento di politica sociale. Già in relazione diretta con l'analisi dell'extrafiscalità nel sistema tributario spagnolo, l'Autore indica che "l'imposta non deve limitarsi ad essere fonte delle entrate necessarie per il fisco, ma deve sfumare la sua azione con una tendenza extrafiscale fortemente accentuata... il nostro sistema tributario presenta una regressione secondo i principi di giustizia sociale, prendendo il massimo delle entrate tributarie sugli economicamente deboli, e permettendo una facile evasione alle imposte progressive...in conclusione, bisogna evidenziare quanto parcamente il nostro sistema tributario ha assunto fino ad ora fini extrafiscali, e d'altro lato, la forma scoordinata in cui l'ha fatto; tra questi fini, bisogna focalizzare l'attenzione soprattutto sulla politica di redistribuzione dei redditi, che perseguita per altri fini e istituzioni si trova contraddetta, in modo indiretto, dall'attuale sistema tributario. All'imposta come fonte di reddito bisogna sostituire l'imposta come strumento di controllo sociale ed economico". *Ibid.*, pp. 99 e 100, 118 e 119.

⁴⁸ Fuori dalle affermazioni contenute in Manuali, Corsi, Trattati e Monografie nelle quali la dogmatica si è occupata di questo tema, i principali articoli, già classici nella materia, in particolare sullo studio di questo tema, sono: ALBINANA GARCIA-QUTNTANA, C, "*Los tributos con fines no-fnancieros* ", in *Economia Espanola, Cultura y Sociedad. Homenaje a Juan Velarde Fuertes ofrecido por la Universidad Complutense*, Edema, Madrid, 1992 e dello stesso Autore: "*La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconomico*", CT N.58, 1989, e "Los impuestos de ordenamiento economico", HPE N.71, 1981; CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autònomas (una aproximaciòn a las Junciones del tributo regional)*, Universidad de Granata, Granata, 1981, dello stesso Autore "*Funciòn Extrafiscal del Impuesto: la nociòn de capacidad contributiva como esencial al impuesto* ", in *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Buenos Aires, Asociaciòn Argentina de Estudios Fiscales, 1994, "Los fines no fiscales de los Tributos", *RDFHP N. 213*, 1991 e "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversiòn en la CEE", *HPE N. 96*, 1988; CHECA GONZALEZ, C, "*Los fines no fiscales de los tributos*", *REDF N. 40*, 1983; GONZALEZ GARCIA, E., "*La utilizaciòn de los instrumentos tributarios para fines de politica econòmica*", *ARS IURIS N. 18*, 1988; LEJEUNE VALCARCEL, E., "*Aproximaciòn al Principio delgualdad Tributaria*" in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980; MARTINEZ LAGO, M.A., "*Funciòn motivadora de la norma tributaria y prohibiciòn de confiscatoriedad*", *REDF N. 60*, 1988, O

L'influenza che la dottrina spagnola ha avuto in questo senso indica lo sviluppo che va da una posizione inizialmente di cautela per quanto riguarda l'uso di questi strumenti, all'accettazione e promulgazione dello stesso.

A sua volta, tale sviluppo ha incrementato la concretizzazione giuridica di questi strumenti in modo tale che la loro struttura, senza abbandonare quella di strumento tributario, è stata teleologicamente ridefinita.

L'analisi giuridica tributaria dell'extrafiscalità ed i suoi mezzi nella dottrina spagnola, parte dalle concezioni di Sainz de Bujanda, il quale nella ricerca di una teoria giuridica dell'esenzione tributaria concepisce il tributo come *strumento* di una politica qualificata con distinti aggettivi che risponde a esigenze interne dell'ordinamento giuridico e che conseguentemente può valorizzarsi dal punto di vista della sua idoneità al raggiungimento di fini di giustizia a cui tutto il Diritto deve orientarsi⁴⁹.

In questo senso, le norme costituzionali fiscali costituiscono le basi di una teoria giuridica dell'esenzione, ragion per cui è essenziale che la legislazione fiscale ordinaria offra una certa coerenza e si ispiri ad alcune idee o criteri basilari rispetto ai quali si crede giusto per la distribuzione del carico tributario.

Senza dimenticare che il lavoro di Sainz de Bujanda testè citato ha una base positiva precostituzionale; può affermarsi che le idee o criteri basilari a cui si

"Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de Confiscatoriedad", Gaceta Fiscal N. 81, 1990; MATTEO RODRIGUEZ, L., *"Análisis y Crítica de un impuesto de ordenamiento mordi"*, REDF N. 39, 1983; PALAO TABOADA, C., *"Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva"*, in Estudios en Homenaje al Professor Federico de Castro, TECNOS, Madrid, 1988; PEREZ de AYALA, J. L., *"Los artículos Tercer y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada"*, CT N. 50, 1985 e "Artículo 4" in Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras (Dirigidos por Narciso Amorós Rica) Tomo I, Edersa, Madrid, 1982; SATNZ de BUJANDA, F., *"Teoría Jurídica de la exención tributaria- Informe para un coloquio"*, in *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963 (contenuto anche in XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Edersa, Madrid, 1964); YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *"Comentario sobre un precepto olvidado. el artículo 4 de la Ley General Tributaria"*, HPE N. 32, 1975.

⁴⁹ SATNZ de BUJANDA, F., *"Teoría Jurídica de la Exención Tributaria- Informe para un Coloquio "*, in Hacienda y Derecho III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 389 e 391. Lo studio più antico sull'extrafiscalità è di BUXO De ABAIGAR, il quale con una metodologia metagiuridica affronta lo studio nel contesto spagnolo. Si veda, BUXO De ABAIGAR, J., *Los objetivos extrafiscales en los impuestos*, Publicaciones de la Sección de Prensa de la Diputación Provincial de Barcelona, Barcelona, 1956.

riferisce sono i principi della giustizia tributaria materiale, oggi giorno configurati nel loro ambito materiale dai principi di generalità, uguaglianza, capacità contributiva, progressività e non confiscatorietà⁵⁰.

In poche parole, quando Sainz de Bujanda esegue l'analisi dell'esenzione tributaria in relazione al principio di capacità contributiva, l'Autore non ha dubbi nel qualificarla "problema terribile", non tanto per il controverso collegamento al suddetto principio, ma in quanto posta in un contesto di economia di mercato in cui il ruolo delle potenze economiche influisce sulle decisioni soprattutto per quanto riguarda la scelta dei soggetti passivi.

Queste osservazioni possono essere perfettamente trasferite all'analisi dell'imposta con fini extrafiscali, con la qual cosa ancor di più si evidenzia che uno dei grandi problemi della Finanza Funzionale non è tanto l'accettazione di tale strada di lavoro, ma il grado di intervento e le sue forme di controllo.

In definitiva, Sainz de Bujanda comprende che l'equa distribuzione del carico fiscale non può essere sacrificato per il raggiungimento di altri fini per quanto importanti e attraenti possano essere, perché l'ordinamento giuridico deve essere inteso ed applicato come un tutto ed anche perché sarebbe aberrante compiere queste operazioni sacrificando determinati principi e norme fondamentali per

⁵⁰ Si veda SOLER ROCH, M. T., *Incentivos a la Inversión y Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pp. 31 e 32. L'interpretazione corretta dei principi gli attribuisce il carattere di ponte o connessione nello studio di determinati istituti giuridici e le norme che li regolano- sebbene occasionalmente, messe in pratica, divergono essenzialmente dall'istituto che regolano, oscurandolo ed evitando una corretta visione dello stesso; detto con le parole di GARCIA de ENTERRIA i principi generali del Diritto sono "gli unici strumenti per dar senso alle istituzioni e per articularle nel sistema generale dell'ordinamento..." in modo tale che "il semplice lavoro tecnico di integrazione di alcune leggi elaborate...all'interno del sistema generale dell'ordinamento esige rigorosamente, con una imperiosità molto più energica di quella che poteva darsi in relazione ai vecchi codici unitari, un appello costante ai principi generali del diritto". GARCIA de ENTERRIA, E., *Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho*, Civitas, Madrid, 1984, pp. 24 e 29.

altri di pari rango⁵¹.

Insieme con Sainz de Bujanda gli autori che hanno una visione affine sono Cortes Dominguez e Martin Delgado.

Questi partono dall'idea che all'interno dello schema della Finanza funzionale l'imposta abbia ottenuto rilevanza come strumento della politica economica dei governi, la qual cosa, immersa in un ambito non viziato dalle forze politiche ed economiche, risponde ad un ideale di giustizia⁵².

Gli autori non negano l'uso extrafiscale del tributo, ma comprendono che detto strumento giuridico deve accordarsi col principio di capacità contributiva, dato che "il problema della giustizia fiscale non ha ancora trovato formule concrete nelle quali manifestarsi chiaramente", "oltre a giustificare il suo carattere impositivo" "data la struttura di molti sistemi tributari attuali".

Gli studi realizzati negli anni 70 e 80 sul tema dell'extrafiscalità posero le basi per la sua attuale concretizzazione legislativa. Sebbene molti contributi, in realtà, non appartengono cronologicamente a questo periodo, è certo che la maggior parte degli autori più importanti in questo periodo realizzarono le basi concettuali di quello che oggi intendiamo per imposte extrafiscali.

Bisogna iniziare lo studio di questo periodo con Gonzàlez Garcìa, secondo cui la produzione di entrate da parte di qualunque tributo è una *conditio sine qua non* affinché quel tributo sia considerato tale.

⁵¹ SAINZ de BUJANDA, F., "Teoria Jurídica de la Exención Tributaria-Informe para un Coloquio ", in Hacienda y Derecho III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 420 e 438.

⁵² CORTES DOMINGUEZ, M. e MARTIN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Espanol (I)*, Civitas, Madrid, 1977, p. 93.

E' importante indicare che per l'Autore può essere conveniente o desiderabile utilizzare i tributi per compiere altri fini, anche costituzionalmente protetti, sempre che ciò non contraddica o vada contro l'essenza del tributo⁵³.

Così se oggi giorno la *coattività* (che definisce il carattere della prestazione) la *capacità contributiva* (il fondamento della giustizia distributiva) e la *copertura della spesa pubblica* (che indica il fine preponderante o esclusivo delle imposte) facilitano la distinzione tra quello che l'Autore chiama fini necessari o primordiali dell'imposta (la copertura della spesa pubblica) e fini contingenti o accessori (quelli propri della politica economica e sociale) basati sui principi sanciti dalla Costituzione (uguaglianza, progresso economico, distribuzione del reddito, ecc.) e che definiscono l'imposta e la differenziano da figure affini, questo studio permetterà di scoprire la causa dell'uso extrafiscale del tributo⁵⁴.

Consideriamo con l'Autore che è fondamentale determinare la funzione che il principio di capacità contributiva gioca su questi strumenti, in tanto che la sua doppia funzione di fondamento o presupposto dell'imposizione e criterio astratto di mediazione del carico tributario, determinano la legittimità di ogni imposta, utilizzata principalmente con fini di riscossione o in campo extrafiscale.

Se la capacità contributiva per disposto costituzionale deve essere presente in ogni prestazione patrimoniale diretta a sostenere le spese pubbliche, essa gioca un ruolo decisivo nel configurare il presupposto di fatto al cui verificarsi nasce l'obbligazione impositiva.

Analogamente a quanto succede con le tasse e i contributi speciali, nel caso delle imposte con fini extrafiscali non è meno certo che questa presenza non debba essere la stessa né in carattere né in intensità, sebbene, in ogni caso, debba farsi

⁵³ GONZÁLEZ GARCIA, G., *Concepto actual de Tributo: análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 21.

⁵⁴ GONZÁLEZ GARCIA, E., "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", ARS IURIS. 18, 1998, p. 39.

un chiaro riferimento alla capacità contributiva del soggetto passivo: la ricchezza o potenza economica reale, efficace e attuale⁵⁵.

Sulla stessa linea è la posizione di Perez de Ayala, che coincide con le posizioni più importanti della dottrina centroeuropea più caratteristica (Neumark, Schmolders). L'Autore aggiunge che la componente teleologica dello strumento impositivo non nega allo stesso il suo carattere tributario, dal momento che oggi esiste un compimento contemporaneo di principi di riscossione e fini di politica economica ogni volta che si mette in funzione l'ingranaggio giuridico-impositivo.

Dobbiamo chiarire con questo che il fine perseguito dall'imposta è qualcosa di accessorio o esterno alla sua condizione di imposta, la quale, all'inizio, non perde la sua natura per il fatto di essere al servizio di fini di riscossione o politico-economici, o di entrambi contemporaneamente.

E' fondamentale prendere con molta cautela l'esistenza di tale tipo di imposta per evitare che il Legislatore ceda alla tentazione di strutturare tali imposte secondo criteri non compatibili con quelli di giustizia ed eguaglianza tributaria⁵⁶.

Su questa linea si colloca anche il pensiero di Checa Gonzalez, il quale afferma l'esistenza di queste imposte aventi un ruolo fondamentale nelle nuove funzioni di competenza dello Stato⁵⁷.

Nel conseguimento della giustizia tributaria, insieme col principio di capacità

⁵⁵ GONZALEZ GARCIA, E., *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 22 ; MOSCHETTI, F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973, pp. 218-220, così, "El principio de la capacidad contributiva", in *Tratado de Derecho Tributario* (Diretto dal prof. Andrea Amatucci) Tomo I, Bogotá, 2001, p. 263; GONZALEZ GARCIA, E., "La utilización de los instrumentos tributarios para fines de política económica", *ARS IURIS* N. 18, 1998, P. 43.

⁵⁶ PEREZ de AYALA, J., "Los Artículos Tercero y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada", *CT* N. 50, 1985, p. 70, dello stesso Autore, "Artículo 4" in *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* (Diretti da Narciso Amorós Rica) Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pp. 41 ss.

⁵⁷ CHECA GONZALEZ, C., "Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *REDF* N. 40, 1983, p. 505.

contributiva, si richiede l'intervento dei principi fondamentali di uguaglianza e progressività, con la qual cosa non è ammissibile la posizione di chi dubita della legittimità dell'uso dei fini extrafiscali basandosi per questo sull'incompatibilità tra essi ed il principio di capacità contributiva, intesa come criterio materiale unico di giustizia nella sfera tributaria.

Di conseguenza, come afferma Lejeune Valcàrcel, bisogna rifarsi all'interconnessione tra le istituzioni che integrano un ordinamento giuridico ed i presupposti o valori che costituzionalmente sono superiori nello stesso. Questo legittima la strumentalizzazione delle istituzioni giuridiche sempre che siano le più adeguate per questo da un punto di vista tecnico. In ragione di ciò resta giustificata la possibilità costituzionale di utilizzare i tributi con fine non fiscale, nonostante sia impossibile a livello legislativo che l'imposta possa separarsi dal principio di capacità contributiva⁵⁸.

Sebbene sia costituzionalmente legittimo l'uso extrafiscale del tributo, questo ha comportato un'espansione eccessiva della legislazione in questo senso, la quale a volte si separa troppo da un minimo riferimento alla capacità economica, con la conseguenza che non può assicurarsi che molte norme extrafiscali siano effettivamente capaci di produrre gli effetti in principio assegnati, né che impediscano lo snaturamento dello strumento tributario⁵⁹.

Secondo Perez Royo l'uso extrafiscale del tributo deve significare l'incorporazione di un indice di capacità contributiva, dal momento che i fini extrafiscali devono rispondere ad un principio tutelato dal sistema di valori della

⁵⁸ GONZALEZ GARCIA, E., e LEJEUNE VALCÀRCEL, E., *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2000, pp. 166 e 167.

⁵⁹ LEJEUNE VALCÀRCEL, E., " *Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria* ", in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*", Edersa, Madrid, 1980, pp. 175-180.

Costituzione⁶⁰.

Su questa linea Yebra Martul-Ortega chiarisce che i principi fondamentali funzionano come iniziativa e limite all'uso del tributo con fini economico-sociali. I principi di giustizia tributaria materiale ed i diritti fondamentali costituiscono, in questo senso, l'ambito giuridico di riferimento di questo tipo di strumenti, che nella misura in cui rispettino tali principi saranno considerati imposte⁶¹. L'inserimento di questo criterio fa intendere che l'imposta come oggetto di studio della scienza giuridica è distinta dall'imposta come oggetto di studio della scienza della finanza. Così, la natura dei principi tributari a volte può essere effetto del loro uso interventista da parte dello Stato ma, in ogni caso, il contenuto del principio deve essere quello che gli è stato attribuito dal Diritto Tributario. Pertanto, dal momento che non c'è compatibilità tra principio, mezzo e fine, si distorce il mezzo giuridico nell'intento di adattarlo al fine economico⁶².

⁶⁰ PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2001, p. 36. Su questa linea, Luis MATEO stabilisce che il fine di contribuzione alla spesa pubblica passerebbe in primo piano nel caso delle imposte fiscali, e che l'apparente disaccordo delle imposte con fini extrafiscali col principio di capacità economica resterebbe eluso in quanto la provocazione di una spesa, in parallelo con le tasse, sarebbe il fondamento ultimo di tale imposizione; allora, l'Autore si domanda se realmente esistono figure tributarie extrafiscali il cui ruolo risulti estraneo all'ambito della politica economica. MATEO, L., *Anàlisis y crítica de un impuesto de ordenamiento maral*", REDF N. 39, 1983, P. 344. BAYONA DE PEROGORDO e SOLER ROCH considerano che la dottrina maggioritaria abbia rifiutato la distinzione tra imposte di finanziamento e di ordinamento proposta da GERLOFF, nel senso che sebbene serva per realizzare un chiarimento o identificazione di determinate imposte nel sistema impositivo, è certo che entrambi gli obiettivi si incontrino indissolubilmente uniti in ogni imposta. Di fatto, evidenziano che l'art. 2.1 della Ley General Tributaria 58/2003 stabilisce questa ambivalenza, in modo che la distribuzione, stabilità e lo sviluppo coinè obiettivi della politica tributaria siano fini tanto ampi che probabilmente nessuna imposta è aliena al loro conseguimento. Di conseguenza, affermano che non è che si presentino due tipi di imposte distinte qualitativamente e strutturalmente, ma concorrenza di distinti obiettivi in una stessa figura, la cui interpretazione teleologica non suppone un criterio giuridico di differenziazione tra l'uno e l'altro. D'altra parte, l'esistenza di questi obiettivi non impone l'uso di diversi tipi di imposta, ma in ogni caso, modificazioni normative che possono colpire indistintamente la regolazione di ogni imposta. Per questi autori, l'esistenza di una vera imposta di ordinamento dipende dalla "intensità" o "primato" con cui si presenta l'obbiettivo extrafiscale nella configurazione dell'imposta, che d'altro lato, determinerà la riduzione o sparizione dello stesso in misura del compimento del suo obbiettivo. Gli autori ritengono che uno dei maggiori problemi è la compatibilità di detto uso con i principi di giustizia tributaria. BAYONA DE PEROGORDO, J.J., SOLER ROCH, M.T., *Compendio de Derecho Financiero*, Compas, Alicante, 1991, pp. 248 e 249.

⁶¹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria*", HPE N. 32, 1975, PP. 150 E 185.

⁶² *Ibid.*, p. 146. Così, come afferma MARTINEZ LAGO, i fini non fiscali dei tributi devono essere posti in relazione con i principi che, secondo la Costituzione, informano il dovere di contribuire di tutti al sostenimento delle spese pubbliche attraverso il sistema tributario, intanto deve tenersi presente che sebbene ci sia una diretta o indiretta produzione di effetti che non rispondono al puro fine fiscale ciò non implica che esistano principi distributivi

Queste vie teoriche di accettazione dell'uso extrafiscale dell'imposta avranno occasione di verificarsi una volta concretizzati i primi casi di imposizione ultrafiscale a livello legislativo. In tal senso, l'auspicio manifestato da Casado Ollero ebbe luogo quando si concretizzarono nella Spagna di transizione le Comunità Autonome, essendo questi enti quelli che iniziarono lo sviluppo e la messa in pratica di tale tipo di strumenti⁶³.

La dottrina spagnola, come quella italiana, dunque, non nega l'uso dell'imposta con fini extrafiscali, ma dimostra una preoccupazione costante sul ruolo che in questo campo hanno i principi di giustizia tributaria materiale. In questo senso, i continui riferimenti al principio di capacità contributiva inteso come criterio fondamentale e basilare dell'imposizione, evidenzia la comprensibile preoccupazione degli autori per una sua possibile rottura.

contrapposti a quello di capacità economica, il quale oltre a non ammettere eccezioni alla sua applicazione, ammette una qualificazione solidale che fa perdere parte della problematica alla questione dei fini extrafiscali dell'imposizione. MARTINEZ LAGO, M. A., *"Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad"*, REDF N. 60, 1988, pp. 606 e 607. Si veda FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Espanol I*, Marciai Pons, Madrid, 2003, pp. 59-61; MATEO, L., *"Anàlisis crítica de un impuesto de ordenamiento mordi"*, REDF N. 39, 1983, P. 344.

⁶³ CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981, pp. 85 ss.

CAPITOLO II

L'IMPOSTA CON FINI EXTRAFISCALI E LA SUA CLASSIFICAZIONE

1. IDENTIFICAZIONE DELLE IMPOSTE CON FINI EXTRAFISCALI

Oggigiorno tributi istituiti originariamente al fine di reperire le entrate necessarie allo svolgimento delle attività dello Stato, producono anche ed inevitabilmente effetti economici e sociali;⁶⁴. Pertanto, per rispettare i postulati costituzionali che sono alla base dell'imposizione tributaria, è necessario determinare quale aspetto abbia carattere principale o accessorio, ovvero, stabilire se l'imposta in questione è principalmente fiscale o al contrario persegua fini extrafiscali in misura proporzionalmente maggiore rispetto a quelli di riscossione⁶⁵.

⁶⁴ ALONSO GONZALEZ, L.M., *Los impuestos Autonòmicos de caràcter extrafiscal*, Marciai Pons, Madrid, 1995, p. 21 ; CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autònomas (una aproximaciòn a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981, p. 80; MARTINEZ LAGO, M.A., "Los fines nofiscales de la imposiciòn y la prohibiciòn de confiscatoriedad", *Gaceta Fiscal* N.81, 1990, pp. 143 e 144. FICHERA, nel parlare del ruolo dei tributi nello Stato stabilisce che "il sistema tributario nell'epoca contemporanea sviluppa allo stesso tempo una funzione fiscale ed una extrafiscale: oltre a procurare mezzi finanziari necessari per sostenere lo sviluppo delle funzioni dello Stato, serve a realizzare fini economici e sociali di vario ordine, siano essi redistributivi, congiunturali o di sviluppo. Il tratto di tali profili strumentali non è nuovo ma oggi la peculiarità è data dal fatto che più cresce la funzione fiscale, ovvero più sono necessarie le risorse per far fronte ad una spesa pubblica crescente, più si accentua la funzione extrafiscale; un carico fiscale in aumento, di fatto, interferisce in modo più marcato e diffuso sulle condizioni del contribuente, condiziona le posizioni ed influenza le scelte familiari e aziendali, costituendo uno strumento efficace, insieme con altri, al raggiungimento dei fini dell'ordinamento". FICHERA, F., "Fiscalità ed Extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", *Riv.Dir.Fin.Sc.F.*, Voli, 1997, p. 486; si veda anche, CASADO OLLERO, G., "Los fines nofiscales de los tributos", *REDHP* N. 213, 1991, p. 466; LEJEUNE VALCARCEL, E., "Aproximaciòn al Principio de Igualdad Tributaria ", in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p. 171; MARTINEZ LAGO, M.A., "Funciòn motivadora de la norma tributariayprohibiciòn de confiscatoriedad", *REDF* N. 60, 1988, pp. 606 e 607; MATEO, L., "Anàlisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *REDF* N. 39, 1983, pp. 344 e 345; VARONA ALABERN, J.E., "El tributo catalàn creado por la Ley de Proteccion Civil de Cataluna y la STC 168/2004, de 6 de octubre", *Nueva Fiscalidad* N.6, 2005, pp. 26 ss.

⁶⁵ Nella maggior parte dei casi tale chiarimento pone le basi per il loro inserimento, soprattutto in quegli Stati che hanno vari livelli di governo con un potere tributario delineato da una distribuzione di materie e fatti imponibili la cui eventuale trasgressione può essere sottoposta al controllo di costituzionalità, come nel caso spagnolo, italiano o tedesco. In questo ultimo caso, la distinzione ha molta importanza in quanto "ad un ambito di competenza materiale o

Nonostante ciò sia un compito interpretativo di non facile realizzazione, in via di principio possiamo evidenziare che la determinazione di un'imposta come principalmente extrafiscale si basa fundamentalmente su tre premesse⁶⁶:

- 1) le imposte con fini extrafiscali devono intendersi come trattamenti tributari additivi che vengono introdotti nell'ordinamento giuridico impositivo con l'inserimento di un fatto imponibile che agisce in funzione promozionale;
- 2) sono strumenti ancora più disincentivanti rispetto alle imposte previamente esistenti nel sistema fiscale, rivolte prevalentemente al fine della riscossione;
- 3) si riferiscono in modo mediato a principi costituzionali legati all'effettività del principio di uguaglianza sostanziale, nonostante debbano fondarsi sul principio di capacità contributiva⁶⁷.

obbiettivo corrisponde, allo stesso tempo, la potestà per stabilire e regolare il tributo, sempre che il fatto imponibile non sia stato gravato prima da un'imposta regolata in una legge federale". GONZALEZ de la FUENTE, J.M., *"Tributos ambientales en Alemanid"*, Noticias de la Union Europea n. 122, 1995, p. 75. Si veda, CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autònomas (una aproximaciòn a lasfunciones del tributo regional)*, Università di Granada, Granada, 1981, pp. 112 ss; GONZALEZ GARCIA, E., *"La utilizaciòn de los instrumentos tributariospara fines de politica economica"*, ARS IURIS N.18, 1998, p. 40; ORTIZ CALLE, E., *"Los limites de la competencia legislativa tributaria de los lander en la Repùblica Federai de Alemanna; un anàlisis comparado (II)*, in *Impuestos I*, 1999, pp. 1142,1143,1149 ss..

⁶⁶ CASADO OLLERO graficamente afferma che "l'extrafiscaleità è un' idra con molte teste che si presenta in molteplici manifestazioni che a loro volta rivestono un grado molto diverso di estensione e intensità"; a partire da questa analogia introduttiva fa una differenziazione chiarificatrice della presenza dell'extrafiscaleità nel diritto positivo; afferma, in primo luogo, che si deve tener conto degli effetti non fiscali dei tributi, ovvero, quelli che contemporaneamente o successivamente derivano dall'imposizione; in secondo luogo, gli obiettivi o fini non fiscali dei tributi che si articolano attraverso tecniche di sgravi, deduzioni, esenzioni, meccanismi di riduzione del carico tributario o di tecniche di disincentivazione che si immettono in imposte tipicamente di riscossione come, per esempio, l'imposta sul reddito, - rispetto alle quali ritiene che possano essere "manifestazioni di un pittoricismo fiscale"- . In terzo luogo, i tributi con fini non fiscali, ovvero, quelli ai quali si attribuisce oltre ad una funzione di riscossione, e a volte al di sopra di essa, una funzione extrafiscale. Infine, una quarta categoria che sarebbe formata dai tributi extrafiscali, rispetto ai quali l'Autore considera che "l'aggettivo extrafiscale annulla il sostantivo tributo", con la qual cosa detta denominazione è quasi una contraddizione in termini, a cui affibbia il carattere di multa senza previa infrazione, oltre ad indicarli come un intento del Legislatore oer colpire nuove materie imponibili per una maggiore riscossione, e senza obbedire a veri obiettivi extrafiscali.. CASADO OLLERO, G., *"Funciòn Extrafiscal del Impuesto: la nociòn de capacidad contributiva corno esencial al impuesto "*, in *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Buenos Aires, Asociaciòn Argentina de Estudios Fiscales, 1994, pp. 69 e 70.

⁶⁷ Inizialmente, tali criteri permettono di valutare la proporzionalità tra il fine perseguito, gli effetti conseguiti ed il funzionamento del tributo secondo la struttura stabilita dal Legislatore secondo i fini a cui tenda. Più concretamente, permettono di realizzare un giudizio di proporzionalità sull'imposta, ponderando l'idoneità della norma, la sua necessità o indispensabilità ed il ragionevole equilibrio che deve esistere tra la misura adottata ed i diritti del cittadino. Si veda, AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilizaciòn extrafiscal de los tributos y los principios dejusticia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp.179, 180, 181 ; BARNES, J., *"Introducciòn al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario"*, RAP N. 135, 1994, pp. 499 e 500, così, *"El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar"*, Cuadernos de Derecho Pùblico N.5, 1998, pp. 25-27; FASSBENDER, B., *"El*

A tal proposito, la concezione del Prof. Franco Fichera è fondamentale per comprendere la fenomenologia dei benefici fiscali, che sono una delle modalità di attuazione dell'extrafiscalità in materia tributaria. Quest'ultimo afferma che "i benefici fiscali non possono trovare nella capacità contributiva un parametro diretto di paragone perchè non si tratta di carenza di capacità contributiva, ma di una valutazione diversa di una capacità contributiva che ad ogni modo esiste... il principale tipo di controllo in materia di delimitazione dei benefici fiscali si riferisce alla loro legittimità nella ricerca del principio generale di uguaglianza. In questo caso si tratta delle incongruenze e irragionevolezza che viciano la scelta legislativa di differenze confrontate, per esempio, con altre delimitazioni poste dalla stessa legge ordinaria"⁶⁸.

Il fulcro del ragionamento giuridico del Prof. Fichera è incentrato sull'operatività degli strumenti che, integrandosi come mezzi promozionali, definiscono l'ambito di attuazione del presupposto imponibile e, conseguentemente, significano un minor carico tributario o, addirittura, comportano la sua inconsistenza.

L'imposizione con fini extrafiscali non può spiegarsi in modo analogo a quello dei benefici fiscali perché l'imposta utilizzata per il conseguimento di fini diversi da quello del reperimento delle entrate comporta, essenzialmente, la realizzazione di un fatto imponibile considerato in sé stesso in funzione esclusivamente disincentivante.

principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ", Cuadernos de Derecho Público N. 5, 1998, pp. 54-57; GALETTA, D-U., "El principio de proporcionalidad en el Derecho comunitario" *Cuadernos de Derecho Público N. 5*, 1998, pp. 83-97; HERRERA MOLINA, P., "Desgravaciones tributarias y proteccion del medio ambiente (anàlisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho Tributario)", in *Fiscalidad Ambientai, Cedecs, Barcellona*, 1998, p. 137; KLUTH, W., "Proteccion del medio ambiente mediante tributos ecològicos en la Repùblica Federai Alemana", in *Fiscalidad Ambientai, Cedecs, Barcelona*, 1998, p.198; LOPEZ GONZALEZ, J.I., "El principio de proporcionalidad en el Derecho Administrativo", Cuadernos de Derecho Público N.5, 1998, pp.154-157; MEDINA GUERRERO, M., "El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos jundamentales", Cuadernos de Derecho Público N.5, 1998, pp.135-141; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Comentarios sobre unprecepto olvidado: el articulo 4 de la Ley General Tributaria", HPE N. 32, 1975, p.181. Sulla proporzionalità come criterio di giustizia della capacità contributiva nella dottrina moderna si veda PEREZ de AYALA, J.L., "Los Articulos Tersero y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinalactualizada", CTN. 50, 1985, p.66.

⁶⁸ FICHERA, F., *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pp. 148 e 167.

Tale situazione ha rilevanti implicazioni metodologiche. Il compito interpretativo è volto a stabilire la funzione extrafiscale dell'imposta, sulla base dell'interpretazione logico-sistematica perseguita dal Legislatore. Il fine extrafiscale deve rendersi evidente negli elementi del tributo e, a maggior ragione, nella struttura quantitativa della prestazione, che deve osservare una stretta relazione di mezzo a fine in base all'obbiettivo extrafiscale da perseguire⁶⁹.

D'altra parte, l'azione disincivante delle imposte è una realtà evidenziata da sempre dalla dottrina, soprattutto negli studi sull'evasione fiscale, l'elusione o la frode alla legge. Questi fenomeni consistono in una riluttanza del contribuente a provvedere alle spese pubbliche che evidenzia l'incidenza del tributo sulle decisioni del contribuente.

Il carattere ancora più disincentivante dell'imposta con fini extrafiscali si evidenzierà ogni volta che sarà possibile valutare gli effetti della sua struttura extrafiscale nell'ambito della realtà che si vuole salvaguardare. Dunque, l'imposta con fini extrafiscali disincentiva ancor di più il comportamento dei soggetti passivi mediante l'ulteriore aggravio di capacità contributiva del soggetto passivo precedentemente sottoposta ad imposizione attraverso le imposte con scopo principalmente fiscali previste dal nostro ordinamento positivo.

Tale ulteriore onere è legittimato dall'osservanza dei principi inerenti la giustizia tributaria sostanziale ma, soprattutto, dall'osservanza di una disposizione costituzionale con fine promozionale, come vedremo nel paragrafo successivo.

⁶⁹ AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp.86 ss ; ALONSO GONZALEZ, L.M., *Los Impuestos Autonómicos de Carácter Extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp.77 e ss., e GUERVOS MAILLO, M.A., *El Impuesto Balera sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp.101 e ss.; HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp.63 ss.; GONZALEZ GARCIA, E., "La utilización de los instrumentos tributarios para fines depolítica económica", *ARS IURIS* N.18, 1998, p.40.

Si evidenzia in questo modo che il fatto imponibile dell'imposta con fini extrafiscali si concretizza in funzione promozionale. Tende alla realizzazione di una norma costituzionale che suggerisce un agire interventista attraverso la sottomissione all'onere tributario situazioni o attività considerate pericolose che, a loro volta, possono contribuire al sostenimento delle spese pubbliche. In questo modo, la virtualità dell'imposta si vedrà riflessa nella realizzazione del fine extrafiscale che si vuole e, di conseguenza, la riscossione finale risulterà una questione accessoria di minore importanza.

Pertanto, non si può sostenere che la migliore imposta con fini extrafiscali è quella che non consegue un reperimento, bensì quella che raggiunge il fine che si propone. Così, ad esempio, nel caso delle imposte ambientali, la virtualità di questo tipo di imposizione dovrà derivare dalla diminuzione dei volumi di inquinamento, e non dal fatto che l'imposta non venga riscossa o versata.

Da quanto detto risulta che è possibile comparare la struttura dell'imposta con fini extrafiscali con altri casi esistenti nell'ordinamento giuridico che tendono principalmente al fine della riscossione e verificare l'operatività dello strumento extrafiscale in riferimento alle altre imposte esistenti e non solo rispetto ad un presupposto di fatto, come nel caso dei benefici.

Ciò permette di compiere un'analisi sull'incidenza dell'imposta con fini extrafiscali all'interno del sistema impositivo e le implicazioni che produce sulla capacità contributiva del soggetto passivo attraverso la quantificazione della pressione impositiva che si esercita sulla stessa una volta che l'imposta viene inserita nell'ordinamento positivo.

Quindi, all'indice di capacità contributiva contenuto nel fatto imponibile, si aggiungono fondamenti costituzionali di indole extrafiscale che determinano l'ambito di azione su cui l'imposta vuole incidere.

Così, ad esempio, nel caso delle imposte con fine ambientale, alla capacità

contributiva si associa il principio del “chi inquina paga”. La norma costituzionale che tutela il fine extrafiscale legittima l'imposizione dell'indice di capacità contributiva in misura maggiore rispetto a quella che dovrebbe essere se tale fine non si aggiungesse al fatto imponibile meramente contributivo.

E' molto importante che gli elementi di quantificazione dei fini extrafiscali siano interpretati attraverso l'analisi strutturale o funzionale⁷⁰.

L'analisi strutturale determina la presenza degli elementi che danno identità ai tributi, ovvero, si riferisce allo studio dei seguenti elementi dell'imposizione tributaria: presupposto, base imponibile, aliquota.

Attraverso l'analisi funzionale, invece, deve stabilirsi la correlazione ed il legame esistente tra tali elementi tra di sé e tra l'imposta, il fine perseguito e l'ordinamento giuridico in cui si inserisce.

L'analisi strutturale fa riferimento all'ambito interno dell'imposta, mentre quella funzionale fa riferimento al suo ambito “esterno”, cioè alla interrelazione tra la sua struttura ed il fine extrafiscale nel contesto normativo costituzionale.

E' fondamentale che in questa ultima analisi si realizzi un giudizio di proporzionalità tra la struttura dell'imposta e i fini che legittimano costituzionalmente la funzione extrafiscale del tributo⁷¹.

⁷⁰ CASADO OLLERO ha segnalato il legame simbiotico esistente tra la struttura del tributo e la sua funzione: "la caratterizzazione tributaria o fiscale di determinate detrazioni patrimoniali coattive dipenderà basicamente da due elementi: dal presupposto che ne determina la nascita (una manifestazione di capacità contributiva) e dal fine o funzione che con esse si perseguono (il contributo al sostenimento delle spese pubbliche)..." a cui si può aggiungere il conseguimento di fini extrafiscali costituzionalmente legittimati. Si veda CASADO OLLERO, G., *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHP N. 23, 1991, p. 471.

⁷¹ Metodi che, d'altra parte, si evidenziano in dottrina. Si veda, VELARDE ARAMAYO, M.S., *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Marciai Pons, Madrid, 1997, pp.3 ss; ALBINANA GARCIA-QUINTANA, C., *"Los impuestos de ordenamiento económico"*, HPE N.71, 1981, p.18; ALONSO GONZALEZ, L.M., *"Los impuestos especiales como tributos medioambientales"*, in *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp. 659-661; BORRERO MORO, C., *"El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica"*, RDFHP N. 248, 1998, pp. 308 e 311; CHECA GONZALEZ, C., *"Los impuestos confines no fiscales:"*

Ciò detto si può giungere alla conclusione che non è possibile determinare la natura extrafiscale di un'imposta sulla base dell'intenzione del Legislatore evidenziata nell'esposizione dei motivi della legge che la prevede.

Questo è un aspetto che può costituire un punto di partenza per l'analisi del tributo, sebbene non sia un criterio definitivo per stabilire il carattere teleologico predominante nell'imposta.

D'altra parte, l'analisi funzionale determinerà se esiste coerenza tra l'adempimento del tributo, il fondamento costituzionale della sua legittimità e l'intenzione perseguita al momento della sua emanazione legislativa.

Da ciò deriva che stabilire in quale ambito si sviluppa il tributo implica realizzare un difficile ed impegnativo lavoro di interpretazione giuridica. Sotto questo profilo, il Prof. Lago Monterò evidenzia il pensiero della dottrina spagnola su questo tema: affinché un tributo inizialmente extrafiscale meriti tale qualifica, deve possedere una completa struttura logico-tributaria principalmente extrafiscale; il fatto imponibile deve essere un fatto della realtà sociale dimostrativo di una condotta o situazione che merita correzione o disincentivo, sotto la protezione di valori costituzionalmente protetti, oltre che dimostrativo di ricchezza imponibile anche in via mediata. Il soggetto passivo d'imposta deve essere quello che realizza il fatto imponibile e non qualsiasi altra persona che abbia una relazione giuridicamente rilevante con lo stesso, senza privare il Legislatore della possibilità di utilizzare, nel caso lo ritenga opportuno, figure di sostituzione o responsabilità per ragioni di convenienza nella gestione o di garanzia della riscossione.

notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", REDF N.40, 1983, p.515; DELGADO, A., "La sentencia del Tribunal Constitucional sobre la ley de reforma agraria andaluza y el impuesto sobre tierras infrautilizadas", REDF N.61, 1989, p.100; FALCON e TELLA R., "Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional", in Derecho del medio ambiente y administración local, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp.679 e 680; GARCIA NOVOA, C., "El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega", RDFHP N.241, 1996, pp.634 e 635; HINOJOSA TORRALVO, J.J., "Los Tributos Regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas", Impuestos II, 1989, p.144; JIMENEZ HERNANDEZ, J., "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas",

La base imponibile deve essere "l'espressione numerica del fatto imponibile" (A. D. Giannini) e non ogni grandezza arbitrariamente individuata dal Legislatore. Il tipo di imposizione fiscale deve rispondere all'orientamento extrafiscale del tributo, in modo da riflettere chiaramente il suo proposito di non riscossione e deve articolarsi in modo che gravi meno onerosamente su chi corregge la condotta o la situazione che si vuole disincentivare o eliminare. A tale effetto sono utili tecniche di diminuzione o incremento del carico tributario, come le soprattasse o le esenzioni totali o parziali, che lo regolino in funzione del comportamento del soggetto passivo e del suo adattamento al fine preteso dal tributo⁷².

Una volta che tali analisi accertino che effettivamente lo strumento tributario possiede aspetti extrafiscali, è possibile porlo in relazione con le concezioni del "Diritto promozionale"⁷³.

Come è noto, in ambito tributario, la strumentalizzazione dell'imposta, per dare vita ai postulati dello Stato sociale di Diritto, ha fatto in modo che gli elementi che ne erano alla base richiedessero sfumature poco analizzate dalla dottrina⁷⁴.

Il Diritto promozionale fu usato, quindi, per spiegare la configurazione di istituti che visti dal lato dello strutturalismo impedivano alla dottrina classica di stabilire vie di legittimità alla loro utilizzazione in forma diversa da quella alla

Impuestos 1,1996, p.98.

⁷² LAGO MONTERÒ, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autònomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp. 125 e 126.

⁷³ BOBBIO, N., *Elementi di Teoria del Diritto*, Ed. Giappichelli, Torino, 1970, pp. 73 e ss..

⁷⁴ Bene riassumeva la situazione TIPKE quando segnalava che "il moderno Diritto Tributario è concepito con una doppia finalità in quanto non serve, esclusivamente, all'ottenimento di risorse ma, allo stesso tempo, guida l'economia e la redistribuzione dei redditi e dei patrimoni". TEPKE, K., "L'Legge Fondamentale tedesca del 1977", REDF N. 14, 1977, p. 360; CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autònomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981, pp.85-88; AMATUCCI, A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", Riv.Dir.Fin.Sc.F.Vol.L 1975, p.395.

quale erano in origine destinati, come l'imposta⁷⁵.

Nell'analizzare le imposte speciali o i diritti di dogana si segnalò che il tributo era suscettibile di essere strumentalizzato per l'ottenimento di un fine diverso da quello della riscossione.

Senza dubbio, insieme con questa forma iniziale e classica di "extrafiscalità", l'apparizione di tributi che pretendevano di raggiungere fini diversi da quello della riscossione, gravando materie imponibili previamente sottoposte al soddisfacimento delle spese pubbliche - tra i quali il tributo ecologico è il più noto -, produsse una "crisi" nel sistema dei principi di giustizia tributaria materiale⁷⁶.

Questa situazione ha chiesto una nuova interpretazione dei principi tributari, per cui i contributi realizzati dal Diritto promozionale hanno permesso alla dottrina, dalla Teoria Generale del Diritto, di concretizzare un sistema in cui le strutture extrafiscali si incastonano molto bene nei contributi della dottrina classica. Quindi, l'inserimento degli schemi promozionali nell'analisi delle strutture tributarie, significa il passaggio dall'analisi strutturale all'analisi funzionale delle norme tributarie, rendendo compatibili le funzioni di riscossione con quelle a cui la norma tributaria deve adattarsi⁷⁷.

⁷⁵ CASADO OLLERO, G., *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHP N.213, 1991, pp.458 e 459; CHECA GONZALEZ, C., *"Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional"*, REDF N.40, 1983, p.509; RUIZ ALMENDRAL, V., *"Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a proposito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica"*, Armario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile), n.6, 2000, p. 376.

⁷⁶ PUGLIESE, M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932, p. 86; ALONSO GONZALEZ, L.M., *"Los impuestos especiales como tributos medioambientales"*, in *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp.655 ss.; NAVEIRA DE CASANOVA, G., *"Tributación y Derechos Humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajar y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos"*, Revista Jurídica de Buenos Aires, 2001, pp.423-432.

⁷⁷ Punto di partenza inevitabile dal momento che "ogni sistema tributario obbedisce alla filosofia sociale del suo tempo e nel porre in pratica i criteri di distribuzione del carico fiscale incorpora le tensioni socio-economiche della collettività cui si riferisce. Allo stesso tempo l'ideale di giustizia presente nella costruzione dello Stato di Diritto è ispiratore

Grazie a ciò si può comprendere che l'ambito fiscale ed extrafiscale costituisce i due estremi tra cui opera l'imposta, nel senso che le strutture che appartengono prevalentemente ad ognuno dei due ambiti divergono in modo diametralmente opposto a seconda degli obiettivi che perseguono.

Fiscalità ed extrafiscalità costituiscono due poli verso i quali in maggiore o minore misura, il sistema tributario tende a realizzarsi⁷⁸.

A questo punto, sorge spontaneo chiedersi il perché dell'accezione "extrafiscale".

"Extrafiscale" deriva dal prefisso extra, che significa "fuori da"; si tratta di un termine vago che in sé per sé non significa nulla, con il quale, però, si pretende indicare tutto ciò che si allontana dal fine fiscale o di riscossione proprio dell'imposizione⁷⁹, tutto ciò che è estraneo alla fiscalità, intendendo per fiscalità l'utilizzazione dei tributi con fini di riscossione e per extrafiscalità l'utilizzazione

dell'evoluzione politica delle democrazie occidentali ha condotto alla ricerca di principi tributari convincenti da un punto di vista dottrinale e coerente con i valori politici assunti dalla società e che diano impulso alla trasformazione, in modo che il sistema fiscale non si limiti a riflettere passivamente l'ordine sociale in cui opera, ma che adotti una posizione belligerante e si converta in uno strumento ulteriore di questa trasformazione sociale", LASARTE, J., *"Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio"*, REDF N.37, 1983, p.5; CAZORLA PRIETO, L.M., *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp.66-70; AMATUCCI, A., *"La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales"*, in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp.19 e 29; CASADO OLLERO, G., *"Los esquemas conceptuales del Derecho Tributario. Evolución y estado actual"*, REDF N.59, 1988, p.349.

⁷⁸ AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p.45; ALONSO GONZALEZ, L.M., *"Los impuestos especiales como tributos medioambientales"*, in *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, pp.651-652; BORRERO MORO, C., *"La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales"*, REDF N.102, 1999, pp.215-219; CASADO OLLERO, G., *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHPN.213, 1991, pp.455 e 456; CHECA GONZALEZ, C., *"El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza"*, impuestos I, 1987, pp.672-673, dello stesso Autore *"Los impuestos confines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional"*, REDF N.40, 1983, pp.506-507; FALCON e TELLA, R., *"Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional"*, in *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1996, p.671; MARTINEZ LAGO, M.A., *"Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad"*, REDF N.60, 1988, pp.608, 611-612; NAVEIRA De CASANOVA, G., *"Tributación y Derechos Humanos: posibles vinculaciones con los derechos de trabajo y de ejercer industria lícita. Armonías y fricciones producidas por los fines no recaudatorios de los tributos"*, Revista Jurídica de Buenos Aires, 2001, pp.423 ss; LEJEUNE VALCARCEL, E., « *Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria* », in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, pp.121 e 171; PEREZ de AYALA, J. L., *"Los Artículos Tercero y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada"*, CT N.50, 1985, p.70; RUIZ ALMENDRAL, V., *"Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica"*, Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile), N.6, 2000, p.376.

⁷⁹ CASADO OLLERO, *Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.*, H.P.E., num.96, 1985.

dei tributi con altri fini diversi da quello di riscossione.

Quando parliamo di extrafiscalità in termini generali ci riferiamo ad un concetto che si riferisce al contrario di ciò che si intende per fine fiscale del tributo. Il termine "fiscale" riferito al tributo riflette la funzione di riscossione, mentre il termine "extrafiscale" si riferisce a funzioni di regolamentazione, alterazione o direzione di alcuni comportamenti, siano essi economici, sociali ecc..

Altro elemento distintivo tra i due termini è che il tributo fiscale si fonda sui principi di giustizia tributaria, tra i quali ha un ruolo principale il principio della capacità contributiva, mentre il tributo extrafiscale ha un rapporto particolare con i principi di giustizia ed eguaglianza tributaria ed in particolar modo con quello di capacità contributiva. Questa diversità, che teoricamente differenzia e separa in modo chiaro i due fenomeni⁸⁰, attribuendo ad ognuno dei due un ruolo differente, si offusca nella pratica, dal momento che, come abbiamo già detto prima, ogni tributo può generare effetti diversi da quelli strettamente di riscossione e di reperimento delle entrate.

La dottrina ammette in modo pacifico che un tributo produca effetti extrafiscali, effetti che non si limitano solo al campo economico né sociale ma che possono raggiungere altri campi come quello sociologico, culturale o politico⁸¹. Ogni tributo produce, pertanto, conseguenze extrafiscali. La scoperta di tale risultato si produce ex- post, ovvero, dopo che il tributo è stato istituito e riscosso. Qualunque sia la natura del tributo approvato, esso avrà in molti casi ripercussioni extrafiscali, ripercussioni che non alterano assolutamente la sua natura tributaria⁸². Ciò non significa che per il Legislatore è indifferente quali

⁸⁰ GRIZIOTTI, B., *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, voi. II, p. 174.

⁸¹ ALBINANA GARCIA QUINTANA, *Los tributos con fines no-financieros*, Homenaje a Juan Velarde Fuentes, Edema, Madrid, 1992.

⁸² BERLIRI, L.V., *El impuesto Justo, Apuntes sobre un Sistema Jurídico de la Contribución pública, Esbozo de una Reforma Organica de la Hacienda ordinaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda,

siano gli effetti che una concreta norma tributaria produce, ma che tali effetti devono essere e sono di fatto valutati dal Legislatore al momento di stabilirli e regolarli.

Gli effetti che un tributo produce o è in grado di produrre, saranno oggetto di analisi prima dell'approvazione e dell'istituzione del tributo.

In alcuni casi gli effetti che un tributo può potenzialmente produrre saranno ricercati intenzionalmente dal Legislatore⁸³. Per tale ragione il Legislatore, nello stabilire un tributo, può essere cosciente degli effetti che prevedibilmente può produrre detto tributo. Effetti che, avendo una rilevanza considerevole, sono cercati consapevolmente. Questa intenzionalità nel momento di definire ed esplicitare il fine verso il quale un tributo è diretto e gli effetti che con lo stesso si desidera produrre, rende possibile il poter differenziare i tributi fiscali da quelli extrafiscali, come estremità in teoria dei fini che l'istituto tributario può perseguire.

La distinzione tributo fiscale - tributo extrafiscale non è ammessa in modo pacifico in dottrina, né pacifici sono i criteri da utilizzare per la loro distinzione.

Il criterio più seguito, come abbiamo già detto prima, è quello che differenzia i tributi in base ai fini che perseguono: se il fine principale è la riscossione, ci troveremo di fronte ad un tributo fiscale, nell'altro caso di fronte ad un tributo extrafiscale. Il tributo fiscale o extrafiscale totalmente puro è irrealizzabile in qualsiasi ordinamento. La normalità è che in un tributo si combinino i fini fiscali con quelli extrafiscali e si dovrà, quindi, osservare il fine che principalmente persegue il tributo in questione. Detto fine si concretizza in una struttura giuridica tributaria concreta, e gli elementi costitutivi del tributo rispondono a detto fine, così come i principi che ne sono alla base e i suoi elementi

Madrid, 1986.

⁸³ BORRERO MORO, C, *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

quantitativi.

Alcuni studiosi, però, ritengono che sia difficile pronunciarsi sulla natura di un tributo in ragione dei fini che persegue. Lejeune Valcàrcel afferma che "più che poter parlare di tributi che, come tali e nel loro insieme, sono di carattere fiscale o extrafiscale, l'unica cosa di cui può parlarsi nella maggioranza dei casi sono le norme concrete di carattere fiscale o extrafiscale"; ciò obbliga a fare una distinzione tra la funzione o il fine che i tributi perseguono principalmente, e le norme o misure concrete che sono contenute in detti tributi.

Pur essendo discusso il criterio di distinzione tra tributi fiscali ed extrafiscali basato sui fini perseguiti, sicuramente è certo che questo fine va a riflettersi nella struttura giuridica dello stesso tributo⁸⁴.

I tributi extrafiscali sono tributi autentici, i cui fini vanno oltre quelli meramente fiscali o tributari, senza però rinunciare alla propria natura ed al fine impositivo e riscossivo degli stessi.

Non bisogna quindi parlare di tributi extrafiscali; questi non si trovano all'esterno delle entrate fiscali, non sono figure extratributarie e non sono neanche esazioni parafiscali. Parlare di tributi "extrafiscali" sembra una contraddizione in termini: o sono tributi o sono "extrafiscali". Un termine appropriato potrebbe essere quello di tributi plurifunzionali o "ultrafiscali", in quanto il prefisso ultra dà l'idea di ciò che va oltre, di ciò che si aggiunge a qualcos'altro, rendendo così l'idea del fine principale non fiscale che convive ed è unito e non accessorio rispetto al fine fiscale.

Per giustificare ulteriormente quest'ultima affermazione potrebbe risultare di

⁸⁴ CASADO OLLERO, G., *Los fines no fiscales de los tributos*, R.D.F.H.P., num. 213, 1991.

grande aiuto l'analisi dell'art. 2 della Ley General Tributaria spagnola (Ley 58/2003).

In questo articolo si legge che il fine principale dei tributo è quello di ottenere le entrate necessarie per la copertura delle spese pubbliche; si parla, quindi, di fine principale e non già unico, ovvero in grado di escluderne altri. Il secondo comma di tale articolo, invece, inizia con l'avverbio "ademàs", ovvero, "oltre": "oltre ad essere un mezzo per ottenere le entrate necessarie per la copertura delle spese pubbliche, i tributi potranno servire come strumento di politica economica generale e servire alla realizzazione dei principi e fini contenuti nella Costituzione".

Il Legislatore spagnolo per ben due volte nell'ambito dello stesso articolo insiste sul fine principale di copertura della spesa pubblica, denotando così che è importante che i tributi con fini ultrafiscali siano dei veri tributi che ricerchino e conservino, come uno dei propri fini, la capacità di riscossione. Perché sia così non possiamo, però, sostenere che i tributi ultrafiscali tendono ad una riscossione pari a zero e quindi non possono contribuire alla copertura della spesa pubblica, ma solo che l'obiettivo di una riscossione pari a zero non è niente più che una tendenza verso la quale "asintoticamente" devono dirigersi questi tributi, che forniscono nel breve e medio spazio di tempo una riscossione che potendo arrivare ad essere stabile e strutturale, può, senza molto sforzo, essere considerata un proposito fiscale secondario integrato nel fine secondario.

Nell'articolo 2 appena citato si parla di tributi che "potranno" servire come strumenti di politica economica generale, nel senso dell'esistenza di una possibilità e non già di una certezza. Su questo punto è aperto un dibattito, che può facilmente riassumersi nell'emendamento numero 15 all'articolo 2 del Progetto di Legge, presentato dal partito federale della Sinistra Unita il 16 settembre 2003 e che prevedeva di accentuare l'idea che tutti i tributi hanno una componente ultrafiscale ineludibile, sostituendo il verbo "potranno" con il verbo

"sono".

Gli effetti di un tributo non si misurano solo nella sua capacità di riscossione, ma nel superamento di tale natura. I tributi creano di per sé effetti sui prezzi, sui redditi, sul consumo, comportamenti desiderati o non sui soggetti passivi o su terzi. Effetti economici, sociali o sociologici. Anche il tributo meno sospetto di avere un altro fine oltre a quello della riscossione, come ad esempio l'imposta sul reddito delle persone fisiche, è uno strumento perfettamente valido per ottenere, attraverso i meccanismi di esenzione, deduzione e, in generale, della spesa fiscale, obiettivi delle più diverse e svariate politiche economiche e sociali; in questo caso, però, non potremo parlare di un tributo con fine ultrafiscale puro, ma di un tributo avente anche elementi ultrafiscali. E', in definitiva, necessario individuare l'intenzione del Legislatore, la *ratio legis* nella creazione di un tributo per valutare se il suo fine sia in origine fiscale ma con effetti extrafiscali in ambito sociale (ad esempio l'imposta sul reddito delle persone fisiche) grazie anche alla combinazione dei tributi con altri strumenti tributari con fini extrafiscali - quali le agevolazioni -, oppure se il fine iniziale sia extrafiscale con eventuali effetti fiscali (ad esempio l'imposta ecologica).

2. IL FONDAMENTO COSTITUZIONALE

Nel nostro ordinamento non esiste una regola costituzionale che sancisca l'utilizzo del tributo per fini extrafiscali, però, come l'intervento dello Stato nell'economia è previsto dalla Costituzione, così il tributo si trasforma, da un punto di vista giuridico-costituzionale, in uno strumento legittimo di esercizio del potere statale di indirizzo e di controllo dell'attività economica e sociale⁸⁵.

⁸⁵ A questo proposito AMATUCCI, A., "in virtù della sua rilevanza costituzionale, il concetto di tributo colloca il Diritto Tributario, oltre a confermare la sua autonomia, nel più ampio contesto del diritto pubblico dell'economia e nel rispetto dei diritti inalienabili del cittadino e dei principi fondamentali della Costituzione, come i principi dello Stato Economico, Sociale e di Diritto. Strumento attivo nella società industriale di politica economica e sociale, il tributo non perde tale significato costituzionale. In questo contesto si inserisce con equilibrio, rispetto allo sviluppo sostenibile, il ruolo del tributo come strumento di tutela dell'ambiente, per mezzo delle garanzie costituzionali sul diritto, la salute e lo sfruttamento razionale delle risorse naturali". AMATUCCI, A., "*Il concetto di tributo*", in Trattato

La pretesa di dimostrare, con tale argomentazione, la legittimità costituzionale del tributo extrafiscale è stata oggetto di numerose critiche, non solo in Italia⁸⁶. In Germania la dottrina propende per il riconoscimento della legittimità dei tributi con fini extrafiscali, con alcuni limiti, anche se non mancano autori che sostengono la generale ammissione della legittimità costituzionale delle leggi tributarie con fini extrafiscali; La Corte Costituzionale tedesca ha riconosciuto tale legittimità, anche se con giurisprudenza oscillante.

In Italia, come in Germania, si considerava e si considera sempre più diffusamente legittimo l'uso extrafiscale dello strumento tributario, negando l'incompatibilità tra il principio della capacità contributiva ed i tributi extrafiscali. La Corte costituzionale italiana, infatti, considera in un certo senso "naturale", nel senso di essere direttamente derivante e collegato ai principi costituzionali, l'uso dello strumento tributario con fini extrafiscali e pone piuttosto al centro della sua giurisprudenza un ulteriore problema, quello dei limiti e vincoli, quello dei contenuti di ordine finalistico cui il Legislatore deve attenersi nel perseguire i suoi programmi ed obiettivi di politica economica, anche attraverso lo strumento tributario.

Il problema dell'ammissibilità e legittimità costituzionale dell'uso extrafiscale dello strumento tributario in Italia non è stato per la Corte costituzionale mai in discussione; da numerose sentenze della Corte risulta esplicitamente o appare implicitamente evidente che in questo o quel caso il Legislatore ha inteso

di Diritto Tributario (Diretto da Andrea Amatucci) tomo II, Temis, Bogotá, 2001, p. 92. AMATUCCI, A., *"Konzepte der Besteuern in Italien und Deutschland"*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2007, n.3. OSTERLOH, Atti del convegno "Il concetto di tributo" -Napoli - Università Federico II- Facoltà di Giurisprudenza-14 maggio 2007 in *Rivista Internazionale di diritto tributario*, 2007, in corso di stampa.

⁸⁶ 92 Sulla legittimità dei fini extrafiscali, AMATUCCI, A., *Funzioni e disciplina del bilancio dello Stato*, Napoli, 1970. pp.57 e ss; BARILE, P., // *soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1953, p.254; D'AMATI, N., *Schema costituzionale dell'attività impositiva*, in *Dir.prat.trib.*, 1964, I, p.476; DE MITA, E., *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*_ Napoli, 1965, p.132, nota n.177; LICCAJRDO, G., *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967, p.54 e ss; MICHELI, G.A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione* in *Riv.dir.fin.se.fin.*, 1964, p.28; FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli, 1973, p. 154.

perseguire finalità diverse da quella meramente fiscale senza che sulla legittimità stessa di tale strumento intervenisse una pronuncia della Corte. Le decisioni in proposito sono molte e attestano che, secondo la Corte, lo strumento tributario può essere utilizzato in vista della realizzazione di programmi ed obiettivi di politica economica, purché naturalmente queste finalità ed il modo in cui sono realizzate siano rispondenti alla lettera ed allo spirito del dettato costituzionale.

La perplessità circa il pericolo per lo Stato di diritto dei fini extrafiscali è stata espressa negli anni '60 da diversi studiosi tedeschi: secondo alcuni di essi da un'indiscriminata utilizzazione in senso extrafiscale dello strumento impositivo possono derivare gravi pericoli per lo Stato di diritto; secondo altri, come E.Benda, i fini extrafiscali, invece, sono strumenti legittimi. La giurisprudenza tedesca ha elaborato la teoria degli "scopi primari e secondari" secondo la quale lo scopo fiscale e quello extrafiscale possono coesistere e ciascuno dei due fini talvolta è primario ed altre volte è secondario. Pertanto, le imposte che perseguono fini extrafiscali rientrerebbero nel concetto di cui all'art. 3 primo comma dell'AO (Abgabenordnung) del 1977 che ha riformato l'art. 1 del RAO (Reichsabgabenordnung) del 1919, che sono codici tributari parziali o leggi cornice⁸⁷.

Secondo l'art. 3 dell' AO, infatti, "le imposte costituiscono prestazioni pecuniarie, non collegate ad un servizio specifico dell' ente pubblico, a carico di tutti coloro che siano vincolati da un rapporto soggettivo con il presupposto al quale la legge riconnette la nascita dell'obbligazione tributaria".L'imposta deve essere istituita fondamentalmente per realizzare entrate e solo in via successiva per svolgere altre funzioni, senza con ciò aderire alla tesi della distinzione di un

⁸⁷ In proposito C. Bellstedt, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern*, dargestellt am Berlin-Hilfe-Gesetz, Schwetzingen Baden, 1962, p. 157.

fine principale (fiscale) da un altro secondario o diverso (extrafiscale) dell'imposta.

La dottrina tedesca è d'accordo nel riconoscere a Otto Mayer la paternità e l'influenza nella redazione dell'articolo 1° dell'Ordinamento sulle imposte nell'ordinamento tedesco del 1919⁸⁸, ma è in disaccordo per quanto riguarda la definizione che l'Autore fa dell'imposta, ovvero, "un pagamento in denaro imposto al suddito dal potere fiscale secondo una regola generale"⁸⁹.

Nella versione francese dello stesso Mayer di alcuni anni dopo si ripete in forma analoga la definizione, ma aggiungendo che l'imposta è stabilita "solo per l'aumento delle entrate pubbliche".

Così, dobbiamo segnalare che l'importanza e l'influenza della definizione di Mayer si basa sul fatto che l'art. 1 dell'Legge Fondamentale del 1919 accoglie una definizione di imposta principalmente fiscale o di riscossione.

Questo assunto è confermato dal fatto che nell'ultima edizione della sua opera (1924), Mayer non modifica la definizione dell'imposta rispetto alla sua precedente edizione del 1914. A sua volta, riferendosi all'art. 1° OT, dice che esprime molto bene il concetto di imposta. Così, questa aggiunta dell'Autore "solo per l'aumento delle entrate pubbliche" è l'origine di tutta la problematica sulla considerazione dottrinale dell'imposta come mezzo di intervento politico-

⁸⁸ PALAO TABOADA, C, "Sulla recente giurisprudenza del Tribunale Costituzionale in materia fiscale e tributaria ", REDF N.59, 1998, pp.444 e 445. PALAO segnala che secondo la dottrina moderna Mayer non pretendeva stabilire con questa definizione una classificazione dell'imposta sulla base di criteri teleologici "ma definire questa da altre prestazioni pubbliche (multe) e dagli altri tributi (tasse e contributi speciali), nel fatto che in tutti questi la prestazione del singolo persegue un fine diverso: punitivo e compensatorio di una controprestazione pubblica. Ovvero, con questa definizione si alludeva alla *causa* della prestazione impositiva, per distinguerla da quelle non impositive (tributarie e non tributarie). Il fine dell'imposta, il motivo perseguito dal Legislatore nello stabilirlo, era irrilevante per il metodo dei concetti utilizzati da Mayer.

⁸⁹ "L'impôt est un paiement en argent imposé au sujet par le pouvoir financier en vertu d'une règle constante", recita l'originale. MAYER, O., Le Droit administratif allemand, Tomo H, V. Giard & E. Brière, Parigi, 1904, p. 189.

economico⁹⁰.

Fichera chiarisce che la dottrina dominante nel periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della Legge Fondamentale di Bonn, era dell'opinione secondo cui in essa era stato stabilito il concetto classico di imposta, ovvero, tesa al conseguimento di risorse per il soddisfacimento delle necessità fiscali. Tale concetto, secondo il professore napoletano, non incide sulla illegittimità o inammissibilità dell'aspetto extrafiscale nel concetto dello strumento tributario, in quanto nemmeno la dottrina tedesca più antica esclude tale possibilità, ma "alla luce di tali disposizioni, è la giurisprudenza del *Bundersverfassungsgericht* quella che affronta organicamente il problema, e, nelle decisioni assunte nelle diverse controversie sottoposte al suo giudizio, sostiene che nessun ostacolo di Diritto Costituzionale si oppone a che un'imposta persegua oltre a quello fiscale anche altri fini con l'unico limite che questo fine sia accessorio (*Nebenzwech*), o sia "neutrale" dal punto di vista costituzionale, e sia, di conseguenza, perseguito attraverso imposte che siano legittime costituzionalmente. A questa teoria, chiamata "*Nebenzwecktheorie*", il *Bundesverfassungsgericht* ha aderito in una serie di decisioni⁹¹.

In effetti, il *Bundesverfassungsgericht* si occupò del tema dell'uso dello strumento fiscale per il conseguimento di direttive economiche per la prima volta nel 1963, considerando legittima tale tipo di imposizione dal momento che non andava contro i principi costituzionali e soprattutto il principio di

⁹⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "*Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria*", HPE N.32, 1975, pp.162-165. YEBRA traduce l'articolo 1° AO in questo modo: "le imposte sono prestazioni in denaro, uniche o continue, che non rappresentano una controprestazione per una prestazione speciale, e sono imposte da un ente di Diritto pubblico per ottenere entrate nei confronti di tutto ciò che è in relazione col fatto imponibile a cui la Legge vincola il dovere di prestazione"; le interpretazioni di questo precetto realizzate da autori tedeschi sono criticate dall'Autore suddetto nel senso che prevedono la possibilità che possa utilizzarsi l'imposta con fini extrafiscali, così l'Autore è dell'opinione secondo cui " non è possibile una interpretazione tanto ampia del precetto, a meno che si voglia cambiare la sua redazione".

⁹¹ FICHERA, F., "*L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca*, *Dir.Prat.Trib.* Voli, 1974, p.592.

uguaglianza⁹².

A partire da quel momento, il Tribunale Costituzionale tedesco ha avuto la tendenza a considerare che la presenza del fine fiscale non era un elemento imprescindibile dell'imposizione, o comunque che non lo era come obiettivo principale⁹³.

Ciò aprì il cammino dell'extrafiscalità in materia tributaria, essendo un criterio mantenuto ancora quando l'art.3.1 della vigente Legge Fondamentale tedesca specifica l'uso extrafiscale dell'imposta⁹⁴.

Il Bundersverfassungsgericht afferma che l'interventismo fiscale in un determinato ambito materiale, nell'esercizio della competenza normativa in materia tributaria, sarà ammissibile solamente se non si trova in contraddizione

⁹² GONZALEZ GARCIA, E., "Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado", in El Tribunal Constitucional, Voi.II, IEF, Madrid, 1981, p.1213; VOGEL, K., "L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul Diritto Tributario vigente nella Repubblica Federale Tedesca", Riv.Dir.Fin.Sc.F., Voli, 1968, pp. 19 e 20.

⁹³ GONZALEZ GARCIA, E., "Aportaciones que cabe esperar del Tribunal Constitucional en materia tributaria a la vista del derecho comparado", in El Tribunal Constitucional, Vol.n, IEF, Madrid, 1981, p.1214.

⁹⁴ GARCIA FRIAS, M.A., "Jurisprudencia", REDF N.106, 2000, p.273 e 274. Si veda HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambientai (Enviromental Tax Law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marciai Pons, Madrid, 2000, p.60; ORTIZ CALLE, E., "Los límites de la competencia legislativa tributaria de los lander en la República Federal de Alemania: un análisis comparado", in Impuestos I, 1999, pp.1121 ss.e 1141 ss.. Il Bundersverfassungsgericht non ha mantenuto tale criterio non solo in riferimento esclusivo alle imposte, ma anche in riferimento alle tasse. Si veda, GARCIA FRIAS, M.A., "Los fines extrafiscales en las tasas", in Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español, IEF-Marciai Pons, Madrid, 1991, p. 181 nota 4. Relativamente alla nuova redazione dell'art.3.1 dell'Legge Fondamentale Tedesca YEBRA indica che "la Commissione di Riforma argomentò che l'art.1° dell' OT può essere riformato da un'altra legge ordinaria- l'attuale art.3 della OT del 1977-, dal momento che "la novità si limita ad una rielaborazione di redazione". Questa rielaborazione di redazione si riferisce, come è naturale, in modo primordiale, all'introduzione della nuova frase: "l'ottenimento di entrate può essere un fine secondario". Con quella si dà via libera all'uso dell'imposta con fini non esclusivamente fiscali, sebbene l'animo della Commissione- come essa manifesta- è raggiungere un adattamento completo alla giurisprudenza del Tribunale Costituzionale Federale. Questa giustificazione della Commissione sulla base di una semplice rielaborazione di redazione, è stata qualificata come "polvere negli occhi", perché non toglie all'imposta il suo carattere fiscale. Quando il Legislatore utilizza l'imposta per altri fini che non siano quelli di riscossione, deve operare con molta attenzione e considerare che non esistono altri mezzi che meglio conducano a tale fine extrafiscale. L'imposta, come mezzo interventista, deve essere utilizzata con molta cautela. Per questo non bisogna meravigliarsi che alcuni autori abbiano indicato che, per essere solo davanti ad una modificazione di redazione della frase in questione, si dovette includere la parola "essenziale": "l'ottenimento di entrate può essere un fine secondario essenziale". YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., "Los fines extrafiscales del impuesto", in Trattato di Diritto Tributario (Diretto da Andrea Amatucci) tomo II, Temis, Bogotá, 2001, pp. 363 e 364.

con l'ordinamento giuridico. I precetti tributari di carattere interventista non dovranno entrare in contraddizione con la normativa materiale che regge un determinato settore dell'ordinamento giuridico, ovvero, la norma tributaria dovrà rispettare tanto la concezione generale che ispira la normativa dell'ambito materiale, tanto le regolamentazioni particolari che risultano applicabili.

Così, dunque, secondo il BVerfG, l'art. 3.1 della Legge Fondamentale (principio di uguaglianza davanti alla Legge) non impedisce il conseguimento di fini non fiscali, di promozione o di sistemazione attraverso le norme tributarie.

Senza dubbio, affinché detti fini costituiscano fondamento giuridico di determinate imposte o sgravi, è chiaro che si trovano in modo riconoscibile nell'intenzione del Legislatore e che, inoltre, le misure adottate sono appropriate al conseguimento di quei fini⁹⁵.

La messa in pratica delle imposte con fini extrafiscali di cui all'art.3.1 dell'a Legge Fondamentale tedesca ha provocato una serie di critiche che si riassumono segnalando che questo tipo di strumenti comporta l'abuso di forme e

⁹⁵ GONZALEZ ORTIZ, D., "Sentencia del BVerfG de 6 marzo 2002: Inconstitucionalidad del tratamiento fiscal de las pensiones en Alemania" e "Sentencia de 3 mayo 2001: Admisibilidad de la imposición municipal sobre maquinas que ofrecen juego violento (*Gewaltspielautomaten*) ", per non danneggiare il diritto di scegliere la professione liberamente (Art. 12.1 della Legge Fondamentale), i limiti della competenza normativa degli Stati federati (Art. 105.2 della Legge Fondamentale), né il diritto fondamentale di uguaglianza davanti alla Legge (Art.3.1 della Legge Fondamentale), entrambe in www.mirmac.es/iefyinvestigacion/DerFinTrib/JurisCons/Comentarios. 9-02-2003. L'Autore segnala che "la questione principale affrontata dal Tribunale Costituzionale Federale potrebbe essere stata ben rappresentata dal massimo interprete della Costituzione spagnola: il coordinamento tra la potestà tributaria dei *Lander*- Comunità Autonome, nel caso della Spagna- e le competenze materiali del *Bund* o Federazione; la risposta, teoricamente, potrebbe essere ugualmente offerta dal nostro Tribunale Costituzionale. Effettivamente, anche quando il Tribunale Costituzionale spagnolo mantiene una posizione molto diversa rispetto alla possibilità di stabilire tributi con firm' extrafiscali che incidano su ambiti materiali riservati alla competenza normativa dello Stato (Cfr. S.T.C. 37/1987), sembra che la soluzione proposta dal Tribunale Costituzionale tedesco risulta ugualmente rispettosa del testo della Costituzione spagnola. Non sembra sempre contrario al mandato di cui all'art. 156.1 della Costituzione spagnola, lo stabilimento di tributi autonomi che perseguano un fine extrafiscale- sempre che detto fine extrafiscale non si sostituisca al fine di riscossione- e che incidano su ambiti materiali su cui le Comunità Autonome siano carenti di competenza, nella misura in cui non risultino contrari allo spirito e ai precetti particolari della normativa statale".

contenuti basilici per l'esistenza di tutte le imposte⁹⁶.

Così, il Prof. Tipke è dell'opinione secondo cui se non ci fosse un fine fiscale accessorio non si tratterebbe di imposte, dal momento che si mostra particolarmente critico quando afferma "chi realizza il presupposto di fatto delle imposte di ordinamento paga più imposte"⁹⁷.

Nella Costituzione italiana, diversamente da quella tedesca in cui negli artt. 105 e 108 è contenuto il concetto di tributo, non vi è alcuna definizione del tributo, che potrebbe esserci d'aiuto nello studio dei fini extrafiscali, ma vi è, però, un riferimento ai fini extrafiscali dell'imposta nel suo titolo V°, oltre ad una serie di principi, quali quello della riserva di legge (art.23), della capacità contributiva e della progressività (art.53), che operano nei confronti del tributo ed, inoltre, quello della finanza funzionale (artt. 3, 41, 27, 81) in cui il tributo è strumento di politica economica.

Nel titolo V° della Costituzione italiana, in seguito alla sua riforma attuata dalla legge costituzionale n°3 del 2001, si può scorgere un riferimento ai fini extrafiscali dell'imposta, precisamente, nel V° comma dell'art. 119, ove è stabilito che: "Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed

⁹⁶ GONZALEZ GARCIA, E., *"Los principios tributarios constitucionalizados y los principios constitucionales tributarios"*, in Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, p.21.

⁹⁷ *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Marcia Pons, 2002, Madrid, pp.74 e 75; con una visione critica più ampia, e specialmente riferita allo stabilimento di benefici, Tipke afferma che "sarebbe più giusto eliminare tutti i benefici fiscali ed utilizzare la maggiore riscossione per ridurre i tipi a favore di tutti i contribuenti... chi desidera sottoporre a prova la giustificazione di benefici fiscali basati su motivi di politica economica non solo deve tenere in conto le opinioni- con frequenza discrepanti- degli studiosi, ma affrontare anche l'opposizione di membri di gruppi di pressione e di politici che perseguono determinati interessi. I benefici fiscali e le sovvenzioni non corrispondono all'economia di mercato. Tali figure provocano una distorsione e falsano la concorrenza e privano le imprese della pressione conveniente per una migliore prestazione... senza dubbio i benefici fiscali non devono sopprimersi da un giorno all'altro. Deve pensarsi alla sicurezza giuridica, la sicurezza della pianificazione, la giustizia del Diritto transitorio, la protezione della sicurezza e la protezione degli atti dispositivi".

effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni". Gli "scopi diversi" potrebbero essere letti come fini extrafiscali, la qual cosa porterebbe a dire che tra i tributi locali non rientrano anche quelli di natura extrafiscale; infatti, i fini extrafiscali sono perseguibili dagli Enti locali prevalentemente o esclusivamente rispetto ai fini fiscali attraverso non il tributo locale, di cui ai primi quattro comma dell'art. 119 Cost., ma attraverso la spesa finanziata da risorse aggiuntive ed interventi speciali statali o l'indebitamento.

Neanche nella Costituzione spagnola viene definito il concetto di tributo, però taluni principi generali regolatori dell'ordinamento tributario sono stabiliti dalla Ley General Tributaria del 1963⁹⁸, modificata dalla Ley 58/2003 entrata in vigore nel luglio del 2004.

Nell'articolo 2.1 di tale legge, intitolato "Concepto, fines y clases de los tributos" è previsto che: "i tributi sono entrate pubbliche consistenti in prestazioni di denaro riscosse da un'Amministrazione Pubblica come conseguenza della realizzazione del presupposto di fatto al quale la Legge vincola il dovere di contribuire, con il *fine principale* di ottenere le risorse necessarie per il sostenimento delle spese pubbliche. Inoltre potranno servire come strumento della politica economica generale e servire per la realizzazione dei principi e fini contenuti nella Costituzione".

Questo fa sì che nell'ordinamento spagnolo, sebbene non esista una definizione dell'imposta così completa come quella offerta dall'art.3 dell'AO, risultino tutti gli elementi che caratterizzano l'imposta.

⁹⁸ L'art. 26.1 della Ley General Tributaria del 1963 stabiliva che "sono imposte i tributi riscossi senza controprestazione, il cui fatto imponibile è costituito da negozi, atti o fatti di natura giuridica o economica, che evidenziano la capacità contributiva del soggetto passivo come conseguenza del possesso di un patrimonio, la circolazione dei beni o l'acquisizione o la spesa del reddito".

La funzione extrafiscale dell'imposta nella nuova Costituzione spagnola del 1978 è stata riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale; nella sentenza 27/1981 del 2 luglio, la Corte spagnola ha precisato che "il tributo, come strumento di politica economica generale, persegue, inoltre, altri fini, stabiliti dall' art. 4 della (precedente) Ley General Tributaria, che acquistano rango costituzionale tramite l'art. 40.1 della Costituzione, il quale stabilisce che la legge promuove la realizzazione delle condizioni favorevoli al progresso sociale ed economico e ad una redistribuzione del reddito più equa...". In un'altra sentenza (STC 37/87, FJ 13°) sempre la Corte spagnola afferma che "la funzione extrafiscale del sistema tributario statale non appare esplicitamente riconosciuta nella Costituzione, però può desumersi direttamente da quei principi costituzionali ai quali deve informarsi la politica economica e sociale (in particolare, artt. 40.1 e 130.1), in quanto sia il sistema tributario nel suo insieme che ogni tributo specifico costituiscono gli strumenti di cui dispone lo Stato per il conseguimento dei fini economici e sociali costituzionalmente stabiliti. D'altra parte, detta funzione è espressamente enunciata nell'art.4 della Ley General Tributaria... a ciò non si oppone nemmeno il principio di capacità contributiva stabilito nell'art.31.1 della Costituzione, dunque il rispetto di detto principio non impedisce al Legislatore di configurare il presupposto di fatto del tributo tenendo in conto considerazioni extrafiscali... è costituzionalmente ammissibile che lo Stato, e le Comunità Autonome nell'ambito delle proprie competenze stabiliscano imposte che, senza disconoscere o contraddire il principio di capacità economica, rispondano principalmente a criteri economici o sociali orientati al compimento di fini o alla soddisfazione di interessi pubblici che la Costituzione garantisce".

La Corte Costituzionale spagnola si è posta, come è accaduto anche in Italia, in Germania e in tanti altri paesi con una struttura economica e sociale simile, la questione della legittimità del tributo quale strumento di politica economica, considerato che tale funzione non è espressamente prevista.

Su queste basi autori come Casado Ollero hanno notato che "il tributo, in quanto costituzionalmente rilevante, non è ridotto a svolgere una funzione esclusivamente fiscale, ma assolve un ruolo di attuazione del programma economico e dei principi costituzionali"⁹⁹. Orientamento cui successivamente ha aderito Rosembuj, il quale ha evidenziato che: "la funzione extrafiscale del sistema tributario statale non appare esplicitamente riconosciuta dalla Costituzione, però può dedursi direttamente da quei principi costituzionali che contengono i criteri informativi della politica economica e sociale"¹⁰⁰.

Più convincente risulta la tesi del professore Andrea Amatucci, il quale riconosce nella Costituzione la tutela degli interessi "diffusi", i quali vertono sullo sviluppo economico, sui costi di produzione, sul livello dei prezzi e sulla crescita dell'occupazione.

Secondo la *Teoria dell'ammissibilità* propria degli anni '60, e oggi dominante (in buona parte accolta anche dal Legislatore spagnolo), i fini fiscali dell'imposizione possono coesistere con i fini extrafiscali in quanto tra i due aspetti del fenomeno non sussiste necessariamente una contraddizione sempre che i fini non fiscali previsti siano legittimi costituzionalmente, non contrastino con i principi costituzionali, sia in ragione dei limiti previsti dalla Costituzione, sia in ragione dei vincoli di natura finalistica ricavabili dal dettato costituzionale; la Costituzione italiana, quindi, prevede ed ammette le finalità extrafiscali e le norme costituzionali possono vincolare in tale senso l'esercizio del potere di imposizione.

Secondo la dottrina in esame, infatti, l'extrafiscalità trova la sua giustificazione, sul piano costituzionale, nell'art. 3, II comma, della Costituzione, nell'art.2 e, più

⁹⁹ CASADO OLLERO, G., *Los fines no fiscales de los tributos*, in Commentario alla Legge Generale Tributaria e linee per la sua riforma, L.H. a F. Sainz De Bujanda, Madrid, 1991, p.134.

¹⁰⁰ ROSEMBUJ, T., *El Tributo Ambiental*, p.28.

in generale, in tutte quelle norme della Carta da cui si possono ricavare principi e criteri di ordine finalistico che possono orientare il Legislatore¹⁰¹.

In tal senso si evidenzia come lo strumento tributario possa essere uno strumento valido per realizzare il fine della tutela del risparmio (art. 47 della Costituzione) o possa inquadrarsi nella politica volta ad attuare il precetto dell'art. 31 o 34 a tutela, rispettivamente, della famiglia e dell'istruzione, o concorrere ad attuare una politica dell'iniziativa ed attività economica, alla stregua degli artt. 42 e 43 della Costituzione.

In America Latina, ancora, il Modello di Codice Tributario (OEA-BID 1976) considera il tributo un mezzo per perseguire fini fiscali. Di fatto, l'art. 13 si limita a stabilire che i tributi sono le prestazioni in denaro che lo Stato, nell'esercizio del suo potere di imperio esige nell'intento di ottenere le entrate necessarie per realizzare i suoi fini.

L'apertura ai fini extrafiscali si ha attraverso il Modelo de Còdigo Tributario para America Latina del CIAT del 1997. L'art.9 stabilisce che i tributi sono le prestazioni in denaro che lo Stato esige, in ragione di una determinata manifestazione di capacità economica, mediante l'esercizio del suo potere di imperio, con l'obiettivo di ottenere entrate o per finanziare la spesa pubblica o di realizzare "altri fini di interesse generale".

La differenza tra i due modelli è evidente. Mentre il primo si limita alla funzione principalmente fiscale dell'imposta per la realizzazione delle spese e fini inerenti all'attività fiscale dello Stato, il secondo assume una visione che permette il conseguimento di fini di interesse generale in maniera diretta attraverso lo

¹⁰¹ ABBAMONTE, *Corso di diritto finanziario*, Napoli, 1969, I, pp.24 e ss.; LICCARDO, *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967, pp.54 e ss.; FORTE, *Il sistema tributario e la politica fiscale italiana*, Torino, 1965, pp.72 e ss..

strumento tributario¹⁰².

La differenza di anni tra i due modelli spiega il cambiamento di visione nelle funzioni che riguardano lo Stato ed evidenziano l'idoneità del tributo a realizzare direttamente i "nuovi" obiettivi che una politica dello Stato sociale di Diritto impone.

Questi i fondamentali punti di partenza della dottrina più moderna cui anche quella tedesca fa riferimento, dopo aver superato un momento di diffidenza e di timore di fronte al fenomeno nuovo dell'uso extrafiscale dell'attività impositiva. Riconosciuto questo fondamento giuridico-costituzionale dell'intervento dello Stato nell'attività economica e sociale, può da esso desumersi il seguente principio: non esiste una regola costituzionale che sancisca l'utilizzo del tributo per fini extrafiscali, però, come l'intervento dello Stato nell'economia è previsto dalla Costituzione, così il tributo, quale strumento dello Stato, si trasforma in uno strumento legittimo di esercizio del potere statale di indirizzo e di controllo dell'attività economica e sociale.

Questo nel quadro dell'accoglimento di una forma di stato sociale o di benessere o interventista, nel cui ambito l'attività finanziaria e più particolarmente l'attività tributaria, sono strumenti rilevanti in vista della realizzazione dei fini che l'ordinamento si pone nel quadro dell'accoglimento della concezione *funzionale* dell'attività tributaria e finanziaria.

Secondo Casado Ollero, addirittura, nell'ottica comunitaria, non si riesce neanche a comprendere il significato di un'imposta se non si considera che essa riveste allo stesso tempo una natura fiscale ed una extrafiscale; secondo il professore spagnolo " il coordinamento delle legislazioni fiscali, attraverso il processo di armonizzazione, è sostanzialmente in funzione di obiettivi extrafiscali". L'Autore ritiene che la fiscalità del Trattato CE si realizza nella sua

¹⁰² AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Vili edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, pp.76 ss.

prospettiva extrafiscale, tanto da affermare che " l'extrafiscalità costituisce un fenomeno inscindibile da tutto il processo di armonizzazione fiscale comunitaria".

In concreto, si assume legittimamente una nuova visione del ruolo che deve giocare l'imposizione, aprendo l'ambito fiscale ai fini extrafiscali nel concetto di imposta e proiettando una nuova prospettiva in cui l'attività di riscossione non è l'unico fine perseguito dai tributi.

3. CLASSIFICAZIONE DELLE IMPOSTE EXTRAFISCALI

Le imposte con fini extrafiscali sono prestazioni pecuniarie coattive imposte da un ente pubblico il cui fatto imponibile si basa sulla capacità contributiva del soggetto passivo, con il fine di dissuadere condotte o attività e che sono legittimate da principi e fini costituzionali alterni al principio di capacità contributiva e con esso compatibili.

La denominazione "imposte di ordinamento" o "extrafiscali" deve applicarsi a quelle figure tributarie che, con una definizione strutturale simile a quella impositiva, tendono, come finalità espressa unica ed esclusiva, al conseguimento di obiettivi costituzionali diversi da quello della riscossione con una ratio punitiva e/o risarcitoria.

D'altra parte, le imposte principalmente fiscali saranno quelle che rispondendo alle esigenze logiche del mandato di imposizione conforme alla capacità contributiva, comportano l'ottenimento di mezzi per il sostenimento delle spese pubbliche senza che in alcun modo ostentino fini accessori, diversi o secondari rispetto a quello prima indicato, anche se la loro gestione produrrà effetti extrafiscali¹⁰³.

¹⁰³ Come bene spiega CASADO OLLERO "una cosa è che gli *effetti non fiscali* appaiano connessi ad ogni tributo in un modo o nell'altro, e, di conseguenza, la contemporaneità con cui in ogni figura tributaria la funzione extrafiscale accompagna, in maggiore o minore misura, quella della riscossione, e un'altra è l'uso dell'istituto tributario non come

Esistono due criteri fondamentali sulla base dei quali classificare le imposte con fini extrafiscali.

Il primo si riferisce al soggetto attivo della relazione giuridica tributaria, e più precisamente al grado di governo e materia di competenza che ha in relazione ad altri enti pubblici che posseggono poteri impositivi capaci di confluire nel proprio universo di contribuenti o nelle materie suscettibili di imposta.

Il secondo fa riferimento alla qualità positiva o negativa della forma di regolazione della condotta del soggetto passivo dell'imposta, ovvero, la incentivazione o la disincentivazione di condotte o attività, secondo gli schemi del Diritto promozionale.

Le imposte con fini extrafiscali possono classificarsi: da un punto di vista teleologico, e secondo la forma attraverso la quale pretendono di realizzare i compiti per i quali sono stati creati, in disincentivanti ed incentivanti¹⁰⁴; a seconda di chi detiene il potere tributario che le crea, in sovrastatali¹⁰⁵, statali e

risorsa finanziaria, fonte di finanziamento, ma come strumento interventista prioritariamente orientato verso obiettivi extrafiscali, distinti ed indipendenti rispetto al proposito della riscossione. CASADO OLLERO, G., *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHP N.213, 1991, p.456.

¹⁰⁴ Secondo CASADO OLLERO "bisogna schematizzare l'uso extrafiscale dello strumento tributario nelle due seguenti teniche di attuazione: o come meccanismo di promozione, incentivo o stimolo, o, in senso contrario, come strumento di limitazione, freno, disincentivò, dissuasione o sanzione... nel primo caso, attraverso norme tributarie in cui, per ragioni extrafiscali, si stabiliscono detrazioni, crediti di imposta o, in generale, misure di favore fiscale o effetto sgravio, e, nel secondo, mediante l'adozione di norme, in senso stretto, impositive (creazione di tributi o di fatti imponibili il cui fine primordiale sia extrariscossione) o di effetto di aggravio di prestazioni tributarie già stabilite (soprattasse, negazione, riduzione o perdita di esenzioni, detrazioni, ecc.). CASADO OLLERO, G., *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHP N. 213, 1991, p.485. Si veda AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilizaciòn extrafiscal de los tributos y los principios dejusticia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp.83, 93, 94.

¹⁰⁵ La dottrina segnala che il Potere Tributario delle Comunità Europee sarebbe delimitato dagli articoli 95 e ss del Trattato costitutivo, cosicché sarebbe il Consiglio il recettore di tali facoltà. Sulla base dell'art. 174 di questo corpo legislativo, la protezione dell'ambiente è uno degli obiettivi prioritari della politica comunitaria. In ragione di ciò, esiste nell'Unione Europea una proposta di Imposta sulle emissioni di diossido di carbonio e sull'energia, la cosiddetta "ecotassa", formulata nel 1992 e successivamente modificata nel 1995. Il progetto di imposizione non è stato approvato fino ad oggi a causa della mancanza del consenso dei paesi membri rispetto al tipo impositivo da applicare. Tuttavia, nella proposta il fatto imponibile fa riferimento all'imposta sull'estrazione, fabbricazione o importazione di tutta una serie di prodotti elencati nella proposta, che vanno dai carbon fossili, ligniti, torbe, ecc. fino all'energia elettrica. I soggetti passivi sono le persone che realizzano il consumo o la prova di perdite, tempo a partire dal quale si produce la riscossione dell'imposta. La base imponibile ha base in due elementi. Nella parte dell'imposta corrispondente all'energia, per il valore energetico dei prodotti. Senza dubbio, l'energia elettrica sarà gravata in funzione dell'elettricità prodotta. Nella parte dell'imposta corrispondente alle emissioni di diossido di carbonio, per il volume emesso per

infrastatali¹⁰⁶.

In principio, dal momento che in quasi tutti questi tributi confluiscono entrambi i criteri, il carattere definitivo che essi assumono può essere una combinazione di entrambi.

Così potrebbero esserci imposte con fini extrafiscali sovrastatali disincentivanti o incentivanti, o imposte con fini extrafiscali statali incentivanti o disincentivanti.

In ogni caso, le interrelazioni tra le classi possono aversi singolarmente, mai in forma plurale (tutte tra di loro) né mettendo in relazione specie di uno stesso genere (imposte con fini extrafiscali statali e infrastatali, ad esempio).

Dallo sviluppo normativo e dagli apporti precedentemente realizzati, la dottrina moderna ha identificato l'esistenza di imposte con fini extrafiscali che potrebbero fare riferimento all'incentivazione o disincentivazione di condotte o

combustione, in presenza di un eccesso di ossigeno. Per una visione completa della proposta, si veda, AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VHI, Jovene Editore, Napoli, 2007, pp.161 ss; BOKOBO MOICHE, S., *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Civitas, Madrid, 2000, pp.153 ss; allo stesso modo, in relazione al Potere Tributario comunitario, si veda LOPEZ ESPADAFOR, C.M., *"El Poder Tributario de las Comunidades Europeas"*, REDF N.82, 1994, pp.344 ss; ORON MORATAL, G., *"Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero Tributario"*, REDF N.97, 1998, pp.74 ss; PERIS GARCIA, P., *"El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho Comunitario"*, RDFHP N.253, 1999, pp.671 ss; ROZAS VALDES, J.A., *"La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea"*, Noticias de la Unión Europea n.122, 1995, pp.111ss.

¹⁰⁶ Facendo attenzione alla sottile differenza terminologica, consideriamo che per potere tributario si deve intendere ciò che MICHELI disse opportunamente: "per potestà di imposizione intendo, in primo luogo, la potestà normativa tributaria, il potere-dovere di emanare norme con cui si istituisce e regola un tributo. Con la stessa locuzione mi riferisco, anche, alla potestà di imposizione che si concretizza attraverso l'attività amministrativa, diretta all'attuazione della norma tributaria nel caso concreto". MICHELI, G.A., *"Profili critici in materia di potestà di imposizione"*, *Dir.Prat.Trib.*, Vol.I, 1973, p.3, nota 1-a. Si veda, anche, LAGO MONTERÒ, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pp.118 ss; CAAMANO ANIDO, M.A. e CALDERON CARRERO, J.M., *"Globalización económica y poder tributario: Hacia un nuevo Derecho Tributario?"*, REDF N.114, 2002, p.245; GONZALEZ de la FUENTE, J.M., *"Tributos ambientales en Alemania"*, Noticias de la Unión Europea N.122, 1995, pp.74 e 75; ORTIZ CALLE, E., *"Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I)"*, Impuestos I, 1999, pp.1124 ss; RUIZ ALMENDRAL, V., *"Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica"*, Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile) N.6, 2000, pp.381-383.

attività¹⁰⁷.

Possiamo riassumere tali posizioni indicando che le imposte con fini extrafiscali incentivanti tendono a favorire la realizzazione di determinate attività economiche o condotte sociali (o di altre connesse), mentre le imposte con fini extrafiscali disincentivanti, cercano di impedirle¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Ciò è indicativo, nell'ambito impositivo, delle possibilità di attuazione dell'extrafiscalità in ambiti generici attraverso un altro tipo di strumenti. Si veda, MENTI, F., *Ambiente e imposizione tributaria. Il tributo speciale sul deposito dei rifiuti*, Cedam, Padova, 1999, pp.5 ss; ALBINANA GARCIA-QUINTANA, C., "Los tributos confines no-financieros", in *Economía Espanola, Cultura y Sociedad. Homenaje a Juan Velarde Fuertes ofrecido por la Universidad Complutense*, Eudema, Madrid, 1992, p.76; ALFANO, R., "L'Italia e i tributi ambientali: il caso dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica", *Dir.Prat.Trib.*, Voli, 1997, p.54; AMATUCCI, A., "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *Riv.Dir.Fin.Sc.F.*, Voli, 1975, pp.396-399; BORRERO MORO, C.J., "Los fines nofiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencia reiterada. (Comentario a la STC186/1993, de 7 de Junio)", *RHL* N.73, 1995, p. 560, dello stesso Autore "El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica", *RDFHP* N.248, 1998, p.307; CASADO OLLERO, G., "Los fines nofiscales de los Tributos", *RDFHP* N.213, 1991, p.467; CHECA GONZALEZ, C., "El Impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza", *Impuestos I*, 1987, p.671, dello stesso Autore "Los impuestos confines nofiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *REDF* N.40, 1983, pp.508-513; GARCIA NOVOA, C., "El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega", *RDFHP* N.241, 1996, pp. 587 ss; GONZALEZ de la FUENTE, J.M., "Tributos ambientales en Alemania", *Noticias de la Union Europea* N.122, 1995, p.74; HERRERA MOLINA, P. e SERRANO ANTON, "La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución europea", in *Noticias de la Union Europea* N.117, 1994, p.50; HTNOJOSA TORRALVO, J.J., "Los Tributos Regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas", *Impuestos II*, 1989, pp.144 e 145; JIMENEZ HERNANDEZ, I., "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos I*, 1996, pp.90 e 91; MARTIN MATEO, R., *Derecho Ambientai*, Instituto de Estudios de Administración local, Madrid, 1977, pp.98,99,563 e 564; MATEO, L., "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *REDF* N.39, 1983, p.360; ORTIZ CALLE, E., "Los límites de la competencia legislativa tributaria de los lander en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (II)", in *Impuestos I*, 1999, pp.1145 ss; PALAO TABOADA, C., "En torno a la jurisprudencia redente del Tribunal Constitucional en materiafinancieray tributaria", *REDF* N.59, 1988, p.444; ROSEMBUJ, T., "El tributo ambiental", *Impuestos I*, 1994, pp.106 ss; RUIZ ALMENDRAL, V., "Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica", *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile)*, n.6, 2000, p.376.

¹⁰⁸ L'esistenza di imposte con fini extrafiscali che cercano di ottenere effetti incentivanti o proibitivi è una manifestazione di quello che chiamiamo funzione psicologica della norma tributaria. E' giusto indicare SCHMOLDERS e DUBERGE' tra i primi autori interessati a scoprire gli effetti che producono sui contribuenti. Entrambi gli autori spiegano che l'instaurazione di qualunque norma tributaria all'interno di un ordinamento giuridico implica che inevitabilmente il contribuente reagirà nell'uno o nell'altro senso. Gli studi di psicologia finanziaria dagli stessi realizzati mettono in rilievo le cause che ostacolano il ciclo di relazioni tra lo Stato e i contribuenti, anche se rivolti principalmente all'ambito della riscossione. In tal senso, sebbene inizialmente configurato come uno studio per il miglioramento dei servizi pubblici da parte dello Stato, e con un chiaro profilo di efficienza, gli autori evidenziano mediante studi empirici come il fattore psicologico può influire sulle scelte e la conseguente creazione di norme che coadiuvino a sanare i difetti del sistema. In questo modo, sebbene nato in ambito principalmente di riscossione, e visto da un punto di vista della finanza pubblica, lo studio è di grande utilità in sede giuridica per l'indicazione di istituti creati specificamente per il conseguimento di effetti economici e sociali. Indicato da BOBBIO come la norma giuridica può operare in uno schema funzionalista con un andamento promozionale o disincentivante, posto ciò in relazione con gli studi empirici di SCHMOLDERS e DUBERGE' non resta spiraglio per segnalare che la norma tributaria può compiere una funzione psicologica di non minore rilievo. Nell'ambito tributario la funzione psicologica della norma è subordinata all'insieme di limiti che proteggono il contribuente e restringono l'azione dello Stato. Nell'ambito extrafiscale, tale situazione è inversa perché è lo Stato che provoca e pretende di stabilire funzioni psicologiche nella norma tributaria secondo i limiti imposti al suo potere. Non può negarsi che visto che lo Stato nel pretende di influire sulle diverse attività economiche e sociali, la creazione dei rispettivi strumenti fiscali sarà influenzata nell'ambito della

Nonostante la semplicità della classificazione, sorgono spontanee una serie di riflessioni. E' chiaro che la norma tributaria è adatta a dirigere condotte e che questa missione può essere portata a termine mediante l'uso di diversi strumenti, tra cui, le imposte.

Senza dubbio, le attività o condotte che rappresentano il fatto imponibile delle imposte con fini extrafiscali nel loro aspetto materiale sono solite formare parte di un insieme di materie rilevanti dal punto di vista della contribuzione che materialmente incidono sulla capacità contributiva del soggetto passivo¹⁰⁹.

Il tributo con fini extrafiscali, per questo motivo, entra nell'ambito dei diritti e garanzie dei soggetti passivi chiamati a soddisfare il tributo¹¹⁰, cercando come

funzione psicologica della norma a tal punto che potrebbe segnalarsi che questa situazione è la base su cui il titolare del potere tributario statuisce i diversi strumenti tributari con fini extrafiscali. SCHMOLDERS, G., e DUBERGE', J., *Problemas de Psicología Financiera*, Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pp.127 ss; si veda, VELARDE AKAMAYO, M.S., *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Marcia Pons, Madrid, 1997, pp.42 ss; CASADO OLLERO, G., *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHP N.213, 1991, pp.456 e 457; MARTINEZ LAGO, M.A., *"Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad"*, REDF N.60, 1988, pp.618,624.

¹⁰⁹ In questo contesto, dal momento che in uno Stato di Diritto deve farsi prevalere la convivenza sociale, lo Stato assume la ricerca dell'equilibrio giuridico tra quei diritti costituzionali il cui esercizio da parte del contribuente porta a danneggiare i terzi. Si veda, AMATUCCI, A., *"Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva"*, Riv.Dir.Fin.Sc.F., Vol.I, 1975, pp.352 e 353. Tutto ciò come una forma di risoluzione della dicotomia indicata da SAINZ de BUJANDA, che in riferimento ai fini extrafiscali esprimeva che non era possibile che la giustizia aiutasse l'ingiustizia mediante il sacrificio della capacità contributiva, a favore della realizzazione di quegli obiettivi che legittimano il beneficio fiscale. Un'ulteriore analisi della situazione mostra che è fondamentale realizzare un'interpretazione sistematica della norma costituzionale, partendo dalla premessa secondo cui ogni Costituzione è un tutto coerente e sistematico, in cui entrano in gioco diversi valori e principi i cui ambiti si completano e limitano. Si veda SAINZ de BUJANDA, F., *"Teoría jurídica de la Exención Tributaria-Informepara un Coloquio"*, in Hacienda y Derecho IH, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp.395 e 397.

¹¹⁰ Il caso è molto più evidente nel caso delle imposte ecologiche. Nate come mezzi per attribuire i costi provocati ai danni dello Stato e della società da parte del soggetto passivo, e basate sul principio del chi inquina-paga, l'imposizione ecologica ha trovato sistemazione nel sistema tributario soprattutto per la virtualità della missione che si pretende. Con un po' di lungimiranza potrebbe vedersi tale legittimità in riferimento alle imposte sul gioco, così come a quelle che colpiscono la sottoutilizzazione di patrimoni produttivi. Si veda, MATEO, L., *"Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento mordi"*, REDF N.39, 1983, p.346; dato che il consumo dimostrato mediante il gioco (d'azzardo e simili) denota un importante indice di capacità contributiva, sebbene sia lodevole il preteso fine di evitare la ludopatia tra gli utenti, consideriamo quella una ragione di maggiore importanza per la sua introduzione rispetto ai motivi di salute pubblica utilizzati dall'amministrazione. La cosa certa è che tale idea è quella che si percepisce nel momento in cui lo Stato o le Comunità Autonome dichiarano che la loro esistenza si giustifica in virtù delle spese provocate al sistema della salute pubblica. Giuridicamente, in effetti, può legittimarsi l'esistenza di tali tributi sul gioco con base sui fini extrafiscali (si veda la sentenza del BverfG del 3 de Mayo 2001 che ammette l'imposizione comunale su macchine che offrono un gioco violento) senza dubbio, per alcuni, ciò rappresenta più una manovra elettorale- diretta ad elettori

effetto esplicitamente voluto l'incentivazione o la disincentivazione di alcune condotte o attività. Senza dubbio, in questo contesto la nozione materiale di ciò che entra nell'ambito di diritti e garanzie del contribuente in entrambi i casi è identica: il tributo del soggetto passivo.

E' giusto chiarire che questa classificazione non è effettiva in quanto il fine perseguito, utilizzato semanticamente in forme diverse, ha un effetto comune: la non realizzazione di attività o condotte, o la realizzazione di altre diverse da quelle indicate per l'elemento materiale del fatto imponibile, la qual cosa alle fine dei conti significa incentivare un non fare, nel quale l'ambito del divieto si restringe a quanto stabilito dal fatto imponibile. Per questo motivo, è giusto concludere che le imposte con fini extrafiscali possono avere solo natura disincentivante.

Se la dottrina ha preteso a volte di realizzare la classificazione delle imposte con fini extrafiscali in incentivanti e disincentivanti, forse ciò obbedisce alla traslazione, al piano delle imposte, dell'analisi di strumenti tributari le cui nozioni effettivamente hanno tali caratteristiche, com'è il caso dei benefici e delle soprattasse.

Senza dubbio, nel caso delle imposte con fini extrafiscali, tale traslazione non è possibile. Questo tipo di imposte opera in modo tale che rispetto al soggetto passivo non possa desumersi che questi provi a stimolare una o un'altra attività o condotta; cerca in ogni caso di disincentivare.

Si mette in evidenza in questo modo che la funzione psicologica della norma tributaria opera in modo negativo nel caso delle imposte con fini extrafiscali, la qual cosa non può dirsi, ad esempio, nel caso dei benefici. In questo caso,

contrari all'incremento della pressione tributaria- che la ragione reale della loro esistenza. Si veda in tal senso TTPKE, K., *Mora! Tributaria del Estado y los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp.74 ss; in relazione alla difficile instaurazione di soprattasse autonomistiche extrafiscali per analoghe ragioni si veda GARCIA FRIAS, A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, pp.68 e 69.

l'aspetto positivo della misura è praticamente evidente direttamente dal nome dello strumento "beneficio".

A partire da questo, avendo l'imposta con fini extrafiscali natura disincentivante, opera all'interno dello schema promozionale con una portata negativa. Ovvero, promuovere un non fare, o un fare diverso da quello che la norma prevede.

Le imposte con fini extrafiscali sovrastatali sono quelle stabilite da enti sovraterritoriali con competenze o attribuzioni espressamente cedute dalla sovranità che li formano (Unione Europea)¹¹¹.

Le imposte con fini extrafiscali statali sono quelle stabilite dall'organo legislativo degli Stati, siano essi unitari o federali.

Le imposte con fini extrafiscali infrastatali sono quelle stabilite dagli organilegislativi degli enti pubblici territoriali aventi competenza nello

¹¹¹ Il caso comunitario offre alcune similitudini posto in parallelo con gli ordinamenti nazionali. Come afferma CASADO OLLERO "in realtà quello che succede è che nella CEE si sperimentò un processo simile a quello seguito nell'ambito nazionale con l'uso extrafiscale del tributo, così che tanto la dottrina tanto la legislazione fiscale comunitaria constatarono semplicemente l'esistenza di effetti non fiscali nell'imposizione, nel favorire l'uso dello strumento fiscale al servizio di obiettivi comuni di politica economica". CASADO OLLERO, G., *"Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E."*, HPE N.96, 1988, p.335. Per questo, buona parte dell'attività impositiva dell'Unione Europea è stata focalizzata verso l'armonizzazione e coordinazione secondo gli obiettivi tracciati dal Trattato Costitutivo. Con ciò, come dice ORON MORATAL, si può ben dire che siamo in presenza di un Potere Tributario delle Comunità Europee esercitato con fini extrafiscali. Senza dubbio, il concetto di Potere Tributario delle Comunità Europee esercitato con fini extrafiscali. Senza dubbio, il concetto di Potere Tributario in questa sede non è stato un concetto definito chiaramente. A partire dall'osservazione secondo cui il Potere delle Comunità è esercitato su tributi statali- sebbene qualcuno sia la base di una risorsa comunitaria propria- LOPEZ ESPADAFOR è dell'opinione che siamo davanti ad un Potere delle Comunità che si allontana dai presupposti del concetto di Potere Tributario, nonostante non ci sia dubbio sul fatto che si tratta di un Potere in materia tributaria sebbene si eserciti sulla disciplina tributaria statale e si diriga essenzialmente a conseguire fini extrafiscali. D'altra parte, secondo PERIS GARCIA, le esigenze di neutralità fiscale non impediscono l'uso extrafiscale del tributo, che è anche ammesso dal TJCE, avendo questa azione come limiti il doversi adattare non solo alle esigenze derivate dall'ordinamento interno ma anche agli obiettivi e ai servizi della Comunità- evitando specialmente la discriminazione- come qualsiasi altra azione del Legislatore nazionale (si veda sentenza de 14 de enero de 1981). In ogni caso, come afferma CASADO OLLERO, a tal punto l'extrafiscalità è un fenomeno legato all'armonizzazione fiscale comunitaria, che i limiti all'uso extrafiscale del tributo vanno a coincidere con i limiti tecnici e politici dello stesso processo di armonizzazione nella comunità, con la qual cosa, in definitiva, non può negarsi che il Potere Tributario delle Comunità Europee sia un potere tributario usato specialmente per fini extrafiscali, a favore dell'armonizzazione comunitaria, avendo come limiti i precetti del trattato costitutivo, e operando sulla base di esso sul diritto interno degli Stati membri. Si veda, CASADO OLLERO, G., *"Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E."*, HPE N.96, 1988, pp.341, 346, 347, 362, 364; LOPEZ ESPADAFOR, C.M., *"El Poder Tributario de las Comunidades Europeas"*, REDF N.82, 1994, pp.347, 348, 350, 351, 357; ORON MORATAL, G., *"Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario"*, REDF N.97, 1988, pp.63, 76; PERIS GARCIA, P., *"El poder financiero y sus límites: la incidencia del Derecho Comunitario"*, RDFHP N.253, 1999, pp.691 nota 57.

stabilimento di tributi nel loro ambito spaziale.

Poiché le competenze ed il potere tributario materiale degli enti sovrastatali in materia tributaria non si trovano completamente definiti in quanto la loro nozione si trova in un processo continuo di formazione, non è il caso di dedicarsi all'analisi delle imposte con fini extrafiscali in questo ambito. Lo stesso vale per l'ambito statale.

L'ambito infrastatale è quello in cui il Legislatore ha esercitato il suo potere tributario con fini extrafiscali.

Così dunque, in linea di principio, bisogna indicare, come suggerito da Lago Monterò, che le imposte con fini extrafiscali infrastatali nell'ordinamento spagnolo possono classificarsi in imposte autonomistiche sul gioco, imposte autonomistiche sullo sfruttamento agrario e imposte autonomistiche di carattere ambientale che colpiscono patrimoni o consumi inquinanti¹¹².

Il potere tributario delle Comunità Autonome ha dato come risultato un'ampia gamma di imposte che, durante la storia autonomistica spagnola, hanno caratteristiche diverse fra di loro, ma che, per la maggior parte, obbediscono a finalità extrafiscali¹¹³.

4. LE CAUSE DELL'EXTRAFISCALITA'

¹¹² LAGO MONTERÒ, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p.129.

¹¹⁹ La materia locale non è esente dalla possibilità di esercitare competenze extrafiscali. Così è determinante porre in evidenza con AMATUCCI che, essendo il tributo dell'ente locale strumento per la copertura della spesa pubblica, una prestazione che non miri a questo non è un tributo in senso generico. Di conseguenza, deve fondarsi sul principio di capacità contributiva, che è strumento di uguaglianza sostanziale che attua la giustizia fiscale ed extrafiscale, in base alla quale per realizzare fini solidaristici è necessario adattare tra di sé l'equilibrio tra potenzialità economica ed incidenza del tributo. Così il tributo diventa extrafiscale se non persegue fini fiscali, perché li realizza solo se il contribuente rifiuta la funzione disincentivante della legge e realizza il presupposto, come nel caso del comportamento inquinante.

¹¹³ AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, VTII edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007, pp. 115 ss.

"Esiste una causa ultima o remota di questo fenomeno, ed è che la extrafiscaltà 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 extrafiscaltà¹¹⁴, quindi il tributo neutro, ovvero che incide il meno possibile sull'attività economica del mercato, non esiste".

Per comprendere il fenomeno dell'extrafiscaltà 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 Neutrale¹¹⁵ 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 persegue¹¹⁶.

Lo sviluppo delle teorie interventiste diede all'imposta un fondamento

¹¹⁴ 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.

¹¹⁵ 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 mie*. 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 li "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.221 e 237; NEUMARK, F., *Problemas economicos y financieros del Estado Intervencionista*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp.157 ss; DE TORRES, M., "*Lafunción economica de la Política Fiscal*", RDFHP N. 13, 1954, pp. 24 e 25.

¹¹⁶ VICENTE-ARCHE, "*Hacienda Pública y Administración pública*", en *Hacienda Pública Española*, nùm.26/1974.

funzionale fino ad allora noto ma non sviluppato. Le congiunture del dopoguerra aiutarono in grande misura a favorire tali idee ed a ciò si aggiunse che la pratica legislativa ha orientato la sua attenzione verso quei sistemi tributari inseriti in economie che cercavano strumenti che le permettessero di raggiungere un adeguato sviluppo socio economico¹¹⁷.

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 esposte¹¹⁸.

Contemporaneamente, l'idea dell'imposta neutrale si andava concependo come un postulato scientifico che non poteva dare risposta alle necessità che la situazione del momento dettava. Tanto la pratica legislativa quanto 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 opposto¹¹⁹.

¹¹⁷ 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 años 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 español"*, RAP N.4, 1951, pp.124 e 125.

¹¹⁸ 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 Jurídico 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 español"*, RAP N.4, 1951, pp.93 ss.

¹¹⁹ 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, Voli, 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 español"*, RAP N.4, 1951, pp.24 ss.

Mentre durante lo Stato liberale l'attività finanziaria si caratterizza 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 vengono attribuite più funzioni e obiettivi, la Finanza smette 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 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 "lasciar fare", 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, all'attuale ruolo di fulcro organizzativo 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 ad incrementare le spese pubbliche. Logicamente questa maggiore impegno economico 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"¹²⁰.

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 ed a nuove forme di utilizzazione di quelle tradizionali, la qual cosa si allaccia con quanto detto sopra: 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; questo carattere alternativo e strumentale delle risorse pubbliche fa sì che risulterebbe errato " inserirle in un'unica funzione di meccanica fiscale"¹²¹.

Tutto questo ha due conseguenze: non si raggiungono i fini pubblici solamente 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"¹²².

Alla luce di quanto detto, non sarà difficile presagire quello che oggi è una

¹²⁰ FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale*, ed. Scientifiche Italiane, 1973.

¹²¹ CAYON GALIARDO, *La unidad funcional de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1988.

¹²² LEJEUNE VALCÀRCEL, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, in AA.W. Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Edersa, Madrid, 1980.

constatazione: la crisi dello Stato sociale. Lo spettacolare aumento di diritti cosiddetti di terza generazione, lo svilimento dei tradizionali diritti e libertà pubbliche e l'incessante aumento della spesa pubblica, fanno sì che possa dirsi che la filosofia dello Stato Sociale è ed è stata "fare ciò che si deve, quantunque si debba ciò che si fa".

Tutto ciò va unito ad un certo deprezzamento dei tradizionali diritti individuali e libertà pubbliche che devono sacrificarsi in onore della tutela dell'interesse pubblico e del dovere di contribuire. Ciò può evincersi, per esempio, nelle sentenze 76/1990 e 50/1995 della Corte Costituzionale spagnola, nelle quali il Tribunale riassume e insiste sul fatto che il dovere di contribuire è essenziale ed è un limite ai diritti fondamentali.

Di conseguenza lo Stato sociale ha visto crescere la spesa pubblica, in misura più che proporzionale rispetto alle necessità che si pretende coprire, per effetto delle diseconomie di scala. Con il passare del tempo, le conseguenze fondamentali sono state varie: dal punto di vista dei cittadini il considerare i postulati dello Stato sociale e le conquiste raggiunte con lo stesso irrinunciabili, tanto è vero che la popolazione di diversi paesi europei ha scioperato e protestato in seguito ai tagli al bilancio di tipo sociale; dal punto di vista della pressione fiscale pare sia arrivata ad un massimo; l'emissione di denaro per coprire i crescenti volumi di spesa pubblica ha portato con sé un aumento dell'inflazione che ha portato, a sua volta - tra le altre cose - alla necessità di svalutare la moneta più volte in uno stesso anno; per quanto riguarda lo Stato, l'aumento della spesa ha comportato che il deficit pubblico sia considerato come qualcosa di naturale e non più un fenomeno patologico, e a convivere con lo stesso. Non è strano che per il compimento di uno degli obiettivi più ambiziosi dell'Unione Europea previsto nel Trattato di Maastricht - il conseguimento dell'unione monetaria - sia stato richiesto agli Stati membri, tra i cosiddetti requisiti di convergenza, un contenimento del deficit. A mio modesto avviso il

trait d'union tra il tributo ed i fini extrafiscali è costituito dai principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività, che sono, poi, i principi ispiratori dell'imposta.

Questo dimostra perché un'imposta avente solo un fine fiscale non sia più possibile. Già di per sé, infatti, i suddetti principi realizzano fini extrafiscali, quali, ad esempio, la redistribuzione del reddito, ragion per cui un'imposta avente solo un fine fiscale sarebbe un controsenso.

Il processo può spiegarsi con un sillogismo, in cui la tesi è: le imposte si ispirano ai principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività; l'antitesi: i principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività realizzano fini extrafiscali; e la sintesi: le imposte perseguono fini extrafiscali.

5. ANALISI DELL'USO EXTRAFISCALE NELL'ATTIVITÀ IMPOSITIVA

Le principali critiche ai tributi extrafiscali riguardano la funzione che essi svolgono, che non è puramente di riscossione, il loro apparente carattere sanzionatorio e la pretesa trasgressione al principio della capacità contributiva¹²³.

In primo luogo, si critica il fatto che un tributo possa essere privo dello specifico fine di riscossione, dato che tale fine rappresenta proprio la funzione per eccellenza che ispira tale istituto giuridico tributario; si evidenzia che il fine di riscossione non può arrivare ad essere un fine secondario e che, in breve, i fini extrafiscali dell'imposta non possano "sconvolgere" la figura del tributo. A tale proposito possiamo affermare che i tributi con fine non fiscale, che perseguono

¹²³ AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pp.70 ss ; JIMENEZ HERNANDEZ, J., *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pp.84 ss; LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pp.30 ss; SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pp.34 ss; MARTINEZ LAGO, M.A., *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*, REDF N.60, 1988, pp.607 e 608; SAINZ de BUJANDA, F., *Teoría Jurídica de la exención tributaria- Informe para un colloquio* ", in Hacienda y Derecho IH, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p.94;

un fine extrafiscale, come quello della protezione dell'ambiente, non sono totalmente privi di intenzione impositiva, dal momento che se si verifica il presupposto, non voluto, comportano comunque la riscossione del relativo gettito.

Che lo strumento tributario possa essere utilizzato per fini diversi da quello di riscossione non significa in nessun modo che gli elementi ed i principi che ispirano tale istituto possano modificarsi in ragione degli obiettivi extrafiscali. Quindi, il concetto di imposta rimane lo stesso in tutti i suoi elementi anche quando la sua finalità è principalmente extrafiscale. I fini cui tende l'imposta possono significare una legittimazione dell'operatività del tributo al di fuori del suo ambito principale, ma non sono sinonimo di abbandono della struttura e dei principi che le conferiscono vita istituzionale.

In secondo luogo, in relazione alla seconda critica, è necessario sottolineare che il principio di legalità, che è alla base delle relazioni tra lo Stato e i suoi cittadini, conferisce ai cittadini il diritto di fare tutto ciò che non è proibito dalla legge ed alle autorità statali il diritto di fare tutto ciò che è legalmente disposto. Sulla base di questo principio, parte della dottrina ritiene che lo Stato ecceda le sue competenze nel momento in cui utilizza misure fiscali con fini extrafiscali, dal momento che l'ordinamento giuridico mette a disposizione dell'Amministrazione una serie di mezzi e strumenti attraverso cui provvedere a tali funzioni, ragion per cui attribuire all'ambito tributario funzioni che non gli competono, non solo ne distorce la sua natura ma viola anche i diritti pubblici soggettivi. Per alcuni autori gli obiettivi che vengono perseguiti con tributi extrafiscali potrebbero essere perseguiti attraverso altri strumenti giuridici, dato che in realtà tali misure fiscali con fini extrafiscali altro non sono che multe senza una preventiva infrazione. Tali autori, però, in questo modo, non analizzano i vantaggi che derivano dall'utilizzo di una tale misura fiscale in luogo, ad esempio, di una misura amministrativa. Basti pensare al caso

dell'imposta doganale, che ha come scopo quello di colpire le merci per proteggere il mercato nazionale; non esisterebbe alcun fondamento giuridico per sanzionare chi importa un bene ed il tributo, infatti, non agisce in questo senso ma cercando di incentivare il soggetto passivo ad optare, data la convenienza economica, per il consumo dei beni nazionali, con le vantaggiose conseguenze socio-economiche che questo comporta. I tributi extrafiscali non possono essere assimilati alle sanzioni, in quanto il fondamento di questi due istituti giuridici è essenzialmente diverso: mentre la sanzione ha come scopo quello di eliminare una condotta illecita o indebita attraverso una punizione, il tributo extrafiscale cerca di rendere effettivo un precetto costituzionale che, anche se a volte coincide con la soppressione di una condotta nociva per la società, non consiste in un illecito, per cui il tributo non punisce, ma incentiva la ricerca di alternative.

Il tributo ambientale, tributo extrafiscale per eccellenza, si fonda infatti sul principio del "chi inquina paga", che ha un carattere preventivo e risarcitorio, e non sanzionatorio; l'agente contaminatore dovendo assumersi i costi della protezione ambientale, deve cercare altri mezzi per conseguire il fine desiderato senza contaminare, il che significa che il tributo spinge verso strade alternative mentre la sanzione non è, al contrario, flessibile.

Per quanto riguarda la terza critica, è necessario ricordare che il significato costituzionale della capacità contributiva richiede il suo rispetto sia da parte del presupposto che del modo di quantificare detto pagamento; è un'esigenza costituzionale quella di configurare il presupposto delle varie imposte in modo che sia manifestazione di una data capacità economica. Sul punto è aperto un grande dibattito, ma di sicuro la capacità contributiva costituisce un limite all'utilizzo extrafiscale del tributo, e solo rispettando questo, il tributo extrafiscale può essere conforme alle esigenze del sistema giuridico. Sicuramente nell'ambito dei tributi extrafiscali, e in particolare nel caso

dell'imposta ambientale, è più complesso individuare l'effettiva manifestazione di capacità contributiva, dal momento che il presupposto deve corrispondere ad una attività nociva per l'ambiente che sia, come abbiamo detto, indicativa di una determinata capacità economica, ma questo non significa che per definizione il tributo extrafiscale violi il principio costituzionale di capacità contributiva.

Contro queste critiche all'utilizzazione dei tributi con fini extrafiscali è schierata quella corrente che basa il suo pensiero nell'intervento dello Stato per eliminare le disuguaglianze di fatto tra i cittadini e conseguire i fini costituzionali. In ogni caso, oggi, la fiscalità e l'extrafiscalità si trovano nelle imposte di tutti i sistemi impositivi.

Lo sviluppo positivo e dottrinario ha delineato la creazione di questo tipo di strumenti in modo tale che forme pure di fiscalità o extrafiscalità siano inesistenti; quindi, sono tributi principalmente fiscali quelli in cui la capacità contributiva appare non solo come presupposto che legittima il tributo, ma anche come criterio di strutturazione e applicazione dello stesso, mentre hanno una ratio principalmente extrafiscale quelli che, nel perseguire espressamente fini di politica economica, utilizzano la capacità contributiva come criterio predominante per la strutturazione e l'applicazione dell'imposta, il cui gravame extra rappresentato dalla quota tributaria da pagare è legittimato dal fine costituzionalmente legittimo¹²⁴.

Come ha evidenziato il professore Casado Ollero, però, il problema non risiede tanto nell'accettazione o nella legittimità costituzionale dell'interventismo fiscale, ma nella delimitazione costituzionale del fenomeno, ovvero nella

¹²⁴ LEJEUNE VALCARCEL, E., *"Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria"*, in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, p.172, aggiunge l'Autore che "nessuna imposta può essere considerata esclusivamente extrafiscale, data l'intrinseca suscettibilità di ogni imposta a procurare entrate allo Stato; si veda, anche, CORTES DOMINGUEZ, M., e MARTIN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Espanol I*, Civitas, Madrid, 1977, p.149; MATTEO, L., *"Anàlisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral"*, REDF N.39, 1983, p.345; YEBRA MARTUL -ORTEGA, P., *"Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria"*, HPE N.32, 1975, p.177.

necessità di concretizzare le possibilità e soprattutto i limiti dell'impianto extrafiscale del meccanismo tributario¹²⁵.

Non è logico né opportuno opporsi all'impiego dell'imposta con fini extrafiscali, ma è ragionevole ed appropriato segnalare i rischi che esso comporta se non è coordinato adeguatamente con gli altri istituti giuridici tributari.

Ammissa la legittimità costituzionale dei tributi con fini extrafiscali¹²⁶ dobbiamo occuparci, ora, dei limiti all'uso extrafiscale dell'attività impositiva, limiti necessari ad evitarne un espandersi incontrollato tale da mettere in discussione i principi dello stato di diritto ed i diritti fondamentali dei cittadini.

Un problema consiste nell'attuazione dei fini costituzionali in materia tributaria, cioè l'insieme dei principi di ordine finalistico che orientano e vincolano il Legislatore allorché ponga in essere l'attività tributaria; questi esercitando il potere di imposizione, istituisce in pratica un determinato tributo. Si tratta di una questione complessa in quanto l'accoglimento del principio dell'extrafiscalità in un ordinamento, di per sé, non è sintomatico dell'accoglimento di determinate e specifiche finalità, piuttosto che di altre.

L'uso extrafiscale dell'attività impositiva deve, da un lato, rispettare i limiti di carattere negativo di ordine diverso ma tutti risalenti al principio di eguaglianza tributaria e, dall'altro, deve ispirarsi agli altri principi costituzionali di ordine finalistico i quali, però, stante il loro carattere di fini programmatici, non trovano nella Costituzione determinazioni concrete, traducibili in vincoli nei confronti della legislazione tributaria e comunque non facilmente definibili e determinabili. Per cui, deve ammettersi un'ampia sfera di scelta da parte del Legislatore per quanto riguarda i contenuti dell'extrafiscalità, tranne i vincoli

¹²⁵ CASADO OLLERO, *Los fines nofiscales de los tributos*, in *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Madrid, 1991.

¹²⁶ CASADO OLLERO, G., "*Los fines nofiscales de los tributos*", RFDHP N.213, 1991, p.469. Il principale problema nell'ambito del tema dei fini extrafiscali dell'imposizione non sta nell'accettazione o legittimità costituzionale dell'interventismo fiscale, ma nella sua delimitazione costituzionale.

effettivamente operanti di natura esterna a tali contenuti, risalenti in genere al principio di eguaglianza dinanzi alla legge.

I principi che dovrebbero dare contenuti all'extrafiscalità sono di carattere programmatico, cioè da essi non sono derivabili che comandi vaghi e indeterminati, per cui non appare possibile pervenire all'individuazione di fini e principi extrafiscali di rilievo costituzionale; mentre, d'altro canto, i principi che danno corpo ai limiti esterni, che ne circoscrivono l'ambito, sono a carattere vincolante, operano cioè come limite-garanzia rispetto all'uso extrafiscale dell'attività di imposizione, diventando in sostanza gli unici principi determinabili e quindi vincolanti che presiedono all'esercizio del potere di imposizione da parte del Legislatore.

Quindi, la determinazione dei contenuti dell'extrafiscalità è nella sostanza rilasciata al Legislatore ed alle sue scelte, con i soli limiti e garanzie derivanti dal rispetto del principio di eguaglianza dinanzi alla legge¹²⁷.

In Germania l'evoluzione dottrinale è in parte simile a quella italiana. Punto di partenza, ai fini di una precisazione dei contenuti dell'extrafiscalità, è stata la constatazione che un incontrollato espandersi dell'uso extrafiscale dell'attività impositiva potesse mettere in discussione i principi dello stato di diritto, i diritti fondamentali dei cittadini ed il sistema costituzionale stesso. Da qui l'esigenza di andare ad una delimitazione il più possibile precisa del potere legislativo in materia e di definire i limiti entro cui il Legislatore può utilizzare l'attività tributaria in vista della realizzazione di finalità extrafiscali con riferimento ai principi dello stato di diritto, al principio di eguaglianza innanzi alla legge, al principio dell'autonomia e indipendenza dei Länder.

¹²⁷ FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, ESI, Napoli, 1973.

La dottrina più recente si è posta, poi, l'ulteriore questione circa la possibilità di derivare dalla Costituzione un contenuto costituzionalmente rilevante dell'extrafiscalità che vincolasse il Legislatore tributario nel momento dell'uso extrafiscale dell'imposizione. A tal fine ci si è rifatti ad alcune disposizioni costituzionali ed a disposizioni legislative di carattere positivo e si è giunti ad affermare che queste norme fissano i principi di ordine sostanziale cui, rispettivamente, il Legislatore federale, il Legislatore regionale e l'esecutivo, secondo le proprie competenze, debbono attenersi nel momento in cui pongono in essere atti di politica economica, finanziaria, tributaria e creditizia e che il loro rispetto costituisce un obbligo, dal punto di vista dei contenuti, per tutte le autorità dello Stato e quindi possibile oggetto di un sindacato di legittimità costituzionale.

Ciò comporta che la strumentazione extrafiscale dell'attività tributaria debba essere conforme a tali finalità costituzionali ed in particolare che il perseguimento dei fini extrafiscali non è più solo ammesso, ma costituisce un obbligo costituzionale per il Legislatore il quale quindi, anche sul piano dei contenuti, trova in materia vincoli e principi di carattere sostanziale da perseguire.

La dottrina tedesca, quindi, accompagna alla risoluzione del problema dei limiti all'uso extrafiscale dell'attività impositiva una individuazione dei contenuti sia in ordine ai principi più radicati, sia a quelli più immediati; contenuti che hanno un rilievo costituzionale e comportano vincoli e limiti di natura sostanziale all'azione del Legislatore; la dottrina italiana, invece, richiama una serie di difficoltà, ai limiti dell'impossibilità, nel determinare i contenuti dell'extrafiscalità e si rimette in proposito alle scelte del Legislatore, limitandone l'attività soltanto attraverso vincoli esterni.

Nell'elaborazione della dottrina tedesca, quindi, non opera quella contrapposizione di principio presente in quella italiana nella formula del

contrasto che sarebbe poi proprio della stessa Costituzione, tra principio di eguaglianza tributaria ed extrafiscalità, né opera una sorta di sanzione formale di tale contrasto nel senso che i limiti ricavati dal principio di eguaglianza dinanzi alla legge sono gli unici che effettivamente permettono di vincolare in qualche modo l'attività del Legislatore tributario.

In realtà, le conclusioni cui perviene la dottrina italiana più che chiudere la questione sembrano aprire tutta una serie di problematiche e porre una serie di interrogativi.

In primo luogo, è rispondente al dettato costituzionale una sorta di vaghezza ed indeterminatezza del comando costituzionale in materia di contenuti finalistici nei confronti del Legislatore - al limite della impossibilità - di ricostruire i contenuti dell'extrafiscalità e quindi il consequenziale riconoscimento di un'ampia sfera di scelta al Legislatore? E' fondata, inoltre, ed in che misura la distinzione, in ragione del grado di vincolo diverso nei confronti del Legislatore, tra il principio di eguaglianza dinanzi alla legge e di eguaglianza tributaria, da un lato, e quello della eguaglianza di fatto e delle norme e principi che ad esso fanno capo, dall'altro? Infine non ci si può non domandare se sia fondata la tesi secondo cui il principio di eguaglianza accolto nel nostro ordinamento è quello dell'eguaglianza dinanzi alla legge e quindi se sia rintracciabile nella Costituzione una conseguente contrapposizione tra principi fondativi e giustificativi dell'extrafiscalità ed eguaglianza tributaria intesa come mera esplicazione dell'eguaglianza dinanzi alla legge. Se, cioè, sia possibile riscontrare una sostanziale equivocità del disposto costituzionale.

Tutti questi sono problemi che coinvolgono questioni generali nella misura in cui alcune delle impostazioni richiamate in materia tributaria sono espressione di concezioni presenti in genere nella cultura giuridica, specie costituzionale, in ordine all'interpretazione del principio di eguaglianza accolto nel nostro ordinamento ed in ordine al rilievo dei principi fondamentali, cosiddetti

programmatici, presenti nella nostra Costituzione.

Non dobbiamo dimenticare che uno dei punti centrali di tutta l'impostazione della *Teoria dell'ammissibilità* sul tema dei contenuti dell'extrafiscalità è, come si è visto, l'affermazione secondo cui il principio di eguaglianza recepito nella nostra Costituzione è quello dell'eguaglianza dinanzi alla legge. Tale affermazione condiziona tutto lo svolgimento successivo della teoria e quindi le conclusioni assunte, in quanto un principio di eguaglianza rilevante costituzionalmente in questi termini non può non entrare in contrasto con i principi dell'eguaglianza sostanziale, con i diritti sociali, con i principi dello stato sociale che, per comune ammissione, sono alla base della riconosciuta ammissibilità della strumentazione extrafiscale dell'attività impositiva e dei suoi contenuti.

Per quanto riguarda i limiti all'uso extrafiscale dell'attività impositiva risulta molto interessante anche il caso spagnolo. Sebbene si dica che la forma migliore d'azione per le imposte con fini extrafiscali sia a livello statale¹²⁸, esse hanno incontrato maggiore presenza e sviluppo nell'area delle autonomie locali¹²⁹.

¹²⁸ In questo senso, la dottrina segnala che, le imposte con fini extrafiscali al pretendere di modificare gli ambiti sociale ed economico, è a livello statale che meglio possono realizzarsi tali pretese. Avendo lo Stato carta bianca- all'interno dei limiti delle disposizioni costituzionali pertinenti- per realizzare quanti programmi di intervento economico e sociale creda, a favore della realizzazione del principio di uguaglianza materiale proprio di uno Stato sociale di Diritto, le imposte con fini extrafiscali incontrano nell'ambito statale la migliore area per poter compiere i fini che si programma. Si veda CARRETERO LESTON, J.L., *"Los Tributos municipales con fines no fiscales"*, Impuestos, 1/1987, p.87; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *"Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria"*, HPEN.32, 1975,p.160.

¹²⁹ Rispetto ai patrimoni rustici si veda BORRERO MORO, C.J., *"Los fines no fiscales de los tributos: a proposito de una doctrina jurisprudencia reiterada. (Commentario a la STC 186/1993, del 7 giugno)"*, RHL N.73, 1995, p.554; CHECA GONZALEZ, C., *"El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autonoma Andaluza"*, Impuestos I /1987, p.662; HINOJOSA TORRALVO, J.J., *"Los Tributos Regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrautilizadas"* Impuestos, II / 1989, p.137; in materia ambientale, si veda ALFANO, R., *"L'Italia e i tributi ambientali: il caso dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica"*, Dir.Prat.Trib.Vol. I, 1997, p.52; BORRERO MORO, C., *"El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica"*, RDFHP N.248, 1998, p.306; GARCIA NOVOA, C., *"El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega"*, RDFHP N.241, 1996, p.587; ROZAS VALDES, J.A., *"El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica"*, RDFHP N.246, 1997, PP.945; RUIZ ALMENDRAL, V., *"Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a proposito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica"*, si veda ALONSO GONZALEZ, L.M., *Los impuestos Autonómicos de carácter extrafiscal*, Marciai Pons, Madrid, 1995, p.63; BORRERO MORO, C., *La materia imponible en los Tributos*

Ciò è dovuto, in primo luogo, al fatto che il Legislatore delle autonomie si trova limitato per le materie e fatti imponibili che può gravare sul suo territorio, secondo quanto espresso dall'art.6 LOFCA¹³⁰.

In secondo luogo, perché i precetti della LOFCA limitano il potere tributario delle autonomie in modo tale che la materia extrafiscale appaia come uno dei scarsi margini di attività su cui contare e poter realizzare il proprio potere tributario, per cui le imposte con fini extrafiscali formano un ampio margine di possibilità che lascia carta bianca alle Comunità Autonome per lo sviluppo delle loro competenze¹³¹.

In definitiva, come stabilisce Lago Monterò, "i limiti che l'ordinamento giuridico ha stabilito per i tributi regionali e l'interpretazione che degli stessi ha formulato il Tribunale Costituzionale, hanno portato le Comunità Autonome sulla via dell'imposizione principalmente extrafiscale. Queste hanno interpretato l'articolo 6.2 LOFCA come un precetto proibitivo di imposte autonome su ricchezze gravate dallo Stato, e si sono lanciate all'avventura di progettare imposte su ricchezze non gravate - almeno apparentemente - e con fini principalmente non di riscossione- anche apparentemente, almeno- ...avendo il Tribunale Costituzionale escogitato questo criterio dell'extrafiscalità come determinante della possibile non identità tra tributo statale e tributo autonomo deve essere stato lo stesso Tribunale a porre chiaramente i criteri in virtù dei

Extrafiscales. Presupuesto de realización de la Autonomía Financiera?, Aranzadi, Pamplona, 2004, pp.168 ss; CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981, pp.75 ss; CHECA GONZALEZ, C., *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pp.45 ss ; GUERVOS MAILLO, M.A., *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marciai Pons, Madrid, 2000, pp.44 ss.

¹³⁰ LAGO MONTERÒ, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p.121 e 123.

¹³¹ Si veda ALONSO GONZALEZ, L.M., *Los impuestos Autonómicos de carácter extrafiscal*; Marciai Pons, Madrid, 1995, p.63; GUERVOS MAILLO, M.A., *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marciai Pons, Madrid, 2000, p.44; LAGO MONTERÒ, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p.121; CASADO OLLERO, G., "Los fines no fiscales de los Tributos", RDFHP N.213, 1991, p.499; HINOJOSA TORRALVO, J.J., "Los Tributos Regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas", *Impuestos II* / 1989, p. 135.

quali un tributo può ritenersi principalmente extrafiscale.

Non ha fatto lo stesso il nostro più alto interprete della Costituzione, con la qual cosa i problemi di sovrapposizione tributaria, vietata o non, dovrà risolverli man mano che nascano nuove figure tributarie di discussa costituzionalità".

L'espressione di tale compito autonomo fu evidenziata per la prima volta dalla Comunità Autonoma di Andalusia nel 1984 mediante la creazione dell'imposta sulle terre sottoutilizzate stabilita con la Legge sulla Riforma Agraria Andalusia sopra menzionata¹³².

Nel realizzare il controllo di costituzionalità della legge, il Tribunale Costituzionale ebbe l'opportunità di mettere sotto precesso l'imposta, stabilita come meccanismo di dissuasione della non utilizzazione o sottoutilizzazione di latifondi potenzialmente produttivi, sottoposti ad un processo di sfruttamento non ottimo.

Così il Tribunale Costituzionale nella sua STC 3.7/87, FJ 13° determinò chiaramente l'accettazione di questi strumenti nel dichiarare che "è certo che la funzione extrafiscale del sistema tributario statale non sembra esplicitamente riconosciuta nella Costituzione, ma detta funzione può derivare direttamente da quei precetti costituzionali nei quali si stabiliscono principi base di politica sociale ed economica (rispettivamente, artt. 40.1 e 130.1), dato che tanto il

¹³² Si veda CHECA GONZALEZ, C, *"El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza"*, Impuestos I, 1987, p.661 ss; HINOJOSA TORRALVO, J.J., *"Los Tributos Regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluzo sobre Tierras Infrautilizadas"*, Impuestos II, 1989, p.135; con una visione simile, in più riferita all'imposta dell'estremadura su pascoli mal sfruttati: BORRERO MORO, C.J., *"Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial repetida. (Comentario alla STC 186/1993, del 7 giugno)"*, RHL N.73, 1995, pp.554 e 555; in materia ambientale, si veda ALFANO, R., *"L'Italia e i tributi ambientali: il caso dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica"*, *Dir.Prat.Trib.*, Voi!, 1997, pp.50 ss.; BORRERO MORO, C, *"El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica"*, RDFHP N.248, 1998, pp.305 ss.; GARCIA NOVOA, C, *"El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Gallega"*, RDFHP N.241, 1996, pp.585; ROZAS VALDES, J.A., *"El impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica"*, RDFHP N.246, 1997, pp.943 ss.; RUIZ ALMENDRAL, V., *"Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica"*, Armario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile), N.6, 2000, pp.376-378.

sistema tributario nel suo insieme come ogni figura tributaria concreta formano parte degli strumenti di cui dispone lo Stato per il conseguimento dei fini economici e sociali costituzionalmente previsti. D'altra parte, detta funzione è espressamente enunciata nell'art. 4 della Ley General Tributaria; a ciò non si oppone nemmeno il principio di capacità contributiva stabilito nell'art.31.1 della Costituzione, per cui il rispetto di detto principio non impedisce che il Legislatore possa configurare il presupposto di fatto del tributo tenendo in conto considerazioni extrafiscali.; è costituzionalmente ammissibile che lo Stato, e le Comunità Autonome nell'ambito delle loro competenze, stabiliscano imposte che, senza disconoscere o contraddire il principio di capacità economica, rispondano principalmente a criteri economici o sociali orientati al compimento di fini o alla soddisfazione di interessi pubblici che la Costituzione garantisce". Derivando la funzione extrafiscale delle imposte dai principi base della politica sociale ed economica stabiliti nella Costituzione Spagnola, sorge la problematica dell'ampiezza discrezionale con la quale il Legislatore può dispiegare il suo potere tributario nel creare questi strumenti.

Sul tema, i limiti che il Tribunale Costituzionale ha suggerito all'imposizione con fini extrafiscali mediante le sentenze SSTC 144/1988, FJ 3°, 73/2000, FJ 11°, derivano dai precetti costituzionali riferiti all'interdizione dell'arbitrarietà dei poteri pubblici (art.9.3 CE), così come il principio di uguaglianza nel suo aspetto formale (art. 14 CE) e materiale (art.9.2), il rispetto dell'indipendenza giudiziale, la tutela giudiziale effettiva ed il compimento delle sentenze giudiziali definitive, tra gli altri.

Con maggiore particolarità il Tribunale Costituzionale ha stabilito, a partire dalle SSTC 46/2000, FJ 6°, 6/1981, FJ 5°, che i principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività costituiscono limiti di innegabile efficacia nella ricerca della distribuzione del reddito e nell'interdizione del trattamento discriminatorio una volta immersi nelle diverse figure tributarie che possono

pretendere fini extrafiscali.

In ogni caso, conformemente a questi limiti, appare fondamentale realizzare un giudizio di proporzionalità tra il fine perseguito ed il sacrificio imposto dall'introduzione di queste imposte.

D'altra parte, bisogna concludere da quanto affermato dalla giurisprudenza che, fondate su disposizioni che tendono alla difesa del bene comune e alla realizzazione del principio di uguaglianza¹³³, le imposte con fini extrafiscali sono alcuni dei tanti strumenti di cui può fare uso uno Stato che deve introdurre strumenti che rimuovano gli ostacoli che il libero gioco delle forze sociali possano opporre alla realizzazione di diritti espressamente riconosciuti dalla Costituzione.

Dunque, la STC 37/1987, FJ 13°, paragrafo 3, riconosce chiaramente il potere tributario dello Stato e delle Comunità Autonome di stabilire imposte con fini extrafiscali.

In questo modo, tanto l'articolo 2.1 Legge 58/2003, come la giurisprudenza prima indicata fanno da norme di apertura in materia di extrafiscalità a livello positivo infracostituzionale, al punto che può ben dirsi che la legittimità delle imposte con fini extrafiscali si regge su questi strumenti legali.

¹³³ Su una prospettiva del bene comune come fondamento della giustizia sociale, si veda GONZALEZ GARCIA, E., *"Relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva"* in XI Jomadas de Estudio sobre el Principio Constitucional de Igualdad, Vol.II, Madrid, 1991, pp.1387 e ss., allo stesso modo, *"Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad"*, ARS IURIS N.3, 1990, pp.51 e ss; PEREZ de AYALA, J.L., *"Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española"* in Fiscalidad y Constitución, Consejo Superior de Càmaras de Comercio, Industria y Navegacion de Espana, Madrid, 1986, p.22, allo stesso modo, *"Artículo 4"* in Comentarios a las leyes tributarias y financieras (Dirigidos por Narciso Amoròs Rica), Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1982, pp.44 e 45, e *"Los Artículos tersero y Cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada"*, CTN.50, 1985, pp.67 e ss; SAINZ de BUJANDA, F., *"Reflexiones sobre un Sistema de Derecho Tributario español"*, in Hacienda y Derecho III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp.373-375; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *"Comentarios sobre unprecepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria"*, HPE N.32,1975, p.152.

Ad essi bisogna aggiungere i diversi obiettivi che danno legittimità all'imposizione con fini extrafiscali previsti nella Costituzione come obiettivi dell'attività statale, ovvero: promuovere le condizioni favorevoli per il progresso sociale ed economico, art. 40.1 CE; la modernizzazione e lo sviluppo dei settori economici, art. 130.1 CE; la protezione della famiglia, art.39 CE; lo stabilimento di un regime di Sicurezza Sociale e la protezione del lavoro, art.41 CE; la protezione degli emigrati, art.42 CE; la protezione della salute pubblica, art.43.2 CE; la promozione della cultura, la scienza e la ricerca, art.44 CE; la protezione dell'ambiente, art. 45.2CE; la conservazione e promozione del patrimonio storico, culturale ed artistico, art.64 CE; la promozione dell'abitazione, art.47 CE; la promozione della gioventù, art.48CE; la protezione degli handicappati, art.49CE; la protezione degli anziani, art.50 CE; la protezione del consumatore, art.51CE; tutti quelli che non si oppongano alla Costituzione ed abbiano un compito compatibile con i doveri di solidarietà ed uguaglianza materiale¹³⁴.

In Spagna, lo Stato è poco interessato all'adozione di imposte extrafiscali, sia perché dispone di maggiori e migliori strumenti, sia perché il processo di razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario ritiene giusto non incrementare il numero delle imposte, soprattutto di quelle con minor forza impositiva. La finanza locale, d'altro canto, ha subito recentemente (Legge 39/1988) una serie di cambiamenti diretti anch'essi a ridurre il numero delle imposte ed a lasciare in vigore solo quelle aventi maggiore forza impositiva, requisiti quest'ultimi che difficilmente possono riguardare le imposte extrafiscali¹³⁵. Nelle Comunità Autonome, invece, le imposte extrafiscali costituiscono quasi la metà delle proprie imposte. La spiegazione dell'importanza dell'imposizione extrafiscale nell'ambito del potere tributario

¹³⁴ Si veda AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, p.40 ; ALONSO GONZALEZ, L.M., *Los Impuestos Autonomicos de Carácter Extrafisca*, Marciai Pons, Madrid, 1995, pp.36 e 37.

¹³⁵ CARRETERO LESTON, J.L., *Los tributes municipales con fines no fiscales*, Impuestos, 1987, vol.

delle Comunità Autonome si trova nella configurazione che del loro potere tributario fa l'ordinamento giuridico spagnolo vigente. La configurazione che la Costituzione spagnola (art. 157) fa del potere tributario delle Comunità non pregiudica la grandezza dello stesso né entra nei dettagli del suo contenuto; la Costituzione pone solo dei principi obbligatori (solidarietà, coordinazione; artt. 138 e 156), la cui attuazione è lasciata ad una norma posteriore, la Legge Organica di Finanziamento delle Comunità Autonome (LOFCA), Legge Organica 8/1980 del 22 settembre, che impone altri limiti, diversi da quelli previsti dalla Costituzione per tutti i tributi in generale. Di tutti questi limiti legali quello che ha maggiormente influenzato il processo di costruzione di un potere tributario proprio di ogni Comunità Autonoma è quello previsto dall'art. 6, comma 2, della suddetta Legge Organica, secondo il quale: "i tributi stabiliti dalle Comunità Autonome non potranno ricadere sui fatti imponibili già gravati dallo Stato".

Secondo Ferreiro Lapataza i tributi propri delle Comunità Autonome non possono invadere il campo d'azione del sistema tributario statale e le Comunità Autonome non possono stabilire tributi i cui elementi costitutivi siano uguali a quelli di un tributo statale. Sulla base di questa interpretazione, le Comunità Autonome non possono gravare il reddito o il patrimonio o il consumo, dal momento che già esistono tributi statali che ricadono su questi indici di ricchezza. E', quindi, necessario fare uno sforzo di immaginazione per "inventare" nuovi tributi la cui esistenza non vada contro il contenuto della LOFCA. Questi fattori hanno portato alla creazione di una serie di tributi delle Comunità Autonome con un contenuto maggiore o minore di extrafiscaltà¹³⁶.

Nell'ambito, poi, delle imposte extrafiscali delle Comunità Autonome, esistono alcuni limiti relativi alle competenze di ogni Comunità Autonoma, "presupposto

¹³⁶ MATEU ISTURIZ, J. F., *La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y los nuevos tributes. El impuesto sobre aguas residuales*, en Organización Teixitorial del Estado. Comunidades Autónomas, IEF, Madrid, 1984; TREBOLLE FERNANDEZ, J., *Los tributes de las Comunidades Autónomas*, Gaceta Fiscal, num.45, 1987.

di legittimità della propria procedura normativa extrafiscale". Pertanto, laddove esistono imposte statali che incidono su materie di competenza statale e che possono ricondursi a fini extrafiscali, le Comunità non hanno la possibilità materiale di influire in questi ambiti. Queste restrizioni comportano che le imposte extrafiscali delle Comunità Autonome abbiano dei fini molto limitati, ricadano su porzioni di realtà molto concrete e, in alcuni casi, nascano imposte extrafiscali quasi di laboratorio.

6. I FINI EXTRAFISCALI NELLE TASSE

Abbiamo detto che la funzione extrafiscale del sistema tributario statale non è riconosciuta esplicitamente nella Costituzione e che detta funzione può derivare direttamente da quei precetti costituzionali in cui sono stabiliti i principi di politica sociale ed economica, dato che tanto il sistema tributario nel suo insieme quanto ogni figura tributaria concreta formano parte degli strumenti di cui dispone lo Stato per il raggiungimento dei fini economici e sociali previsti dalla Costituzione.

Il dibattito dottrinale sull'ammissibilità dell'uso di figure tributarie per fini extrafiscali, sorto in ogni Paese, si è centrato sempre e quasi esclusivamente sulla principale figura tributaria, la tassa.¹³⁷

In base ai termini così generici utilizzati dalla giurisprudenza che si è espressa in questo dibattito, possiamo arrivare a due conclusioni importanti: che i fini extrafiscali sono legati non solo all'imposta ma anche alla tassa, e che i tributi

¹³⁷ Come indica GONZALEZ GARCIA, sebbene le tasse e i contributi speciali non ripugnano la dottrina creata in occasione della concettualizzazione del tributo, la nozione di questo è ovvio che si sia costruita a partire dalla specie imposta. GONZALEZ GARCIA, E., *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996, p.25. In senso contrario FERREIRO LAPATZA segnala che « l'imposta non offre, come fanno contributi speciali e tasse, nessuna caratteristica aggiunta speciale o eccezionale, di fronte all'idea generale di tributo, che giustifichi, perciò, un regime giuridico eccezionale o speciale di fronte al regime generale dei tributi ». FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Espanol I*, Marcia Pons, Madrid, 2003, p.199. Tale situazione già è stata evidenziata da SAINZ de BUJANDA nel suo Studio Preliminare all'opera di GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Giuffrè, 1974, e MICHELI, G.A., "Profili critici in materia di potestà di imposizione", *Dir.Prat.Trib.*, Voli, 1973.

extrafiscali non appartengono solo all'ambito statale ma, nel rispetto della potestà legislativa tributaria e della distribuzione delle competenze, anche all'ambito degli enti locali. Ciò si può dedurre anche dal tenore dell'art. 2 della Ley General Tributaria e dell'art. 19 della Costituzione italiana in cui si usa il termine "tributi", in modo da non riservare la funzione extrafiscale alla figura dell'imposta, e in cui non è stato aggiunto al termine "tributi" l'aggettivo "statali", rendendo così possibile anche agli enti locali di dar vita a tributi con fini extrafiscali.

Nella pratica è molto difficile sapere quando una tassa può essere considerata extrafiscale. Sicuramente nel momento in cui la tassa risponde ad una attività dell'Amministrazione o alla prestazione di un servizio che viene portato a termine in quanto necessario per la collettività, e non si realizza attraverso il settore privato perché non risulta redditizio o perché è necessaria una speciale protezione che dà il settore pubblico, stiamo perseguendo un fine extrafiscale. Secondo Lejeune l'esistenza di tasse extrafiscali "chimicamente" pure è impossibile; nessun tributo può essere considerato esclusivamente extrafiscale a causa dell'intrinseca tendenza di ogni tributo a riscuotere entrate. Per questo, talvolta dobbiamo semplicemente parlare di fini extrafiscali nelle tasse più che di tasse extrafiscali.

Il considerare una tassa, in maggiore o minore misura, extrafiscale dipende dall'obiettivo che il Legislatore si è prefissato nel crearla o nel modificarne una preesistente. Nel momento in cui, nel caso concreto, nella riscossione, l'obiettivo fiscale va in secondo piano, collocandosi in primo piano il fine economico-sociale che si vuole raggiungere con una determinata misura, possiamo dire di trovarci davanti ad una tassa extrafiscale.

Per esempio, la tassa sulla raccolta dei rifiuti potrebbe essere considerata a cavallo tra la fiscalità e l'extrafiscalità, nella misura in cui in ultima istanza si

compia una funzione di protezione dell'ambiente. Sicuramente, attualmente, questa tassa si configura principalmente come fiscale, dal momento che in nessun momento diminuisce la riscossione per un maggior conseguimento di questo possibile obiettivo. Sarebbe stato diverso se in questa tassa ci fossero state diverse quote a seconda del grado di contaminazione dei rifiuti o del loro livello di riciclabilità. La dottrina si è basata, come regola generale, sulla dicotomia extrafiscalità-capacità contributiva; per quanto riguarda le tasse con fini extrafiscali, però non è questo il punto chiave in quanto la tassa, prestazione pecuniaria soddisfatta dal contribuente in conseguenza della prestazione di un servizio o di una determinata attività dell'Amministrazione, non utilizza come parametro fondamentale la capacità contributiva, ma il costo del servizio. E' esattamente da questo punto che tasse e imposte extrafiscali prendono strade diverse. Non è possibile parlare semplicemente di tributi extrafiscali e trattare unitamente i due istituti. Le tasse servono per riscuotere entrate dirette a coprire i costi dei servizi pubblici, per questo uno dei rischi più caratteristici e conflittuali di questa figura è la relazione che si stabilisce tra servizio e il beneficio o utilità che riceve il soggetto passivo, ovvero il problema del costo del servizio; problema che interessa molto anche la questione dei fini extrafiscali delle tasse dal momento che i fini extrafiscali sono strettamente vincolati alla riscossione delle tasse e quindi al problema della loro quantificazione.

La forma più tipica per conseguire un determinato fine non di riscossione mediante una tassa è aumentare la stessa, in tutti o in determinati casi, fino ad un limite a partire dal quale al contribuente non conviene ricevere il servizio o una determinata attività. La ricerca di questo limite al quale può arrivare la norma che quantifica la tassa, ci porta al problema del costo del servizio. Il principio del costo del servizio non si trova nella Costituzione, ma nelle specifiche leggi, che considerano, come anche la dottrina, la copertura dei costi del servizio almeno un limite massimo alla quantità prevista per ogni tassa. Se consideriamo che la base del concetto di tassa e la sua delimitazione rispetto all'imposta si

trova nel presupposto (fatto imponibile), quanto sarà pagato dal contribuente non potrà superare il prezzo pagato dall'Amministrazione per la realizzazione dell'attività o la prestazione del servizio individualmente calcolato, in quanto, diversamente, si arriverebbe ad ottenere dei benefici attraverso la realizzazione del servizio.

In questo modo, il costo del servizio si converte in un limite massimo per la determinazione della tassa. Questo punto, chiaro in teoria e che costituisce una garanzia per il contribuente, diventa meno chiaro nella pratica perché è difficile quantificare il costo esatto del servizio; sono molti, infatti, i fattori che intervengono nella mediazione dei costi: fattori economici, umani, sociologici; e sono molti i fattori da considerare: costi reali, costi prevedibili, costi individuali o generali.

Possiamo in definitiva dire che il principio di copertura dei costi non comporta nessuna limitazione fattuale all'aumento delle tasse, così che difficilmente una tassa extrafiscale può considerarsi illegittima in quanto supera detto limite. I fini extrafiscali nelle tasse possono comportare un superamento del principio di copertura dei costi. Questo eccesso produce, da un lato, una diminuzione di garanzie per il contribuente rispetto all'agire dell'Amministrazione e, dall'altro, dei conflitti nella distinzione delle tasse con altre figure quali le imposte, le multe, i prezzi pubblici.

Un altro modo per introdurre fini extrafiscali all'interno delle tasse, è attraverso misure che provocano una riduzione del carico tributario; non si tratterebbe di porre ostacoli fiscali a determinate azioni, ma al contrario di premiare le condotte economico- sociali da sostenere. Gli strumenti fiscali adatti sono le esenzioni, gli sgravi, le deduzioni e le riduzioni. In taluni casi potrebbe raggiungersi il fine extrafiscale indifferentemente attraverso un aumento o una diminuzione della quota tributaria. Per esempio, prendendo in considerazione il fine extrafiscale della protezione dell'ambiente e introducendo questo fine nella

tassa di immatricolazione dei veicoli, si potrebbe ricorrere a due misure differenti: elevare la quota per i veicoli senza catalizzatore o scontarla per quelli che lo incorporano.

A questi benefici fiscali si ricorre normalmente o per ottenere un maggiore adeguamento dei tributi alla giustizia tributaria o per ottenere fini extrafiscali. Il fatto di utilizzarli non trasforma una tassa in extrafiscale, in senso stretto, sebbene si introduca un elemento di extrafiscalità in una determinata tassa. Il fatto che non esistono limiti costituzionali diretti all'uso dei fini extrafiscali non significa che tutto sia possibile in questo ambito; al contrario, è necessaria una grande cautela nel momento in cui si introducono fini extrafiscali in tasse già esistenti o si creano nuove tasse extrafiscali, perché, come abbiamo visto, comportano un'eccezione rispetto ai principi basici delle tasse e, in più, con il pretesto di conseguire un fine lodevole, si possono verificare abusi di potere da parte dell'Amministrazione. Strada per correggere questi abusi è rappresentata dal fatto che le tasse, in quanto tributi, sono tutelate, nella loro creazione e determinazione dei propri elementi essenziali, dal principio della riserva di legge.

Il costo, almeno nel suo limite massimo, così come l'istituzione di riduzioni ed esenzioni, sono inizialmente inclusi nella riserva di legge. Quello che succede è che nel caso delle tasse questo principio è estremamente flessibile. La tassa extrafiscale deve essere sufficientemente elevata perché sia effettiva nella sua funzione di far desistere da una determinata condotta, però questo aumento deve essere retto da alcuni principi. Secondo la dottrina e la giurisprudenza tedesca, che si sono occupate in profondità della materia, il problema è risolto dalla combinazione di tre principi: quello di copertura dei costi, quello di equivalenza e quello di proporzionalità.

In questo lavoro abbiamo constatato le difficoltà che comporta il ricorrere al principio di copertura dei costi come unico criterio limitatore, al punto che non

possiamo considerarlo un vero limite alla extrafiscalità, ma ad esso dobbiamo aggiungere altri due principi.

Il principio di equivalenza fa dipendere la misura di quanto si paga individualmente dal profitto che ottiene il contribuente dall'attività realizzata in suo favore. Anche se non comporta un limite fondamentale per le tasse in generale, si applica specialmente alle tasse extrafiscali. L'applicazione di questo principio è indicata soprattutto quando gruppi di cittadini o singoli cittadini causino, con le proprie condotte inadeguate, azioni statali con costo elevato, con le quali i restanti cittadini non hanno niente a che fare¹³⁸.

Il principio di proporzionalità¹³⁹ è considerato il vero limite alle misure eccessive contenute nella legge o ordinate dall'Amministrazione, perché evita l'eccesso o la sproporzione delle azioni pubbliche. Con esso si vieta il maneggio di formule globali e si ordina l'esame delle norme di tasse determinate. Si tratta di fare un esame individuale mediante il quale si collocano una di fronte all'altra i vantaggi e gli svantaggi per il potere pubblico e per il debitore della tassa, un'analisi individuale della prestazione concreta per sapere se è adatta al fine che si vuole raggiungere. In definitiva, si tratta di un'analisi della relazione mezzo (la tassa imposta) a fine (la meta extrafiscale che si pretende). Solo questo principio costituisce una vera garanzia per il contribuente.

Nella nostra legislazione relativa alle tasse non c'è nessun principio simile, forse dovrà lasciarsi alla giurisprudenza il compito di risolvere i possibili eccessi contenuti nella norma o realizzati dall'Amministrazione.

¹³⁸ TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, Otto Schimdt, 18 ed., Köln, 2005.

¹³⁹ WILKE, D., *Gebührenrecht und Grundgesetz. Ein Beitrag zum allgemeinen Abgaberecht*, C.H. Beck 1973, München, pag. 13.

L'IMPOSTA AMBIENTALE

1. IL CONCETTO DI IMPOSTA AMBIENTALE

Il tributo ambientale è senz'altro uno degli strumenti economici più efficaci per la protezione ambientale. Contrariamente alle altre sanzioni amministrative o penali che hanno come unica finalità quella di punire senza effettivamente risanare il danno, l'imposta ambientale incentiva il trasgressore a compiere scelte alternative meno dannose per l'ambiente. Il sistema tributario per la protezione dell'ambiente riconduce inevitabilmente al problema dell'extrafiscalità. L'imposta ambientale, infatti, non ha come unica finalità la riscossione ma ad vuole modificare la condotta del contribuente a non porre in essere il presupposto, che non è altro che il comportamento inquinante.

Questa imposta non è espressamente prevista dalla costituzione, che si limita a garantire la tutela dell'ambiente in veste di bene pubblico. Sotto l'aspetto economico, il tributo ambientale vuole internalizzare le esternalità ambientali¹⁴⁰, che derivano dal fatto che gli effetti dell'inquinamento causati da determinate condotte economiche si ripercuotono su aumenti di costo per i terzi e non per coloro che le compiono, e conducono, quindi, a costi sociali¹⁴¹.

L'azione di tributo ambientale non è ancora ben definito. La sua elaborazione deve includere gli studi in ambito comunitario oltre alle principali basi della dottrina.

La principale difficoltà nel definire questa imposta è dovuta in parte alla mancanza di coerenza tra le misure di tipo economico fiscale adottate nei paesi che hanno introdotto nel proprio ordinamento il tributo, ma anche

¹⁴⁰ PERRONE CAPANO, R., *L'imposizione e l'ambiente*, in Trattato di Diritto Tributario, diretto dal prof. A. Amatucci, Padova, 1994.

¹⁴¹ GALLO, F. e MARCHETTI, F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in "Rassegna Tributaria", 1999.

dall'impiego della leva fiscale per ottenere in modo indiretto un bersaglio ambientale extrafiscale, modellando, così, non un'imposta ambientale o ecologica, bensì un tributo con funzione o a vocazione ambientale, dove il bene da tutelare, l'ambiente, è quasi sempre esterno alla struttura alla fattispecie imponibile e difficilmente riconducibile alla capacità contributiva manifestata su cui commisurare il prelievo.

Il rischio di confondere un'imposta con finalità ambientale extrafiscale ed un'imposta ambientale è piuttosto alto; l'obbligo e la ripartizione della contribuzione dipendono direttamente dall'alterazione dell'ambiente assunto nel presupposto di fatto dell'imposta, risultando questa un mezzo più efficiente per il perseguire un fine sociale extrafiscale nella tutela ambientale.

Nel campo dei tributi ambientali, bisogna quindi distinguere tra tributi volti principalmente alla protezione dell'ambiente e tributi che presentano nella propria definizione un "elemento ecologico", che consiste nel fine mediato della protezione dell'ambiente: stando a J. Lang, questa differenza è rilevante per l'analisi giuridica, visto che per interpretare giuridicamente una norma è essenziale valutare se il Legislatore ha perseguito la protezione ambientale, o se ci si trova ad affrontare norme che prevedono tributi con finalità fiscale ma che hanno effetti sulla tutela dell'ambiente¹⁴² (si pensi, ad esempio, all'introduzione nell'ambito delle imposte indirette di deduzioni dalla base imponibile di quelle spese orientate verso la protezione ambientale). L'introduzione dell'interesse ecologico nei tributi con fine fiscale, difesa da molti Autori¹⁴³, richiede la modificazione in favore dell'ambiente di alcuni elementi del tributo come il fatto imponibile ed il tipo di tributo. Ciò non esclude che si possano anche utilizzare

¹⁴² LANG, J., *Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht*. Traduzione del professor P.M.Herrera Molina.

¹⁴³ ROSEMBUJ, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p.36; "...l'introduzione dell'ambiente non significa solo creare tributi specifici ma anche influire sull'insieme del sistema perché il suo orientamento sia favorevole alle attività e ai prodotti sicuri per l'ambiente e allo sviluppo sostenibile".

tecniche di sgravio come altra via per integrare l'interesse ambientale nella struttura del tributo; basti pensare all'ammortamento dei beni destinati a proteggere l'ambiente nell'imposta sul reddito delle società. In via generale il tributo ambientale è definito come una prestazione patrimoniale coattiva e non collegata ad una controprestazione, prelevata su una base imponibile considerata di particolare rilevanza ambientale, distinguendo le imposte (taxes) non collegate ad una controprestazione in dalle tasse (fees and charges) collegate ad un servizio pubblico rapportato al pagamento.

Per ciò che concerne quei tributi che la dottrina tedesca chiama *Vorzuglasten* (tasse e contributi speciali) è necessario precisare che si tratta di tributi adatti alla protezione dell'ambiente e a far ricadere sul soggetto che inquina i costi provocati quando le attività da lui poste in essere sono inquadrabili come presupposti di fatto di tali figure, come nel caso di attività o servizi erogati dall'Amministrazione, dell'utilizzazione o lo sfruttamento speciale della proprietà pubblica o del beneficio acquisito dal soggetto passivo in conseguenza di determinate opere realizzate dall'Amministrazione. Un importante argomento a favore in questo senso delle tasse e dei contributi speciali è che entrambe le categorie costituiscono controprestazioni di una determinata prestazione pubblica, per cui, una volta realizzato il fatto imponibile di tali tributi, la responsabilità individuale dei soggetti passivi rispetto ai costi esterni provocati è lampante, cosa che non è nel caso delle imposte; così il contribuente percepisce in modo più palpabile che il pagamento che ha corrisposto all'Amministrazione è giusto, dal momento che ha ottenuto un beneficio dal ricevere dall'Amministrazione un determinato servizio, come potrebbe essere un permesso di installazione, l'autorizzazione per una opera o una autorizzazione relativa a scorie.

D'altro canto, non può non considerarsi che il problema ambientale ha origine in un numero indefinito di fattori contaminanti, la qual cosa rende impossibile la

sua precisa identificazione, e per tanto, la sua internalizzazione attraverso le tasse e i contributi speciali. Inoltre, il principio della controprestazione che è alla base di questi istituti impone che il gravame sia quantificato in una proporzione uguale o inferiore al costo del servizio o bene colpito, la qual cosa è di difficile realizzazione, trattandosi di beni ambientali, il cui costo di utilizzazione è di difficile misura.

Date le caratteristiche proprie di ogni categoria tributaria e il loro grado di adattamento al fine desiderato, è più giusto che sia l'imposta l'istituto che fa da figura centrale nel sistema tributario ambientale. Le tasse e i contributi speciali dovranno essere applicati nei casi in cui la stessa attività gravata lo richieda, però nel senso che questi sono strumenti che cercano di finanziare le spese causate dall'inquinamento piuttosto che strumenti utili ad internalizzare i costi sociali o incentivare condotte.

L'imposta è il tributo ambientale per antonomasia, perché copre in gran percentuale le aspettative della fiscalità ambientale, non sorvolando sulla funzione di riscossione ed incentivando comportamenti più rispettosi dell'ambiente, funzione questa dell'incentivazione che è l'obiettivo fondamentale dei tributi ambientali¹⁴⁴.

L'imposta supera alcuni degli inconvenienti propri della problematica ambientale, come è la difficoltà nell'identificazione delle cause dell'inquinamento; significativo ciò che a proposito afferma il Prof. Lang: "A differenza delle tasse e dei contributi speciali, l'imposta non grava sui contribuenti che provocano danni ambientali con i costi di cui sono responsabili. Il suo obiettivo è diretto solo a raggiungere gli standard di politica ambientale che si pretende conseguire". Inoltre, dal momento che i tributi ecologici in senso

¹⁴⁴ ROSEMBUJ, T., *Los tributos y laprotección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p.209 ; « ...niente osta a che l'imposta svolga simultaneamente la funzione di riscossione e ambientale, anzi, sarebbe la via più adeguata ai fini che si perseguono ».

stretto sono quelli con fine incentivante, ovvero, quelli che incidono in modo indiretto sul soggetto che inquina affinché questi cerchi, per una sua propria convenienza economica, vie alternative meno degradanti per l'ambiente, come il cambiamento delle proprie condotte, l'abbandono di abitudini nocive per assumerne altre meno nocive, la categoria tributaria dell'imposta è quella che maggiormente si adatta a realizzare tale fine.

L'elemento più importante nell'ambito della struttura del tributo, e che è proprio quello che nello studio del tributo ambientale ha dato vita alle più accese discussioni, è il fatto imponibile e, conseguentemente, il suo rapporto con il principio della capacità contributiva. In questo senso, risulta molto interessante l'affermazione del professor Palao Taboada: "le norme tributarie con fini extrafiscali risultano tanto più difficili da giustificare dal punto di vista costituzionale, quanto più rigida è la concezione che si ha del principio di capacità contributiva"¹⁴⁵. Se accettiamo che la capacità contributiva è un limite all'utilizzazione extrafiscale del tributo, è rispettando precisamente tale limite che il tributo con fini diversi da quello di riscossione può essere disegnato senza contraddire le esigenze del sistema giuridico. Senza dubbio, perché il tributo ambientale sia coerente con gli obiettivi che persegue e non si opponga ai principi di giustizia impositiva, non può il suo presupposto fattuale configurarsi su atti, fatti o attività indicativi di capacità contributiva scarsamente relazionati con il pregiudizio che possano recare all'ambiente, perché in tal caso non verrebbero lesi i principi di giustizia impositiva ma il fine extrafiscale.

I tributi ambientali, imposte, tasse e contributi speciali, non si fondano sul principio di capacità contributiva; il contribuente di un tributo ecologico non è obbligato a pagare perché possiede più o meno ricchezza, ma perché ha inquinato e deve contribuire, in base al principio di solidarietà collettiva, alla

¹⁴⁵ PALAO TABOADA, C, *Los principios de capacidad economica e igualdad en la jurisprudencia del tribunal Constitucional Espanol*, in REDF, N.88, 1995; "Nella sua formulazione estrema, scarsamente realista, il principio di capacità contributiva sarebbe totalmente incompatibile con i fini extrafiscali delle imposte", afferma l'Autore.

funzione pubblica di protezione dell'ambiente. Questa concezione sembra andare contro la concezione tradizionale secondo cui il principio di capacità contributiva è alla base dell'imposizione.

In realtà, essa non giustifica il fatto che il tributo ambientale, in quanto strumento costituzionale, non consideri come fonte il principio di capacità contributiva, ma come ben dice il professor Casado Ollero: "è evidente che i fini non fiscali non potranno disconoscere né spezzare la relazione costituzionalmente richiesta tra imposizione e capacità contributiva". L'idea che il fatto imponibile del tributo ambientale si fondi su attività che degradano l'ambiente non deve impedire che si rispetti la sua natura di tributo. Il presupposto dei tributi ambientali deve ricadere necessariamente su quegli atti o situazioni che dimostrino capacità contributiva ed abbiano una relazione con il deterioramento ambientale.

Tra i possibili indicatori utilizzabili per classificare un tributo come ambientale, o meglio per introdurre nell'ordinamento un tributo ambientale, viene privilegiato quello basato sulla possibilità di collegare il prelievo fiscale ad un impatto negativo sull'ambiente scientificamente verificabile, che deve essere posto in relazione con la base imponibile (tax base) sulla quale il tributo è applicato.

Secondo la Commissione europea, si ha un tributo ambientale "se l'imponibile è una unità fisica di qualcosa che abbia uno specifico e scientificamente provato impatto negativo sull'ambiente, quando è usato o rilasciato": si intende come impatto negativo sull'ambiente il "deterioramento o la riduzione della scorta di beni ambientali", e l'unità fisica con impatto negativo sull'ambiente che costituisce l'imponibile può essere "una unità di sostanza emessa o una unità di sostanza che causa una emissione o una unità di una risorsa naturale limitata". Il tributo ambientale è "caratterizzato da una relazione diretta, causale, fra il suo presupposto e l'unità fisica (emissioni inquinanti, risorsa ambientale, bene o

prodotto) che produce o può produrre un danno all'ambiente"¹⁴⁶. La ricerca della corretta qualificazione giuridica di un tributo ambientale non può fermarsi alla asserzione della necessaria sussistenza di una relazione causale tra unità fisica inquinante e presupposto del tributo. Il fenomeno della tassazione ambientale deve essere, necessariamente, inquadrato nell'ambito della relazione tra interesse fiscale e capacità contributiva.

Ogni tributo, nell'ordinamento italiano, deve essere giustificato da una manifestazione di capacità contributiva collegata alla sussistenza di un fatto suscettibile in senso lato di esprimere forza economica. Non vi è, invece, nell'ordinamento comunitario, alcun principio assimilabile a quello della capacità contributiva come criterio di riparto del carico fiscale tra i consociati. La questione è rimessa all'apprezzamento del Legislatore nazionale, probabilmente anche a causa della mancanza di una fiscalità propria dell'Unione europea che attenua l'interesse comunitario ad avere delle regole proprie in tema di ripartizione della pretesa tributaria.

Tornando all'orientamento europeo che qualifica il tributo ambientale in base alla necessaria relazione causale fra l'unità fisica che determina un deterioramento o un danno all'ambiente, quando è usata o rilasciata, e l'imponibile del tributo, il punto è stabilire a quali condizioni l'unità fisica, che determina un danno ambientale, sia valutabile in termini di forza economica nel rispetto del principio di capacità contributiva, in modo tale da poter giustificare l'imposizione di un tributo "ambientale".

Il fatto ambientale inquinante, assunto nella fattispecie imponibile, dovrebbe essere qualificato come indice, a pieno titolo, di forza economica, o, quanto meno, quale indice di forza economica maggiore rispetto ad un presupposto omologo, ma privo di effetti negativi sull'ambiente o con effetti inquinanti minori.

¹⁴⁶ GALLO, F.- MARCHETTI, F., *Ipresupposti della tassazione ambientale*, in "Rassegna tributaria", 1999, p.l 15 ss.

La verifica di legittimità costituzionale di un tributo ambientale va condotta con riferimento all'unità fisica inquinante sussunta nella fattispecie imponibile ed al suo ruolo nella valutazione della capacità economica e/o della capacità contributiva complessivamente manifestata, che deve costituire parametro di commisurazione del prelievo; in questo modo, non si può negare che, anche quando l'unità fisica inquinante non rappresenti immediatamente un valore economico, esso si evince dalla funzione del tributo di internalizzare in tutto o in parte, in un processo economico produttivo espressivo di capacità contributiva, il costo sociale di emissioni inquinanti, il cui livello sia comunque tollerabile per l'ambiente circostante.

L'attitudine alla contribuzione, diversificata in ragione del fattore ambientale, è, comunque, suscettibile di valutazione economica in base alla considerazione che tanto più un soggetto pone in essere attività fiscalmente rilevanti che determinano un deterioramento ambientale, tanto più si avvantaggia in termini economici, rispetto ad altri soggetti che pongono in essere attività fiscalmente omologhe, ma prive di effetti inquinanti.

La protezione dell'ambiente assume una dimensione universale sopranazionale non solo in quanto relativa a beni che sono patrimonio comune dell'umanità, ma anche per la natura transfrontaliera degli effetti dei fattori di degrado, inquinamento, deterioramento.

Fino al 1986 le misure ambientali adottate dalla CEE erano poco incisive, poi, l'Atto Unico riconobbe espressamente poteri normativi in materia ambientale negli artt. 176, 175 e 174, quest'ultimo contenente il noto principio del "chi inquina paga".

Il Trattato dell'Unione Europea del 1993, adottato a Maastricht, ha rinvigorito gli obiettivi comunitari.

L'ambito di intervento normativo della Comunità è variato con la sottoscrizione,

avvenuta il 2 ottobre 1997, del Trattato di Amsterdam, che ha modificato la stessa Comunità ed i Trattati istitutivi.

L'art. 2 del Trattato attribuisce alla Comunità anche il compito di promuovere un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento della qualità di quest'ultimo. L'art. 174 al secondo comma recita: " La politica della Comunità in materia ambientale mira ad un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni della Comunità. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio dell'eliminazione in via prioritaria alla fonte dei danni causati all'ambiente, nonchè sul principio del chi inquina paga, il quale non può essere recepito integralmente dall'ordinamento tributario, il che è vincolato ai requisiti innanzi indicati consistenti nell'incidenza dell'imposta su un fatto lecito espressione di capacità contributiva"¹⁴⁷.

In questa prospettiva risulta interessante la direttiva del Consiglio che istituisce un'imposta sull'emissione di anidride carbonica (30 giugno 1992). Anche la legge italiana n.448 del 23 dicembre 1998 all'art.8 ha istituito un tributo qualificabile ecologico che grava sul consumo di carbone ed olio combustibile. L'incidenza dell'imposta è in relazione diretta alla quantità del fenomeno gravato e tale criterio di quantificazione la rende simile alle imposte speciali tradizionali, ma ciò non deve indurre a ritenere il tributo ecologico una mera sovrimposta di queste; invece, il fine che esso persegue consiste nella riduzione del consumo di prodotti inquinanti.

In occasione della conferenza di Rio ci si illudeva che il controllo delle emissioni di anidride carbonica sarebbe stato ottenuto entro l'anno 2000 e ciò non è avvenuto. Egualmente non attuato risulta il protocollo di Kyoto del 1997 sull'emissione di anidride carbonica ed altri gas nocivi.

¹⁴⁷ VAQUERA GARCIA, A., *Fiscalidad y Medio Ambiente*, p.83-84.

Un tributo ecologico presenta alcuni inconvenienti, consistenti nella difficoltà di procedere ad una corretta determinazione della base imponibile e di prevederne gli effetti e nell'estrema rigidità della domanda dei beni sui quali grava. Tali considerazioni consentono di comprendere le ragioni della recente lenta acquisizione, da parte degli ordinamenti giuridici, del tributo ambientale.

Il valore della sostenibilità ambientale è diventato uno dei pilastri della nuova Costituzione per l'Europa, infatti, il Trattato che istituisce la Costituzione europea, approvato il 29 ottobre del 2004, già nel preambolo, richiama la necessità del "rispetto dei diritti di ciascuno nella consapevolezza delle loro responsabilità nei confronti delle generazioni future e della Terra". Tra gli obiettivi della Costituzione europea (art. 2), oltre alla pace e ai suoi valori, vi è "il benessere dei suoi popoli". Il benessere del popolo è possibile solo se l'Unione (art. 3) si adopera per un'Europa dello sviluppo sostenibile basato su una crescita economica equilibrata, un'economia sociale di mercato fortemente competitiva che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente.

Questi obiettivi devono essere raggiunti in ragione delle competenze disciplinate dalla Costituzione europea e nel rispetto dell'identità e dell'autonomia di ogni Stato membro, secondo il principio della leale cooperazione, della sussidiarietà e della proporzionalità.

Lo sviluppo sostenibile rappresenta un valore a cui sono fortemente legate diverse materie, come l'agricoltura, la pesca, le risorse biologiche del mare, trasporti, energia, l'ambiente, protezione dei consumatori, la sanità pubblica, la protezione civile. Tutti questi settori rientrano tra le materie di competenza concorrente tra l'Unione europea e gli Stati membri. Pertanto si applica il principio di sussidiarietà come meccanismo regolatore delle competenze. Nell'ambito della sostenibilità locale è giusto che i primi artefici della tutela siano le popolazioni locali che conoscendo il proprio territorio debbono porre in

essere azioni efficaci per il raggiungimento non solo della tutela ambientale ma anche di sviluppo equilibrato e razionale.

In Italia le imposte ambientali includono tributi che appartengono a tre principali categorie: le imposte sull'energia (in pratica sui combustibili), quelle sui trasporti (in cui rientrano le imposte automobilistiche) e le imposte sull'inquinamento che includono il tributo speciale per il deposito in discarica, la tassa sulle emissioni di anidride solforosa e di ossidi di zolfo ed altre; la componente più rilevante è costituita dalle imposte sull'energia, mentre le imposte sull'inquinamento rappresentano una percentuale molto ridotta del gettito complessivo delle imposte ambientali.

Purtoppo è assai esiguo l'ammontare del gettito delle imposte ambientali esplicitamente finalizzato al finanziamento di intervento di protezione ambientale a tutela del territorio, per cui è possibile pensare che solo una parte di questo viene destinata realmente a politiche di sostegno ambientale o di sviluppo ecocompatibile.

Le imposte ambientali includono pertanto sia strumenti introdotti con esplicite finalità di tipo ambientale sia strumenti in cui non si ravvisa tale finalità nella formulazione normativa.

2. L' IMPOSIZIONE AMBIENTALE IN SPAGNA

A partire dal 1990 in Spagna si è dato ampio sviluppo all'intervento del Legislatore, quello delle Comunità Autonome, in materia tributaria ambientale. Come spiega il professor Herrera Molina, questo fenomeno si giustifica con la costituzionalizzazione del principio della protezione dell'ambiente¹⁴⁸ e per la crescente necessità di risorse da parte delle Comunità Autonome che, nonostante la partecipazione ai prodotti dell'imposizione statale, hanno preteso negli anni di aumentare il proprio volume di entrate tributarie servendosi del tributo ecologico, ovvero, internalizzando i costi derivati dalle attività contaminanti dei privati.

Le Comunità Autonome, nell'esercizio del potere tributario¹⁴⁹ che gli è stato conferito dalla Costituzione spagnola, hanno il diritto di creare le proprie figure tributarie¹⁵⁰. Così prevede il secondo comma dell'art. 133 Cost. e l'art. 157 enuncia quali elementi vanno a costituire le risorse di ogni Comunità Autonoma e prevede, nella lettera b del suo comma 1° *"le sue stesse imposte, tasse e*

¹⁴⁸ HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambientai (Enviromental Tax Law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcia Pons, Madrid, 2000, pp. 4 e 50. Nel piano internazionale, possiamo dire, come Magadán Díaz e Rivas García, che la manifesta evoluzione dell'imposizione ecologica, spacialmente a partire dal 1970, è stata in gran parte dovuta allo sviluppo tecnico ed al dibattito dottrinale che ha accentuato sempre di più la necessità di proteggere l'ambiente. Fino agli anni '80 gli strumenti fiscali erano utilizzati in rare occasioni (i casi più esemplari erano i sistemi di gestione dell'acqua in Francia e nei Paesi Bassi, in cui si faceva un largo uso di canoni su acque reflue. Gli anni '90, invece, furono caratterizzati dall'importanza e priorità assegnata alle questioni ambientali. Questa priorità ha messo in prima linea il dibattito sull'uso di politiche di controllo ambientale, evidenziandosi tra di esse l'uso di strumenti fiscali. MAGADAN DIAZ, M. e RIVAS GARCIA, J., *Fiscalidad ambiental autonómica*, José Maria Bosch Editor, Barcellona, 1998, pp.12 e 13.

¹⁴⁹ "El Poder tributario es un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico a determinadas instituciones públicas (Parlamento y Poder Ejecutivo) y a entes públicos territoriales cuya concreción depende de la organización político-territorial del Estado mismo; en relación con nuestro ordenamiento CCAA y Municipios. Hay pues, tantos poderes tributarios como ordenamientos, aunque no todos tengan el mismo contenido (el municipal por ejemplo, tiene un alcance menor que el estatal) y todos ellos cuentan con algunas fuentes y normas comunes (comenzando por la Constitución). Se trata de un Poder jurídico que como tal sólo puede ser ejercido en los términos previstos en las normas y que queda sometido al control del TC y de los Tribunales ordinarios" CALVO ORTEGA, R *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 11ª, ed, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pàg. 111.

¹⁵⁰ Questa è la principale manifestazione dell'autonomia finanziaria conferita alle Comunità Autonome dall'art. 156 della Costituzione spagnola. Gli si conferisce il diritto di decidere quali mezzi vanno utilizzati per esigere le dotazioni in denaro necessarie e una volta che sono state ottenute, la potestà di destinare la stessa quantità al conseguimento degli obiettivi prefissati. Come conclude il professore SIMON ACOSTA, E., la "Autonomia finanziaria sarebbe così libertà di ottenere entrate e libertà di realizzare spese" *La Autonomía Financiera de las Regiones*, Aula de Cultura de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Càceres, Càceres, 1978, p. 22.

contributi speciali ".

Nella Costituzione spagnola l'asse centrale su cui gira la legittimità dell'imposizione ecologica è l'art. 45, secondo cui è dovere dello Stato l'utilizzo razionale delle risorse naturali per proteggere e migliorare la qualità della vita e difendere e ripristinare l'ambiente¹⁵¹ nonché stabilire sanzioni nei confronti di coloro i quali violino questo bene degno di protezione, e l'obbligo di riparare al danno causato¹⁵².

A questo principio se ne aggiungono altri da cui può dedursi la protezione dell'ambiente; oltre all'art.45 Cost., la materia ambientale è regolata dall'art. 149.1 che elenca le competenze esclusive dello Stato (n.23 "legislazione di base sulla protezione dell'ambiente, senza pregiudizio per le facoltà delle Comunità Autonome di stabilire norme addizionali di protezione..."), e dall'art. 148.1 , che indica le competenze delle Comunità Autonome (n. 9 " gestione in materia di protezione dell'ambiente").

La Costituzione spagnola non precisa tutti gli strumenti attraverso cui deve manifestarsi il dovere di protezione ambientale; interessante a questo proposito è la sentenza del Tribunal Constitucional spagnolo n. 64/1982 nel punto in cui è scritto *"in quanto alle tecniche appropriate per portare a compimento la protezione del 'ambiente la loro scelta spetta al Legislatore, specialmente quando lo stesso nell' art.45 del testo costituzionale parla espressamente, come*

¹⁵¹ Sul concetto giuridico di ambiente, si veda RODRIGUEZ MUNOZ, J.M., nella sua opera *La Alternativa Fiscal Verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pag. 39 a 44.

¹⁵² Questo obbligo di riparare al danno causato risponde alla ripercussione che ha ai giorni nostri un principio di origine economica e che si incorporò al Diritto Comunitario, il cosiddetto principio "chi inquina paga", come indica HERRERA MOLINA, P. detto "principio cerca di ripercuotere il costo dell'inquinamento sul soggetto che lo produce, in modo che sia stabilito un incentivo economico verso condotte più pulite. Il principio *chi inquina paga* permette di imputare i costi dell'inquinamento a qualunque soggetto intervenga nella catena contaminante in modo che i meccanismi di mercato impongano una riduzione della domanda. Dal punto di vista di una corretta politica legislativa tali costi devono farsi ricadere sul soggetto che può rispondere in maggior misura all'incentivo economico". Conclude dopo aver effettuato un'analisi minuziosa dello stesso, che il "principio del *chi inquina paga* non esige l'introduzione di Tributi ecologici. Si tratta di un mero precepto di risultato, e questo può essere conseguito attraverso misure amministrative, di responsabilità civile ed altre misure non tributarie. Ciononostante detto principio comporta l'introduzione dell'interesse ambientale nell'ordinamento tributario Derecho Tributario Ambientai, Marciai Pons, Madrid, 2000, pag. 51-52.

*si è visto, di difendere e ripristinare l'ambiente. La tecnica del ristabilimento è, pertanto, espressamente riconosciuta nella Costituzione*¹⁵³.

I tributi ambientali in senso ampio potrebbero definirsi come quelle imposte¹⁵⁴, tasse¹⁵⁵ o contributi speciali¹⁵⁶ che servono direttamente o indirettamente a portare a termine obiettivi di protezione ambientale, ragion per cui non si configurano come un mero strumento con un fine strettamente di riscossione, ma come un meccanismo di articolazione di politiche ambientali e, per questo, caratterizzati come tributi con fine extrafiscale, nell'ambito della previsione dell'art.2.1 della Ley General Tributaria.

Partendo dalle disposizioni costituzionali e nel compimento di quanto stabilito nel comma terzo dell'art. 157, il 22 settembre 1980, è stata approvata la Ley Orgànica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), in cui si pongono le basi del sistema di finanziamento delle Comunità Autonome di

¹⁵³ HERRERA MOLINA, P. giunge alla conclusione secondo cui " Il Tribunale Supremo sembra attribuire al Legislatore piena libertà tra le misure preventive e quelle di ripristino. Senza dubbio, le misure preventive, tra le quali si trovano gli strumenti fiscali, hanno priorità in virtù del principio di cautela ed azione preventiva previsto nel Trattato dell'Unione Europea", Derecho Tributario Ambientai, Marciai Pons, Madrid, 2000, pag.31-32.

¹⁵⁴ Le imposte sono pienamente ammesse dalla dottrina come figura idonea per la protezione dell'ambiente, come evidenziano alcuni autori tra cui LUCHENA MOZO, G.M, nell'affermare che "*nelle Imposte, a differenza degli altri Tributi, è totalmente assente qualunque attività amministrativa individualizzata che giustifichi la sua esazione accentuandosi l'effetto di dissuasione. Forse per questo è lo strumento più adeguato che riflette il carattere diffuso e collettivo dell'ambiente dal momento che si rende compatibile il fine preventivo (carattere extrafiscale) con il ripristino (dovere di contribuzione al sostegno della spesa pubblica provocata dal ripristino e conservazione)*", Nueva Fiscalidad, num.5, mayo, 2003, pag.52 e 53.

¹⁵⁵ Rispetto all'uso delle tasse come gravami ambientali ci sono autori come LUCHENA MOZO, G.M. che ritengono che "*sebbene possa convertirsi a sottoporre a gravame alcune attività che incidono negativamente sull'ambiente, l'uso vincolo ad una attività amministrativa previa ed il suo limitato potere di riscossione, disincentivano il suo utilizzo da parte dell'amministrazione... Ciononostante, conserva la sua funzione tradizionale per quei servizi che non mettono a repentaglio l'ambiente ...*" Nueva Fiscalidad, num.5, mayo, 2003, pag.50.

¹⁵⁶ La menzione dei contributi speciali è resa necessaria dal momento che è una delle categorie in cui si dividono i tributi in virtù dell'art. 2 della Ley General Tributaria (Ley 58/2003 del 17 dicembre), sebbene non esistano in realtà contributi speciali a difesa dell'ambiente; in questo senso BUNUEL GONZALEZ, M. assicura che: "*Esiste una certa confusione terminologica e concettuale relativamente ai tributi con fini ambientali. Senza troppa precisione, si sente parlare di imposte verdi, imposte ecologiche, ecotasse...ecc. In primo luogo, e posto che possiamo incontrarci tanto davanti ad imposte come a tasse (più strano sarebbe che si utilizzassero contributi speciali confini ambientali) sembra più appropriato riferirci a tributi quando parliamo in modo generale, senza pregiudicare la concreta natura tributaria*". Questo Autore giunge alla conclusione secondo cui "*I Tributi ambientali possono essere imposte o tasse*". Tributación medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas, Deloitte, Madrid, 2004, pag.41 e 42.

Regime Comune. Secondo quanto previsto nella costituzione spagnola si prevede lo stabilimento di tributi propri autonomi, nella cui configurazione si rispettaranno oltre ai principi che informano il Diritto Tributario in generale, quelli che, plasmatis nella suddetta Ley, saranno applicati in particolare all'ordinamento tributario autonomico.

Come afferma il professor Calvo Ortega, *"questa Legge, prevista e autorizzata dalla Costituzione, si ispira al principio di coordinazione e al timore implicito di situazioni di doppia imposizione come conseguenza dell'attuazione di altri poteri a cui abbiamo accennato precedentemente: statale e comunale. E' un passo importante nella delimitazione del potere tributario autonomico (ovvero, di quello generatore di tributi propri). Ma allo stesso tempo che delimita, restringe in modo importante il campo delle imposte proprie delle Comunità"*¹⁵⁷.

La suddetta delimitazione del potere tributario autonomico si articola mediante il cosiddetto principio di separazione degli ordinamenti tributari, consacrato nella LOFCA.

Nel comma secondo si specifica la relazione ordinamento tributario statale-ordinamento tributario autonomico nell'indicare che:

"I tributi che stabiliscano le Comunità Autonome non potranno ricadere su fatti imponibili gravati dallo Stato ".

La nozione fondamentale in questo comma è quella di fatto imponibile. L'art.20

¹⁵⁷ Il professore CALVO ORTEGA, R., conia questa denominazione e e classifica questo come uno dei principi specifici dell'Ordinamento autonomico insieme ai principi di territorialità e non interferenza economica; questi principi specificamente tributari vengono enunciati insieme con il principio di solidarietà e di coordinazione, costituendo così l'insieme dei principi specifici dell'ordinamento regionale. Curso de Derecho Financiero.I. Derecho Tributario. Parte General, 11, Thomson- Civitas, Madrid, 2007, pag. 463.

Rispetto ai limiti del potere tributario autonomico, il professore Lago Monterò, J.M. afferma che *"I suoi limiti si incontrano nell'ordinamento giuridico, in particolare nella Costituzione, nei Trattati Internazionali e nelle norme che integrano il cosiddetto blocco di costituzionalità... Tali limiti non possono, d'altra parte, soffocare l'esercizio dell'autonomia, comportare il suo strangolamento, in quanto ciò supporrebbe danneggiare il riconoscimento che di tale autonomia realizza la Costituzione stessa".*El poder tributario autonomico en el plano normativo, Aranzadi, Navarra, 2000, pagg. 40 e 41.

della LGT, lo definisce come *"il presupposto fissato dalla Legge per configurare ogni Tributo e la cui realizzazione dà origine alla nascita dell'obbligazione tributaria principale"*.

Nonostante la chiarezza della definizione della LGT, vi sono disquisizioni dottrinali sull'interpretazione della portata e dell'estensione che bisogna dare alla nozione di fatto imponibile.

Secondo una parte della dottrina la nozione di fatto imponibile potrebbe essere assimilata a quella di materia imponibile a come oggetto materiale o ricchezza colpita.

Questa interpretazione supporrebbe "proibire de facto qualunque tributo autonomico che pretendesse gravare quelle ricchezze già gravate dallo Stato, date le molteplici manifestazioni di ricchezza che risultano colpite da esso, qualunque imposta autonoma che si pretendesse stabilire su una concreta materia gravata previamente dallo Stato risulterebbe impossibile".

Questa interpretazione comporta la possibilità di introdurre un tributo autonomico sempre che il presupposto di fatto, oggetto del gravame, sia distinto, sebbene in forma lieve, da quello di qualunque tributo statale preesistente. Accogliendo questa interpretazione il mancato rispetto del mandato contenuto nell'art. 6.2 della LOFCA sarebbe certo, dal momento che non è eccessivamente complesso lo stabilimento di una minima differenziazione tra i due presupposti di fatto.

Entrambi le interpretazioni portano a situazioni estreme e radicali; cercando di coniugarle, come espone Calvo Vergez, si arriva alla conclusione che *"la ragione di essere dell'art. 6.2 della LOFCA si deve identificare col mandato costituzionale di riservare alle Comunità Autonome uno spazio nel campo della introduzione di imposte proprie... Le Comunità Autonome non potranno*

stabilire tributi i cui elementi configurativi essenziali (elemento soggettivo e oggettivo del fatto imponibile) siano basicamente uguali a quelli di un tributo statale. Quando l'art. 6.2 della LOFCA parla di "fatto imponibile" non si riferisce al fatto che dà origine alla nascita dell'obbligazione tributaria, ma al presupposto di natura giuridica fissato dalla Ley per configurare ogni tributo"¹⁵⁸.

Il fatto imponibile è descritto come componente fondamentale di tutte le figure tributarie. La chiarezza dell'articolo 6.2 della LOFCA nell'eliminare ogni possibilità di stabilire un gravame autonomo su un determinato fatto imponibile che già risulta essere effettivamente gravato da un'imposta statale, ha contribuito al fatto che siano praticamente inesistenti le decisioni in cui sia allegata correttamente una violazione dell'art. 6.2 della LOFCA davanti all'introduzione di una figura impositiva autonoma.

La concretizzazione nella LOFCA dell'art.6.2 comporta la consacrazione di un principio di preferenza statale nella definizione dei fatti imponibili, in virtù del quale si garantisce un sistema tributario statale di applicazione uniforme che non risulti alterato a causa dell'esercizio dell'azione fiscale delle Comunità Autonome.

Questa preferenza statale del comma secondo sembra trasformarsi in una preferenza autonoma nel terzo, dato che dalla sua lettura deriva che possa stabilirsi un'imposta autonoma su materie riservate alle corporazioni locali sempre che si riuniscano le seguenti condizioni: sia stato così previsto dalla legislazione di regime locale; si stabiliscano misure di compensazione o coordinazione adeguate a favore delle corporazioni affinché non vedano ridotte le proprie entrate né le proprie possibilità di crescita futura. Stando così le cose, o si raggiungono le condizioni richieste dalla Ley per evitare la sovrapposizione delle materie tributarie autonoma-locale, o non si crea la figura sulla materia

¹⁵⁸ *Financiacion autonomia: problemas constitucionales y legales*, Civitas, octubre, 2005.

riservata alle Corporazioni Locali, posto che nel caso in cui si producesse tale sovrapposizione, l'imposta autonoma sarebbe dichiarata incostituzionale.

La prima delle condizioni determinava la necessità di una previsione legale nella normativa del regime locale. Su questo punto dobbiamo rifarci a quanto stabilito nel Real Decreto Legislativo 2/2004 del 5 marzo, attraverso il quale si approva il Testo della Legge che regola Le Finanze Locali.

Nella disposizione addizionale prima di questo Decreto Reale¹⁵⁹ vengono descritte le condizioni che devono essere compiute dalle Comunità Autonome per esercitare il loro potere tributario sulla materia imponibile gravata da due figure di titolarità comunale, in primo luogo l'Imposta sui Veicoli a Trazione Meccanica e, in secondo luogo, l'Imposta Comunale sui beni di lusso, nella sua forma di godimento di riserve di caccia e pesca.

In relazione all'Imposta sui Veicoli a Trazione Meccanica, si esigono le opportune compensazioni a favore dei comuni compresi nel suo ambito territoriale che, col fine di impedire la diminuzione delle entrate ottenute dai Comuni con questa imposta o la riduzione delle possibilità di crescita futura, dovranno essere indirizzate mediante una delle seguenti formule: sovvenzioni incondizionate; partecipazione nei tributi della comunità autonoma di cui si tratta, diversa da quelle forme previste nell'art. 142 della Costituzione.

Il compimento di questa previsione di legge, comporta la creazione di un'imposta autonoma nuova che provocherebbe l'eliminazione dell'Imposta sui Veicoli a Trazione Meccanica per quei comuni compresi nel suo ambito territoriale. Se, una volta stabilito, la Comunità Autonoma corrispondente decidesse di eliminarne la riscossione, i Comuni integrati nel suo territorio sarebbero obbligati a esigerla automaticamente.

¹⁵⁹ Antica disposizione Addizionale 5 della Legge Regolatrice delle Finanze Pubbliche, Ley 39/1998 del 28 dicembre.

Oltre all'Imposta sui Veicoli a Trazione Meccanica, le Comunità Autonome potranno stabilire un'imposta propria sulla materia imponibile gravata dall'Imposta comunale sui Beni di Lusso, nella forma di godimento di riserve di caccia e di pesca. In questo caso, diversamente da quello precedente, si assicura la compatibilità di entrambe le figure attraverso una tecnica di deduzione della quota tributaria locale rispetto a quella autonoma.

I criteri secondo cui classificare i tributi ambientali sono molteplici. Secondo la destinazione delle risorse ottenute attraverso il tributo, essi si dividono in tributi il cui prodotto viene destinato ad un concreto fine ambientale (per esempio, l'imposta gallega sulla contaminazione atmosferica) e tributi il cui prodotto è destinato al Tesoro Pubblico (imposta baleare sugli impianti inquinanti); secondo la natura giuridica del gravame e, quindi, secondo il diritto tributario vigente in ogni sistema, essi possono classificarsi in imposte ambientali, tasse ambientali e contributi speciali con fine ambientale; secondo il fatto imponibile, si dividono in tributi il cui fatto imponibile è l'energia in ognuna delle sue forme, tributi il cui fatto imponibile è una risorsa naturale (l'acqua, per esempio), tributi il cui fatto imponibile è un prodotto (concimi azotati), tributi il cui fatto imponibile è una attività (estrazione); secondo le modalità dell'imposizione, si dividono in tributi ambientali diretti (imposta baleare sugli impianti inquinanti) e tributi ambientali indiretti (imposta comunitaria sulla CO₂ e l'energia); secondo l'elemento ambientale che il tributo protegge, in tributi che proteggono le acque, tributi che proteggono il suolo, tributi che proteggono l'aria, tributi che proteggono il paesaggio¹⁶⁰.

Nell'ambito dei tributi a protezione delle acque, un esempio concreto è dato dal "canon de saneamiento de aguas", il canone di risanamento delle acque,

¹⁶⁰ Nel 1973, GIANNINI contemplò tale classificazione, e rifacendosi alle diverse categorie o aspetti relazionati all'ambiente nell'ordinamento giuridico italiano, segnalò i seguenti elementi ambientali: il paesaggio, incluso le bellezze naturali, centri storici, parchi naturali, boschi; il suolo, l'aria, l'acqua e l'urbanesimo. GIANNINI, M.S., *"Ambiente: saggio sui suoi diversi aspetti giuridici"*, in RTDP, n. 1, 1973, p.23 e ss.

introdotto con la legge 9/1991 dalla Comunità Autonoma delle Isole Baleari. Tale canone è un'autentica imposta¹⁶¹. Non può far pensare diversamente il fatto che nell'esposizione dei motivi della legge che lo introduce si indica che il suo obiettivo è "... dotare la Comunità Autonoma degli adeguati mezzi di finanziamento per le sue apparecchiature idrauliche, garantendo l'effettiva introduzione dei servizi di depurazione delle acque reflue e di approvvigionamento dei nuclei urbani...", con la qual cosa potremmo, invece, pensare che si tratta di una tassa che cerca di redistribuire i costi delle azioni amministrative.

Il presupposto imponibile è costituito dal residuo di acque reflue manifestato attraverso il consumo reale, potenziale o stimato di acque di qualunque provenienza, eccetto le acque pluviali raccolte in pozzi o cisterne (art.2).

E' esente dal pagamento di questo canone, secondo quanto disposto nell'art. 3 della legge, il residuo di acque reflue realizzato per sfruttamenti agricoli, di bestiame, forestali o misti, così come quello destinato ai servizi pubblici di estinzione di incendi.

Il fatto imponibile ha implicito in se l'elemento ecologico, dal momento che avendo questo tributo la struttura di imposta, grava il residuo di acqua (che è una risorsa scarsa), attraverso il corrispondente consumo, incentivando in questo modo l'utilizzazione moderata di questa risorsa.

Il soggetto attivo del tributo è la Comunità Autonoma delle Isole Baleari. Il soggetto passivo è il consumatore dell'acqua, considerando tale il titolare del contratto di somministrazione o chi attraverso qualunque altro mezzo richieda l'acqua per consumo proprio (art.5).

La base imponibile è costituita dall'acqua consumata misurata in metri cubi.

¹⁶¹ In concreto è un "imposta indiretta", secondo il parere del professore Garcia Anoveros, Manual del Sistema tributario Espanol, Civitas, Madrid, 1993, p.21.

Per quanto riguarda la quota del canone, essa si calcolerà secondo dei determinati parametri.

La legge prevede degli sgravi per il contribuente che ha un reddito al di sotto di un determinato valore e in quelle zone che non dispongono di impianti di depurazione.

L'oggetto della legge introduttiva di questa imposta è quella di dotare la Comunità Autonoma degli adeguati strumenti di finanziamento per le sue opere idrauliche, garantendo l'effettiva introduzione dei servizi di depurazione di acque residue e di fornitura dei nuclei urbani, col fine di raggiungere un'adeguata difesa e restaurazione dell'ambiente delle isole Baleari. Tra i diversi comuni delle Isole Baleari esiste una grande diversità in merito alla dotazione di infrastrutture per la depurazione delle acque residue e in merito alle necessità.

Ciononostante si considera che il problema del degrado della qualità delle acque è un problema sociale che colpisce tutti allo stesso modo e che esige l'adozione di misure efficaci che facciano fronte al pericolo che ricade sulle scarse risorse idriche esistenti, al danno ecologico e ai rischi sanitari che ne conseguono. Per questo il canone in questione si ispira ai principi costituzionali di uguaglianza, capacità economica, generalità, solidarietà, ed è un tributo adottato da quasi tutte le Comunità Autonome spagnole (Aragona, Asturia, Catalogna, Galizia, La Rioja, Murcia, Valencia).

Relativamente ai tributi che sono a protezione del suolo, interessante è l'imposta madrilenica sul deposito di rifiuti introdotta dalla legge 6/2003 (Impuesto sobre depósito de residuos).

Il fatto imponibile di questa imposta è il deposito sul terreno di rifiuti. In particolare sono soggetti all'imposta il deposito di rifiuti in discariche pubbliche o private, e l'abbandono di rifiuti in luoghi non autorizzati dalla normativa sui rifiuti della Comunità di Madrid mentre non lo sono le emissioni nell'atmosfera

né l'incinerazione di rifiuti, né il deposito e lo stoccaggio di rifiuti col fine di utilizzarli per il riciclaggio o la valorizzazione; in quest'ultimo caso se questo deposito dovesse superare la misura stabilita per quelle attività dalla normativa della Comunità di Madrid, allora si riscuoterebbe l'imposta.

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche o giuridiche che depositino i rifiuti in una discarica o li abbandonino in luoghi non autorizzati.

La base imponibile è costituita dal peso o volume dei rifiuti depositati o abbandonati.

Le peculiarità geografiche, naturali e sociologiche della Comunità di Madrid si manifestano nell'esistenza di un territorio scarso con un'alta incidenza di agglomerati urbani e industriali, che si traduce in un'importante domanda di risorse di ogni tipo e, quindi, un'enorme produzione di rifiuti con un conseguente problema di gestione di quest'ultimi. La produzione di rifiuti cresce in modo esponenziale, a prescindere dall'aumento della popolazione, per cui l'obiettivo che si è proposto il Legislatore autonomo è quello di incentivare la riduzione, la riutilizzazione e il riciclaggio, in modo tale che il suolo destinato a spazio dove si accumulano i rifiuti sia il più piccolo possibile, e si disincentivino condotte come il deposito sul suolo dei rifiuti, che costituisce una tecnica di gestione dei rifiuti meno rispettosa dell'ambiente rispetto ad altre che rendono possibile lo sfruttamento delle risorse contenute nei rifiuti, come il riciclaggio o altro tipo di valorizzazione.

Per quanto riguarda i tributi a protezione dell'aria un esempio interessante è dato dall'imposta della Galizia sulla contaminazione atmosferica introdotta con la legge 12/1995 (Impuesto sobre contaminación atmosférica).

L'obiettivo di questo tributo è contribuire a regolare l'utilizzazione delle risorse naturali della Galizia e, in particolare, l'emissione di sostanze contaminanti. Il fatto imponibile è costituito dalla emissione nell'atmosfera di qualunque delle

seguenti sostanze: diossido di zolfo o qualunque altro composto ossigenato di zolfo, diossido di azoto o qualunque altro composto ossigenato di azoto.

I soggetti passivi sono le persone o gli enti titolari di impianti o attività che emettano le sostanze contaminanti colpite.

La base imponibile è costituita dalla somma delle quantità delle sostanze contaminanti emesse da uno stesso focolaio ovvero dall'insieme degli impianti di qualunque natura che emettano nell'atmosfera le sostanze contaminanti gravate. Essa sarà determinata per stima diretta dedotta dalla dichiarazione del soggetto passivo e verificata dalla Amministrazione nei casi in cui gli impianti incorporino sistemi di misura della quantità di sostanze contaminanti emesse, e per stima oggettiva, deducendo la quantità di inquinanti emessa da indicatori vincolati all'attività di cui si tratta, negli altri casi.

In Galizia la maggior parte dei problemi ambientali si concentra nelle città di La Coruna e Pontevedra. E' indiscutibile l'esistenza di una seria problematica in Galizia a causa dell'emissione di gas contaminanti che provocano gravi impatti sulle risorse naturali del nostro paese. Tradizionalmente la politica ambientale sta però stabilendo limiti legali all'emissione di sostanze contaminanti e, in generale, all'utilizzo delle risorse naturali, stabilendo sanzioni in caso di violazione dei suddetti limiti. Questa politica è stata negli ultimi anni superata dall'introduzione di strumenti fiscali. Così, rispetto alla discontinuità propria dello schema divieto-sanzione, un tributo sulle emissioni permette di agire continuamente in tutto il tragitto, ovvero, dall'inizio delle emissioni inquinanti e può farsi, inoltre, in modo progressivo, con la qual cosa, in un primo momento, il tributo opera come uno strumento di recupero dei costi che comporta la politica ambientale e i corrispondenti controlli, e più avanti, si converte in un autentico strumento che favorirà la limitazione delle emissioni. Il fine di questo tributo è, quindi, quello di ottenere che le imprese colpite adottino, in un lasso di tempo piccolo, le misure non inquinanti per diminuire le emissioni. La

flessibilità tipica degli strumenti fiscali è ciò che ha spinto all'adozione di questa imposta nella politica ambientale.

Per ciò che concerne i tributi a protezione del paesaggio, è di grande interesse l'imposta dell'Estremadura sugli impianti che incidono sull'ambiente (*Impuesto extremo sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*), in quanto su di essa sono sorte negli anni molte polemiche e opposizioni che hanno portato alla sentenza del *Tribunal Constitucional* n. 179/2006 dichiarativa della incostituzionalità della legge che l'ha introdotta, la legge 7/1997 del 29 maggio¹⁶².

Tale legge, relativa alla produzione e al trasporto di energia che incide sull'ambiente, regolava negli articoli da 1 a 16, l'imposta suddetta configurandola come un tributo diretto e reale avente per oggetto il gravame degli elementi patrimoniali destinati alla realizzazione di attività aventi una ripercussione negativa sull'ambiente.

A tale fine costituivano oggetto di imposizione i beni mobili e immobili per natura, o destinazione, i diritti reali sugli stessi e i diritti d'uso, di titolarità dei soggetti passivi, che radicati nel territorio della Comunità Autonoma dell'Estremadura direttamente o mediante la loro cessione d'uso, fossero destinati o causalmente vincolati ai processi produttivi, prestazioni di servizi, esecuzioni di opere o realizzazione di attività che, conformemente alla Legge, alterassero l'ambiente dell'Estremadura o comportassero potenziali rischi straordinari nel suo territorio.

Il fatto imponibile ricadeva su " *la titolarità da parte del soggetto passivo, nel momento della riscossione, degli elementi patrimoniali situati nel territorio della Comunità Autonoma dell'Estremadura diretti alla realizzazione delle attività che integrano l'oggetto del tributo*". I soggetti passivi obbligati al

¹⁶² Si veda MANZANO SILVA, E, *El Impuesto extremo sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente: Commentario a la STC179/2006 de 13 de junio*, en *Tributos Locales*, num. 67,2007, pàgs. 47-60.

pagamento dell'imposta, a titolo di contribuenti, erano le persone fisiche o giuridiche *"titolari degli elementi patrimoniali"* sottoposti ad imposizione, considerandosi come tali *"coloro i quali realizzassero le attività che integrano l'oggetto del tributo servendosi di impianti e strutture"*.

La base imponibile era formata da *"il valore produttivo degli elementi patrimoniali"*, con carattere generale si intendeva per tale valore *"l'espressione estimativa della partecipazione degli elementi patrimoniali soggetti alla composizione dei prezzi di fabbricazione o costi di produzione"*. Nel caso del trasporto di energia, telefonia e telematica la base imponibile era costituita dall'estensione delle strutture fisse espresse in chilometri e nel numero di pali o antenne non connesse tra di loro via cavo.

L'imposta applicabile alla base imponibile calcolata per i processi di produzione di energia era del 3% mentre l'imposta o tariffa per il trasporto di energia, telefonia e telematica, era di 600 euro per chilometro, palo o antenna. La destinazione del prodotto riscosso si canalizzava attraverso la Disposizione addizionale prima in cui è disposto: *"Le entrate che si riscuotono attraverso il tributo che regola la presente legge finanzia misure e programmi di carattere ambientale, e tra di essi: - Programmi di Stimolo delle Energie Rinnovabili, Tecnologie Pulite e di Risparmio di Energia; - Disinquinamento e miglioramenti ambientali nel settore energetico; - Programmi di utilizzo razionale dell'energia che stimolino il suo risparmio; - Programmi che stimolino la riduzione, riutilizzazione e riciclo di residui; - Programmi di sostegno al Trasporto Pubblico"*.

Questa imposta è stata analizzata dal *Tribunal Constitucional* di Spagna in relazione ai limiti e ai principi che sono alla base del potere tributario

"autonomo" e, quindi, ad una possibile violazione dell'art. 6.3 della LOFCA¹⁶³, in seguito alla questione di incostituzionalità sollevata in merito dalla *Primera Seccion del Tribunal Superior de Justicia* dell'Estremadura.

Secondo quest'ultimo, infatti, l'imposta in questione grava sulla stessa materia imponibile della vecchia ICI (in Spagna, IBI) e la stessa posizione è condivisa dal Procuratore Generale della Repubblica forte dei riferimenti e della comparazione con l'imposta delle Isole Baleari sugli impianti che colpiscono l'ambiente, imposta dichiarata incostituzionale dalla sentenza 289/2000. Secondo i rappresentanti dell'Assemblea dell'Estremadura è diversa la materia imponibile colpita dall'Imposta dell'Estremadura in questione e quella riservata alle Corporazioni Locali attraverso l'IBI. La materia imponibile dell'imposta locale è il valore riferito ai beni immobili riflesso nella ricchezza immobiliare come manifestazione di capacità economica, mentre la materia imponibile del tributo autonomo fa riferimento tanto a beni mobili tanto ad immobili vincolati alla realizzazione di attività che incidono sull'ambiente dell'Estremadura. Inoltre essi ritengono che non solo non sono gli stessi beni l'oggetto del tributo, ma che non è la stessa neanche la causa dell'imposizione degli elementi colpiti, dal momento che nel tributo autonomo si persegue un fine puramente ambientale, con l'intenzione di potenziare l'uso di energie meno contaminanti, come evidenzia la Prima Disposizione Addizionale della Legge 7/1997, che destina le entrate riscosse a programmi di carattere ambientale. Concludono le loro ragioni

¹⁶³ Le materie riservate alle Corporazioni Locali sono enumerate nel Real Decreto Legislativo 2/2004. Gli si attribuisce la possibilità di stabilire le proprie imposte, tasse e contributi speciali. Col fine di delimitare la possibile violazione di questa normativa da parte delle imposte "autonomiche" passiamo ad elencare le materie colpite dalle imposte locali: 1) La ricchezza immobiliare, rappresentata dalla titolarità di beni immobili, lo sviluppo di attività economiche, nell'imposta sui beni immobili (IBI); 2) lo sviluppo di attività economiche, nell'imposta sulle Attività Economiche; 3) la circolazione di veicoli nelle vie pubbliche, nell'imposta sui Veicoli di Trazione Meccanica; 4) la realizzazione di attività di costruzione, installazione o opere, nell'imposta su Costruzioni, Installazioni e Opere; 5) le plusvalenze generate per i terreni urbani, nell'imposta sull'Incremento del Valore dei Terreni di Natura Urbana; 6) lo sfruttamento di riserve di caccia e pesca, nell'imposta municipale sui Generi di Lusso. L'operatività dell'art. 6.e LOFCA implica che nel caso in cui una determinata Comunità Autonoma decidesse di creare un'imposta il cui oggetto ricadesse su una delle materie indicate, si violerebbe quanto disposto nel suddetto articolo e di conseguenza dovrebbe essere dichiarato incostituzionale.

esigendo la differenziazione delle materie imponibili dell'una e dell'altra figura, *"il tributo dell'Estremadura non grava sulla stessa materia imponibile dei tributi locali, dal momento che non sottopone ad imposizione la mera titolarità degli impianti"*¹⁶⁴.

La difesa della norma autonoma si basa sulla sentenza del *Tribunal Constitucional* spagnolo numero 168/2004, secondo la quale si dichiarava costituzionale il tributo catalano sugli elementi patrimoniali destinati ad attività dalle quali potesse derivare l'attivazione di piani di protezione civile, cercando di evidenziare il carattere del fine della protezione ambientale dell'imposta dell'Estremadura. L'Avvocato di Stato afferma che non si produce quanto denunciato nell'Atto che ha posto la questione, in quanto l'imposta autonoma non grava sulla mera titolarità di beni immobili ma sulla loro incidenza sull'ambiente della Comunità Autonoma.

Il *Tribunal Constitucional* oltre a fare riferimento alla giurisprudenza in merito ai commi 2° e 3° dell'art. 6 della LOFCA, si dedica all'analisi della configurazione legale delle imposte locale ed autonoma.

Dall'esame dei precetti che definiscono gli elementi essenziali dell'imposta autonoma e dopo continui riferimenti alla STC 289/2000, il Tribunale evidenzia che siamo in presenza di un tributo nettamente fiscale o contributivo, nella misura in cui non grava direttamente sulla attività contaminante ma sulla mera titolarità di determinati impianti. Sostiene questa affermazione *"...secondo l'art.2 della citata norma legale, il fatto imponibile dell'imposta è costituito dalla titolarità da parte del soggetto passivo di elementi patrimoniali diretti alla realizzazione delle attività che integrano l'oggetto del tributo, ovvero, quelle di produzione, immagazzinamento, trasformazione, trasporto effettuato attraverso*

¹⁶⁴ Imposta creata dalla Legge del Parlamento di Catalogna 4/1997 del 20 maggio, di protezione civile, negli articoli da 58 a 64, con il fine esclusivo di contribuire al finanziamento delle attività di previsione, prevenzione, pianificazione, informazione e formazione in materia di protezione civile, per cui si costituisce un fondo di sicurezza, che insieme con altri apporti pubblici e privati serva a farsi carico delle spese in cui si incorre nel trattare questa materia.

elementi fissi della somministrazione di energia elettrica, così come gli elementi fissi delle reti di comunicazione telefonica o telematica (art. 1.3); costituendo la base imponibile o, che è la stessa cosa, quanto sottoposto ad imposizione, il "valore produttivo" dei citati elementi patrimoniali che configurano l'oggetto del tributo (art.7.1), intendendo per tale l'espressione estimativa della partecipazione degli elementi patrimoniali soggetti nella composizione dei prezzi di fabbricazione o costi di produzione dell'energia elettrica o delle comunicazioni telefoniche o telematiche (art. 7.2)".

Inoltre, critica l'inefficienza dei meccanismi di destinazione stabiliti nella Disposizione Addizionale prima affermando che *"L'imposta dell'Estremadura sugli impianti che incidono sull'ambiente non dispone di nessun strumento diretto al conseguimento di questo fine di protezione dell'ambiente. Conclude la motivazione che porterà alla dichiarazione di incostituzionalità di questa imposta con queste parole:*

"La grandezza del gravame non la determina quindi la maggiore o minore incidenza sull'ambiente degli strumenti sottoposti ad imposizione, ma unicamente ed esclusivamente la maggiore o minore fatturazione, produzione, o numero di strumenti delle attività tassate, ragion per cui, come nella sentenza 289/2000, relativamente all'imposta delle Isole Baleari che colpiscono l'ambiente, la forma di determinazione della base imponibile evidenzia che il tributo in questione non colpisce realmente l'attività contaminante, dal momento che la capacità di contaminare non dipende dalla quantità delle entrate lorde(STC 289/2000), ed aggiungiamo ora né dalla fatturazione né dal numero degli impianti ".

In definitiva e parafrasando in ripetute occasioni il testo della sentenza 289/2000, l'imposta dell'Estremadura sugli impianti è stata dichiarata incostituzionale poiché incorre nel divieto della doppia imposizione previsto nell'art. 6.3 della LOFCA dal momento che invade la materia riservata all'IBI.

La difesa della costituzionalità dell'imposta in questione è stata sostenuta da diverse posizioni dottrinali¹⁶⁵ che si sono basate per le differenze sulla derogata imposta delle Isole Baleari e per le similitudini sul gravame catalano. La mancanza di unanimità nella decisione di incostituzionalità della norma autonoma dell'Estremadura ha origine nella interpretazione stessa dell'art. 6.3 della LOFCA. Una interpretazione rigida del precetto renderebbe molto difficile lo stabilimento di imposte autonome a causa dell'ampia nozione di materia riservata, (la STC 168/2004 comportò una rottura con questa interpretazione tanto rigorosa, interpretazione che potremmo qualificare occasionale dal momento che nonostante la difesa dei punti in comune col gravame oggetto di giudizio, non è stata applicata all'imposta dell'Estremadura sugli impianti).

Il confronto tra la materia imponibile gravata da imposte autonome e quella riservata all'IBI è stato il motivo dominante nei ricorsi e nelle questioni di incostituzionalità presentate contro i tributi delle Comunità Autonome¹⁶⁶.

Sono diverse le figure tributarie create con un fine chiaramente extrafiscale, che trovano fondamento nella realizzazione di alcune attività a protezione dell'ambiente, non per il carattere economico fondato sul carattere imprenditoriale, professionale o artistico con cui si realizzano¹⁶⁷, ma per il danno

¹⁶⁵ Si veda, CHECA GONZALEZ, C, *"El Impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Defensa de su constitucionalidad"*, Nueva Fiscalidad, num. 2, febbraio, 2003 e RODRIGUEZ MUNOZ, J., M., *"Los tributos sobre actividades de riesgo. Su consagración a raíz de la STC 168/2004 de 6 de octubre de 2004 y la Aplicación de esta Sentencia a otros Impuestos Autonómicos Sub Iudice"*, in Nueva Fiscalidad, num.4, aprile, 2005.

¹⁶⁶ ROZAS VALDES, J.A., enuncia una serie di caratteristiche comuni a determinate imposte con fine ambientale create da diverse Comunità Autonome, evidenziando come nella formulazione del fatto imponibile " *si è cercato di evitare la titolarità patrimoniale, per non scontrarsi con la materia imponibile dell'IBI e non soffrire la dichiarazione di incostituzionalità cosa che accadde con la prima imposta baleare; come, anche, si è cercato, non sempre con chiarezza, di allontanarsi dal mero esercizio di una attività economica, soggetta a gravame nell'imposta sulle Attività Economiche (ME); in modo che tutti cercano di porre l'accento nel definire l'elemento oggettivo del presupposto di nascita dell'obbligazione, nel risultato dell'attività portata a termine in termini di contaminazione effettiva o eventuale, nei rischi, in definitiva, attuali o potenziali, che la condotta o il fatto soggetto a gravame rappresenta per l'ambiente in cui si iscrive"*. *Riesgo de contaminary tributos autonómicos*, in Quincena Fiscal, num.2,2006.

¹⁶⁷ In relazione all' imposta sulle Attività Economiche (LAE), col fine di concretizzare l'oggetto del tributo, gli artt. 78.1 e 79 determinano quanto segue: *L'art. 78 (Natura e fatto imponibile)- L'Imposta su Attività Economiche è un tributo diretto avente carattere reale, il cui fatto imponibile è costituito dal mero esercizio, nel territorio nazionale, di attività imprenditoriali, professionali o artistiche, si esercitino o no in un locale determinato e si trovino oppure no*

che provocano all'ambiente. Verranno colpite solo le condotte dannose col fine di diminuirne la loro pratica.

Tra quelle esistenti possiamo evidenziare un primo gruppo costituito da quei tributi che basano la loro attenzione sulla emissione di gas nocivi per l'Atmosfera, come i Canoni¹⁶⁸ sull'inquinamento della regione di Murcia¹⁶⁹, l'Imposta gallega sull'inquinamento Atmosferico e l'Imposta andalusa sulle emissioni di gas nell'Atmosfera¹⁷⁰. Oltre a quelle indicate ve ne è una molto simile all'attuale imposta dell'Estremadura sugli impianti che incidono sull'ambiente e, precisamente, l'Imposta su determinate attività che incidono sull'ambiente di Castilla la Mancha¹⁷¹, e un insieme di figure tributarie che ricadono sui depositi dei rifiuti, come il Canone catalano sulla disposizione controllata di rifiuti municipali¹⁷², l'Imposta madrilenana sul deposito di rifiuti¹⁷³ e le Imposte su depositi di rifiuti radioattivi e sul deposito di rifiuti pericolosi della Comunità Autonoma dell'Andalusia¹⁷⁴.

Un' imposta di recente creazione avente il fine della protezione dell'ambiente è quella stabilita dalla legge "Misure Tributarie e Amministrative" del Parlamento balearico, Ley de Medidas Tributarias y Administrativas 13/2005, del 27 dicembre, ovvero l'Imposta sulla circolazione di veicoli a noleggio senza conducente. Essa ha per oggetto la capacità di pagamento che si evidenzia nell'utilizzare un veicolo noleggiato senza conducente per circolare nel territorio delle isole Baleari, cercando, così, di favorire condotte che preservino l'ambiente

specificate nelle tariffe dell'imposta. L'art. 79 (Attività economica colpita)- Si considera che una attività si eserciti con carattere imprenditoriale, professionale o artistico, quando comporti la sistemazione per proprio conto di mezzi di produzione e di ricorsi umani o di uno dei due, col fine di intervenire nella produzione o distribuzione di beni o servizi.

¹⁶⁸ Stabiliti mediante la Ley 1/1995 del 8 marzo che regola la protezione dell'Ambiente.

¹⁶⁹ Creata dalla Ley 12/1995 del 29 dicembre.

¹⁷⁰ Stabilita mediante la Ley 18/2003 del 29 dicembre. Si veda il numero monografico di Noticias de la Union Europea, num.261, 2006, dedicato all'imposizione ambientale in Andalusia.

¹⁷¹ Regolata dalla Ley 11/2000 del 26 dicembre

¹⁷² Creata mediante la Ley 16/2003 del 13 giugno.

¹⁷³ Stabilita dalla Ley 6/2003 del 20 marzo.

e di ridurre i veicolo a motore che inquinano.

L'uso dell'imposizione ecologica è rischioso nella misura in cui, col pretesto della protezione dell'ambiente, il Legislatore crea una serie di figure che snaturano terminologicamente le diverse specie del tributo quando ostentano un contenuto chiaramente tributario, come nel caso dei canoni¹⁷⁵.

In secondo luogo, essendo l'attività contaminante sinonimo di un processo produttivo esteso e industrializzato che mette in rilievo materie imponibili non disprezzabili dal punto di vista della riscossione, l'imposizione ecologica può essere un pretesto mediante cui il Legislatore "autonomo" cerca di eludere i limiti imposti al suo potere dalla Costituzione e dalla LOFCA, in questo senso, convertendo l'imposizione ambientale in una nuova forma di finanziamento, gravando attività rilevanti da un punto di vista contributivo che incidono sull'ambiente.

Per questo in alcune Comunità Autonome si è giunti ad eccessi, configurandosi imposte che violano il divieto della doppia imposizione tra i diversi livelli della Finanza in Spagna¹⁷⁶.

Questo riguarda non solo le imposte ecologiche ma anche quelle imposte, anch'esse extrafiscali, che perseguono diversi fini extrafiscali, ovvero, fini sociali, di politica economica, urbanistici, di uguaglianza ed altri.

¹⁷⁴ Create dalla Ley 18/2003 del 29 dicembre.

¹⁷⁵ Si prenda come esempio il diverso nome dello strumento: imposte ecologiche, eco-imposte, imposte verdi, ecc. Si veda, CARBAJO VASCO, D., *"Reflexiones sobre la imposición medioambiental"*, in *La protección jurídica del medio ambiente* (Coordinato da José Manuel Valle Muniz), Aranzadi, Pamplona, 1997, p.172. Mentre Herrero Molina ritiene che l'efficacia di questo tipo di imposte a livello autonomico è limitata in quanto la problematica ambientale possiede un carattere globale, RUIZ ALMENDRAL si discosta da questa posizione affermando che "è certo che la contaminazione atmosferica è un fenomeno di per sé transfrontaliera, come è certo che quando i focolai contaminanti si trovano localizzati probabilmente risulta più efficace lo stabilimento dell'imposta ambientale da parte della Comunità Autonoma interessata". RUIZ ALMENDRAL, V., *"Los impuestos regionales confinalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica"*, Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta (Chile) N.6, 2000, p.384.

¹⁷⁶ MANZANO SILVA, E., *Análisis del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas*, Anuario

Un esempio in questo senso è costituito dall'imposta dell'Estremadura sul suolo presso cui non si è edificato e sugli edifici in rovina (Impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas).

Nel rispetto dell'art. 148 della Costituzione spagnola che prevede che spettano alle Comunità Autonome le competenze relative al territorio, urbanesimo e abitazione, la Comunità Autonoma dell'Estremadura prevede all'art. 7 del proprio Statuto di Autonomia (Ley Orgánica 1/1983) le competenze sulle menzionate materie, stabilendo, così, questa imposta avente il fine di dare una risposta efficace di fronte alla condotta non solidale e asociale di quei titolari del suolo che non compiono il loro dovere di edificare.

L'art.47 della Costituzione spagnola prevede che "Tutti gli spagnoli hanno il diritto di godere di un alloggio degno ed adeguato" raccogliendo l'obbligazione dei poteri pubblici di promuovere le condizioni necessarie e stabilire le norme adeguate per rendere effettivo questo diritto, "regolando il suolo secondo l'interesse generale per impedire la speculazione".

Come è indicato nell'Esposizione dei Motivi della Legge che regola l'imposta, (Ley 9/1998 del 26 giugno e Regolamento approvato dal Decreto 111/2004 del 28 giugno 2004) "l'accaparramento del suolo comporta, a causa dell'innalzamento del suo costo che lo stesso produce, un notorio aumento del prezzo finale di un bene fondamentale e primordiale come l'abitazione, con la conseguenza che i più colpiti da questa circostanza sono i cittadini con un livello di reddito modesto o medio".

L'aumento del prezzo del suolo non colpisce unicamente le abitazioni, ma si ripercuote anche sull'aumento del valore dei locali commerciali, provocando una spesa molto più elevata per qualunque impresa a danno dell'estensione dell'attività imprenditoriale, che deve essere promossa per raggiungere un

maggior progresso sociale ed economico.

In questo contesto è imprescindibile l'articolazione di un vero dovere di edificazione, al quale devono sottoporsi i titolari di terreni non urbanizzati e immobili in rovina suscettibili di recupero, col fine di rispondere alla elevata domanda che opera nel settore urbanistico.

Questo dovere di edificare inizialmente può risultare in contrasto col diritto di proprietà consacrato nell'art.33 della Costituzione spagnola. A questo proposito dobbiamo sottolineare che, nella Costituzione spagnola, il diritto alla proprietà privata non ha carattere assoluto ma è limitato dalla funzione sociale allo stesso inerente.

Il dovere di edificare su un suolo o ristrutturare un determinato immobile conduce ad un dovere di sfruttamento urbanistico, molto simile al dovere di sfruttare la terra, che ritroviamo nell'Imposta andalusa sulle Terre sottoutilizzate, stabilita dalla Ley 8/1984 del 3 luglio. Come ha affermato la giurisprudenza costituzionale, mediante la creazione di queste figure, il proprietario non si vede privato delle facoltà d'uso e godimento della sua proprietà, ma motivato a farne un uso adeguato¹⁷⁷.

L'imposta in oggetto è un tributo avente carattere diretto, reale, progressivo e soggettivo, con fine principalmente extrafiscale. Esso si applica in tutto il territorio dell'Estremadura, tranne che in quei municipi, enti locali la cui popolazione, alla data della riscossione, sia inferiore a 10.000 abitanti. Come lo stesso nome indica si può fare una distinzione rispetto al bene sul quale ricade, da un lato, la titolarità dei terreni situati nell'Estremadura che, sebbene abbiano come destinazione naturale l'edificazione, non lo sono, e, dall'altro, la proprietà degli edifici siti nel territorio della Comunità che, pur essendo stati dichiarati in stato di rovina, non siano stati oggetto di sostituzione o ristrutturazione.

¹⁷⁷ Si veda la Sentenza della Corte Costituzionale 37/1987 del 26 marzo, che dichiara costituzionale l'Imposta andalusa sulle Terre sottoutilizzate.

La determinazione dal fatto imponibile quando si tratta della mancanza di edificazione di suoli, comporta fare una distinzione rispetto alla condizione del suolo in cui si trova l'area, in modo che esso si intenderà prodotto: 1) per quelli situati su terreno edificabile, quando nell'arco di 5 anni da quando ottennero la condizione di edificabilità, non sia stata compiuta la corrispondente edificazione; 2) per quei terreni situati su suolo urbanizzabile¹⁷⁸, quando nell'arco di quattro anni non sia stata raggiunta la sua completa edificazione.

Nel caso di edifici in rovina, si intenderà realizzato il fatto imponibile quando non sia stata richiesta la corrispondente licenza per procedere alla sostituzione o ristrutturazione nell'arco di cinque anni dalla risoluzione amministrativa della dichiarazione dello stato di rovina.

Per quanto riguarda le esenzioni, esse si basano sulla natura del soggetto passivo, e sono previste a favore delle Amministrazioni Pubbliche, i loro organismi autonomi, così come per le persone fisiche che acquistino un bene soggetto all'imposta con il fine di costruire la propria abitazione abituale, concessa con carattere provvisorio e sottoposta alla condizione della dimostrazione di tale circostanza. Per il riconoscimento di questo beneficio sarà sufficiente che l'obbligato consegni nella dichiarazione di ogni esercizio corrispondente che il bene sia destinato alla costruzione della sua abitazione abituale, e una volta terminata la stessa, il contribuente dovrà abitarla effettivamente e con carattere permanente per dodici mesi, salvo che: il contribuente vada in fallimento; concorrano altre circostanze che necessariamente richiedano il cambio di domicilio, la celebrazione del matrimonio, separazione, trasferimento di lavoro, ed altre ipotesi giustificate.

Oltre a quelle indicate si contempla la possibilità che le leggi annuali di bilancio

¹⁷⁸ Il carattere di suolo urbanizzabile deriva per esclusione dai restanti tipi di suolo come indica l'art.4 della legge che regola l'imposta: *"Avrà la considerazione di urbanizzabile il suolo che non abbia la condizione di urbano o di non urbanizzabile e che possa essere oggetto di trasformazione nei termini stabiliti nella legislazione urbanistica ed il piano applicabile"*.

stabiliscano eccezioni geografiche relativamente alla disponibilità di suolo non speculativo, specialmente in quei comuni in cui l'emigrazione, la mortalità o l'abbondanza del suolo urbano renda inutile l'edificazione di nuove abitazioni. Sono soggetti passivi di questa imposta, a titolo di contribuenti, i proprietari, usufruttuari con facoltà di disporre, o titolari di un diritto di superficie, del suolo edificabile o di edifici dichiarati in rovina, siti nel territorio dell'Estremadura, che abbiano i requisiti richiesti per il fatto imponibile, nonché le Amministrazioni Pubbliche e i loro enti autonomi, sempre considerando, però, le dovute eccezioni.

La base imponibile dell'imposta sarà costituita dal valore catastale dei terreni non edificati o dei terreni con edifici in rovina, indipendentemente dal valore che abbiano, in termini urbanistici, detti suoli o terreni in funzione del godimento urbanistico che i titolari degli stessi abbiano riconosciuto.

L'aliquota da applicare alla base imponibile sarà del 10%, essa crescerà annualmente di un punto percentuale se i soggetti passivi non potranno in essere le opere dovute fino ad arrivare ad un massimo del 20%; se il punto massimo è del 20% e si parte da un 10% iniziale che si incrementa ogni anno di un punto, si raggiungerà l'aliquota più alta una volta trascorsi dieci anni dalla prima richiesta del tributo, periodo sufficiente per prendere coscienza della necessaria edificazione.

In merito alla legittimità costituzionale di questa imposta, l'avvocato di Stato presentò un ricorso di incostituzionalità. A suo avviso, in questa imposta vi era la violazione del principio di separazione di ordinamenti tributari contenuto nei commi 2° e 3° dell'art. 6 della LOFCA. Fondamentalmente si allegava la violazione di quanto disposto nel comma 3°, in cui si afferma: *Le Comunità Autonome potranno stabilire e gestire tributi sulle materie che la legislazione del Regime Locale riserva alle Coporazioni Locali, nei casi in cui detta legislazione lo preveda e nei termini in cui la stessa contempra. In ogni caso,*

dovranno essere stabilite le misure di compensazione o coordinazione adeguate a favore di quelle Corporazioni, in modo che le entrate di tali Corporazioni locali non si vedano diminuite né ridotte neanche nelle proprie possibilità di crescita futura".

L'Avvocato di Stato partiva dalla premessa secondo cui l'Imposta sui Suoli ricadeva su una materia riservata alle Corporazioni, quella gravata dall'IBI, la ricchezza immobiliare, rappresentata dalla titolarità di beni immobili¹⁷⁹. Quando non c'era l'esigenza di legalizzare la supposta invasione della materia riservata, si intendeva che esistevano *elementi materiali di ricchezza gravati contemporaneamente da un'imposta locale ed un'altra autonoma*, soffrendo, *senza dubbio, una sovrappressione fiscale che determinerà o può determinare la sua ritrazione o stagnamento* e che si vuole evitare attraverso il contenuto del precetto indicato.

La materia imponibile gravata dall'IBI è la mera manifestazione di ricchezza immobiliare, mentre quella gravata dall'Imposta sul Suolo è la non esecuzione dell'edificazione di un suolo o di una abitazione in rovina. Non vengono colpiti i suoli o le abitazioni per la loro mera titolarità, dato che se fosse così risulterebbero gravati tutti i beni che presentano questa condizione, ma per rendere effettivo il mandato costituzionale di regolazione del suolo, per evitare la speculazione e dotare il mercato immobiliare di una maggiore quantità di immobili che soddisfi l'ampia domanda.

Il fine non meramente fiscale che caratterizza l'Imposta sul Suolo giustifica la sua costituzionalità, seguendo il criterio utilizzato dal *Tribunal Supremo* nella Sentenza numero 168/2004 del 6 ottobre nella quale dichiarò costituzionale il

¹⁷⁹ In relazione alle materie riservate alle Corporazioni Locali attraverso la legislazione del regime locale si veda l'opera del professor CHECA GONZALEZ, C, *Los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas, Ensayo de Superación de las Fuertes Limitaciones Existentes para su Implantación*, Aranzadi, Navarra, 2002, p. 86 e 87.

gravame catalano sugli elementi patrimoniali diretti verso attività da cui può derivare l'attivazione di piani di protezione civile. Davanti alla affermazione del ricorrente della possibile violazione di quanto disposto nell'art. 6.3 della LOFCA, il Tribunale Costituzionale intende che *"l'oggetto non coincide con nessuno di quelli delle due imposte comunali a cui si è riferito l'Avvocato dello Stato, posto che il gravame non sottopone a imposizione la capacità economica esteriorizzata dalla titolarità di determinati beni o di diritti reali su essi, come avviene nell'imposta su beni immobili, né quella ipotetica derivata dall'esercizio di attività imprenditoriali, professionali o artistiche, che è il caso dell'imposta su attività economiche, ma gli impianti e le attività in cui esiste un indubbio pericolo per le persone e i beni e a cui deve farsi fronte mediante l'attivazione dei corrispondenti piani di protezione civile"*. Da ciò deriva che l'imposizione di determinati beni immobili non si realizza per il mero fatto di esserlo in funzione del titolo di proprietà che sugli stessi si ostenta, ma per il potenziale pericolo che lo sviluppo di certe attività comporta.

Questa motivazione può essere utilizzata per giustificare l'esistenza dell'Imposta sul Suolo, posto che la causa per la quale sono colpiti gli immobili si trova nel mancato compimento del dovere di edificare, in un momento in cui l'abitazione è un bene estremamente quotato, per cui non si stabilisce per la mera titolarità di un suolo, ma per il suo mancato utilizzo e per suo il mancato sfruttamento.

L'imposta sul Suolo non viola, quindi, quanto disposto dall'art. 6.3 della LOFCA, ma rispetta gli stretti limiti del potere tributario autonomo.

Un eccesso non giustificabile riguarda l'imposta della Catalogna sui grandi centri commerciali (Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales) introdotta dalla Ley 16/2000 del 29 dicembre.

Secondo la legge per utilizzo di grandi superfici con fine commerciale si intende quello che compiono i grandi centri commerciali individuali dedicati alla vendita

al dettaglio. Sono grandi centri commerciali individuali quelli che dispongono di una superficie pari o superiore ai 2500 metri quadrati.

Questa imposta colpisce la singola capacità economica che c'è in determinati centri commerciali in conseguenza del fatto di essere costituiti come grandi superfici, dato che questo aspetto contribuisce in modo decisivo ad avere una posizione dominante nel settore e può generare conseguenze negative sul territorio e sull'ambiente, di cui non si assumono il costo. Questa imposta è destinata a stimolare misure per l'ammodernamento del commercio urbano della Catalogna ed a sviluppare piani di azione in aree colpite dall'ubicazione di grandi centri commerciali.

Il fatto imponibile è l'utilizzo di grandi superfici con fini commerciali a causa dell'impatto che ciò può causare sul territorio, sull'ambiente e sul commercio urbano della Catalogna.

Il soggetto passivo è la persona fisica o giuridica titolare del grande centro commerciale individuale, indipendentemente dal fatto che sia situato o meno in un grande centro commerciale collettivo.

La base imponibile è costituita dalla superficie totale del grande centro commerciale individuale, espressa in metri quadri. La superficie totale si ottiene sommando la superficie di vendita, quella destinata ai depositi, laboratori e spazi di produzione e quella destinata al parcheggio delle vetture.

E' prevista un'esenzione per i centri che occupano una grande superficie e si dedicano alla commercializzazione di una gamma di prodotti che non riguardano il consumo di massa, e che hanno, alcuni, un'ubicazione difficile in città, come nel caso dei centri di vendita di veicoli, di materiali per la costruzione, di macchinari e forniture industriali, e dei centri di giardineria.

Nel preambolo della norma istitutiva dell'imposta si legge: "Il settore del

commercio in Catalogna è costituito, in via principale, da piccole e medie imprese, che si distribuiscono in modo omogeneo in tutto il territorio urbano.

Questo commercio soddisfa alcune necessità vitali per i cittadini in modo da compiere una funzione non solo economica ma anche sociale e urbanistica.

Negli ultimi tempi questo modello ha subito notevoli trasformazioni di origine estrema alla tradizione urbanistica ed economica della Catalogna: in buona misura, questi cambiamenti derivano dall'irruzione di un sistema di distribuzione fondato sulla concentrazione speciale del commercio in un numero ridotto di superfici di grandi dimensioni. Il grado di penetrazione nel mercato che hanno raggiunto, a causa del loro potenziale economico e finanziario, le imprese che sfruttano questi grandi centri ha portato, in definitiva, a un riequilibrio manifesto nel settore della distribuzione e una modificazione corrispondente nelle abitudini sociali e di consumo della popolazione. D'altra parte sembra difficilmente eccipibile che l'introduzione di centri commerciali di grande superficie, nella maggior parte dei casi periferici rispetto ai centri urbani, produca un impatto negativo sull'equilibrio e sull'ordine territoriale del paese, tanto per la costruzione di nuove aree urbanizzate nelle vicinanze dei centri commerciali quanto per l'incremento del numero totale di spostamenti che generano.

Queste circostanze impongono, spesso senza alternativa, l'uso dell'automobile per arrivare ai centri, con chiare conseguenze come la saturazione periodica della circolazione nelle zone interessate e il conseguente aumento degli indici di inquinamento atmosferico. L'introduzione di questi stabilimenti comporta, inoltre, la costruzione di accessi e viali, e l'intensificazione dei lavori di mantenimento della rete stradale a causa della sua eccessiva utilizzazione, azioni che devono portare a termine le competenti amministrazioni pubbliche. L'imposta sui grandi centri commerciali che crea la legge in questione si giustifica con le potenziali esternalità negative che l'introduzione degli stessi produce tanto nel settore della distribuzione commerciale quanto

sull'ordine territoriale e sull'ambiente. Senza dubbio, non è possibile dimenticare che la nuova imposta colpisce soggetti nei quali si evidenzia una singolare capacità economica, direttamente vincolata alla circostanza dell'utilizzo di grandi superfici: non solo perché l'occupazione di grandi estensioni è in essa stessa indicativa di capacità economica, ma anche perché facilita un noto aumento del volume di operazioni e, per tanto, l'acquisizione di una posizione dominante nel settore. D'altra parte, è contestabile anche l'esistenza di un ulteriore beneficio di queste entità dato dal fatto che esse non si assumono il costo delle esternalità negative sull'ambiente e sul territorio e della distribuzione commerciale".

Questa imposta ha, senza dubbio, un carattere marcatamente extrafiscale. Certamente il fine dell'imposta in questione tende alla correzione e alla compensazione dell'impatto territoriale e ambientale che può comportare questo fenomeno di concentrazione di grandi superfici commerciali, e anche alla considerazione delle necessità di modernizzazione e stimolo del commercio inserito nella trama urbana. In effetti, le grandi imprese di distribuzione e di vendita al dettaglio beneficiano di una posizione di preminenza che le permette di aumentare la loro competitività rispetto al piccolo e medio commercio, incapaci di mantenere la loro fetta di mercato davanti ai vantaggi che offrono al consumatore i grandi centri commerciali. Da questo punto di vista l'imposta tende a riequilibrare la posizione competitiva di entrambi i tipi di impresa, incidendo sulla capacità economica superiore di quelle che, per la loro grande dimensione, godono di una posizione di dominio sul mercato. D'altra parte, un'imposta che tende a favorire piccole e medie imprese rispetto a quelle grandi più che un'imposta è un aiuto di stato, per cui illegittimo.

La stessa imposta è stata introdotta in Asturia con la legge 15/2002. Anche l'introduzione di questa imposta ha generato molte polemiche nonché questioni di incostituzionalità portate all'esame della Corte Costituzionale.

La suddetta norma, infatti, secondo il *Tribunal Superior* dell'Asturia, viola quattro articoli della Costituzione, andando a colpire un fatto imponibile già colpito dallo Stato o gli Enti Locali. Gli articoli in questione sono l'art.38, nel quale si riconosce la libertà di impresa e l'obbligazione dei poteri pubblici di garantirne l'esercizio, l'art. 133.2 relativo alla competenza in materia di tributi di Comunità Autonome ed Enti Locali, e gli artt. 31 e 9.3 relativi al principio di uguaglianza nella contribuzione al sostegno delle spese pubbliche, e di sicurezza giuridica, in quanto vengono colpiti unicamente i grandi centri commerciali e non anche altri locali di ozio, industria alberghiera, ecc. che attraggono molti visitatori. .

Secondo il suddetto Tribunale il tributo impugnato "implica una duplicità di fatti imponibili". Inoltre, il tribunale crede che "si beneficino o pregiudicano alcuni commercianti rispetto ad altri e ritiene che l'imposta non abbia il proprio fondamento nella protezione dell'ambiente".

3. CONCLUSIONI

Le prime proposte di tributi ambientali nascono dalla teoria economica in base alla quale ogni errore del mercato può essere corretto attraverso l'imputazione dei costi sociali sul soggetto o sui soggetti responsabili di essi.

Così, a traslare nel prezzo dei prodotti e dei servizi il costo dell'inquinamento, sono i responsabili diretti di quest'ultimo ed i consumatori sono destinati a sopportarne il costo. La ratio dell'uso del tributo per correggere le problematiche ambientali si ritrova nello studio e nell'analisi dell'extrafiscalità del sistema tributario.

Nella ricerca della categoria tributaria e del tributo via via più idoneo a proteggere l'ambiente, occorre valutare la possibilità giuridica di adattare la struttura delle figure in questione al compito di proteggere l'ambiente e di internalizzare i costi sociali.

Le tasse e i contributi speciali hanno a loro favore il fatto di costituire "controprestazioni" di una determinata prestazione pubblica, ragion per cui, una volta verificatosi il fatto imponibile, la responsabilità individuale dei soggetti passivi sui costi esterni provocati è trasparente; si eviteranno, così, problemi di giustizia sostanziale.

Senza dubbio, il menzionato principio di controprestazione vigente in queste categorie, impone che il gravame si quantifichi in una proporzione uguale o inferiore al costo del servizio o bene colpito, la qual cosa è di difficile realizzazione nel caso in questione trattandosi di beni ambientali, il cui valore di utilizzazione può essere di difficile misurazione.

Occorre inoltre tenere in conto che il numero pressochè infinito di fattori contaminanti che caratterizza la problematica ambientale rende difficile la sua identificazione precisa e, pertanto, estremamente ardua la quantificazione dei costi provocati.

Consideriamo, quindi, che l'imposta sia la categoria tributaria più idonea per occupare un ruolo centrale in un sistema tributario che voglia proteggere l'ambiente.

Le tasse e i contributi speciali, d'altra parte, dovranno applicarsi nei casi in cui lo richieda la stessa attività, in funzione delle condizioni proprie di dette categorie, con la consapevolezza che tali strumenti cercano principalmente di finanziare le entrate provocate da attività contaminanti, e che presentano limiti per funzionare come strumenti di carattere incentivante.

Come sopra argomentato, infatti, a seconda della natura dei tributi ambientali, occorre distinguere tra:

gravami "redistributivi", che mirano ad ottenere il recupero dei costi derivanti dall'inquinamento attraverso la loro distribuzione tra i responsabili degli stessi

atti inquinanti;

gravami "incentivanti", diretti a esortare la realizzazione di condotte conformi agli assiomi dell'ecologia.

Nel caso dei tributi ambientali redistributivi, il presupposto imponibile, fatto generatore del tributo, consisterà nella prestazione di un servizio o la realizzazione di un'attività volta alla cura dell'ambiente da parte di un ente pubblico, ragion per cui le categorie tributarie adeguate saranno le tasse, i prezzi pubblici o i contributi speciali.

I tributi ambientali incentivanti, invece, avranno prevalentemente la struttura delle imposte, potendo perseguire oltre al fine extrafiscale che implica la salvaguardia dell'ambiente, anche il fine fiscale "affievolito"; potranno pertanto generare entrate pubbliche ma senza che ciò costituisca il loro fine principale.

E' inoltre necessario distinguere tra gli effetti che la destinazione può causare dal punto di vista tributario e quelli che può causare dal punto di vista della protezione ambientale. Sebbene non sia contestabile che detto fenomeno risulti più dannoso che favorevole per il sistema tributario a causa delle conseguenze negative che comporta nello schema di imposizione tributaria e nel controllo preventivo, è anche certo che dal punto di vista della protezione ambientale come fine, l'assegnazione risulta essere uno strumento molto efficace per conseguire tale proposito.

Nel nostro ordinamento, però, mentre la base imponibile dell'imposta riveste un ruolo fondamentale, nella definizione delle imposte ambientali adottata a livello internazionale, non viene invece considerato rilevante l'obiettivo della imposta stessa; le imposte ambientali, pertanto, comprendono sia strumenti introdotti con esplicite finalità ambientali, sia strumenti in cui non si riscontra tale finalità nella formulazione normativa.

In particolare, le imposte e le accise sui prodotti energetici (che rappresentano la componente di gettito più rilevante e includono tutte le imposte sui prodotti energetici, quali accise sugli oli minerali e derivati, accisa sul gas metano, accisa sull'energia elettrica, imposta sull'anidride carbonica, imposta sui consumi di carbone ed altre) e sui trasporti (imposte legate alla proprietà e all'utilizzo di veicoli e ad altri mezzi di trasporto, imposte automobilistiche, imposta relativa al PRA, imposta sulle assicurazioni relative alla responsabilità civile auto) sono state introdotte senza precise finalità di tipo ambientale, ad eccezione dell'imposta sui consumi di carbone per la quale la normativa vigente prevede l'utilizzo del gettito anche per il finanziamento di spese per la protezione dell'ambiente; viceversa, nelle imposte sull'inquinamento (che rappresentano la componente di gettito meno rilevante e sono le imposte sulle emissioni atmosferiche o sui reflui, sulla gestione dei rifiuti e sul rumore) si possono ravvisare esplicite finalità ambientali, che possono essere ricondotte, in alcuni casi, a fornire un incentivo per gli agenti economici - consumatori e produttori-, ad adottare un comportamento più in linea con la salvaguardia dell'ambiente, in altri, a perseguire gettito per il finanziamento di spese per la protezione dell'ambiente stesso¹⁸⁰.

E' assai tenue, in conclusione, l'ammontare del gettito derivante dalle imposte ambientali esplicitamente finalizzato al finanziamento di interventi di protezione ambientale e tutela del territorio, con la conseguenza che solo una parte delle imposte ambientali viene realmente destinata a politiche di sostegno ambientale o di sviluppo ecocompatibile, alla protezione dell'aria e del clima, alla gestione dei rifiuti, alla protezione e risanamento del suolo e delle acque del sottosuolo e

¹⁸⁰ Per ulteriori dettagli sulla destinazione del gettito si vedano le leggi istitutive dei vari strumenti: - per il Tributo provinciale per la tutela ambientale, Decreto Legislativo n.504 del 30 dicembre 1992, art. 19; per il Contributo sulla vendita di prodotti fitosanitari, Legge n.388 del 23 dicembre 2000, art.123, e Legge n.488 del 23 dicembre 1999, art.59; per l'Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili, Legge n.342 del 21 novembre 2000, art. 90; per il Tributo speciale per il deposito in discarica, Legge n. 549 del 28 dicembre 1995, art.3; per l'imposta sui consumi di carbone, Legge n.448 del 23 dicembre 1998, art.8.

di superficie e ai settori della gestione delle acque reflue e della protezione delle radiazioni per i quali non si registra, purtroppo, alcuna imposta ambientale.

D'altra parte la protezione e la tutela dell'ambiente non si riducono alla creazione di tributi ambientali, ma comportano anche l'introduzione dell'interesse ambientale nel sistema tributario, ovvero, l'orientamento chiaro ed univoco del sistema di tributi vigenti verso il fine della protezione ambientale.

In tal senso, le tecniche di sgravio, l'introduzione di deduzioni dal reddito e detrazione dell'imposta, la modificazione delle modalità di imposizione costituiscono efficaci metodi di protezione ambientale attraverso l'applicazione della normativa tributaria vigente.

In ragione del cospicuo e via via crescente numero di fattori contaminanti, che a loro volta incidono su una pluralità di risorse ambientali, possiamo affermare che non è possibile creare un tributo ecologico ideale, concepito come un'unica figura tributaria in grado di agire sulla generalità delle problematiche ambientali. Per questo motivo, il progetto di creare differenti configurazioni di tributi con fine ambientale deve servire per la soluzione di problemi concreti. La totalità dei tributi ambientali grava su attività inquinanti, mentre non tutte le attività inquinanti possono essere oggetto di un gravame ambientale.

Il motivo è che i tributi ecologici hanno come presupposto solo attività lecite e necessarie per lo sviluppo economico e la crescita delle necessità fondamentali della società. La condizione di liceità impone l'osservanza del limite stabilito dall'autorità amministrativa; quella di necessità, d'altra parte, si riferisce al fatto che le attività gravate da questo tipo di tributi siano indispensabili per la società, ragion per cui non possono essere oggetto di sanzioni amministrative e penali. A causa del carattere imprescindibile delle attività che provocano l'inquinamento ambientale, è certo che la riscossione di questi tributi non potrà mai diminuire al

punto tale da arrivare a zero, essendo questa una delle caratteristiche fondamentali dei tributi extrafiscali. Inoltre, il tributo dovrà aumentare progressivamente e gradualmente al fine di ottenere metodi di produzione sempre più genuini, efficienti e rispettosi dell'ambiente.

Dal momento che per istituire i tributi extrafiscali è richiesto il requisito della doppia competenza materiale e tributaria, per l'instaurazione di un tributo ecologico sarà necessaria la presenza nell'ente impositore di entrambe le competenze: quella tributaria e quella ambientale.

Nell'ordinamento giuridico italiano, in tema di normativa ambientale, un posto prioritario è rappresentato dalla legge costituzionale n 3/2001 che ha riformulato il titolo V, parte II, della Costituzione, introducendo significative novità non solo sul piano generale ma anche nei rapporti tra Stato e Regioni.

L'art. 117, 2°co., lett.s, attribuisce la potestà legislativa esclusiva, per la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, allo Stato. Alle Regioni, invece, è attribuita nell'art. 117, 3°co., potestà legislativa concorrente in materie che hanno chiari interessi ambientali, quali la valorizzazione dei beni culturali e ambientali e la tutela della salute.

L'introduzione della nuova disciplina ha suscitato, soprattutto nel periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della modifica costituzionale, ampi dibattiti e differenti interpretazioni da parte della giurisprudenza.

Per alcuni, la riforma persegue un intento centralista nel riparto delle funzioni, dando vita ad un sistema decisamente in conflitto con i principi ed il modello della distribuzione delle competenze, affermatosi prima dell'entrata in vigore della nuova normativa; per altri, la nuova disciplina non comporta notevoli innovazioni se la materia "tutela dell'ambiente e dell'ecosistema" viene intesa come materia di scopo, affidata alla potestà esclusiva dello Stato.

La tesi preferibile è quella intermedia, secondo cui la tutela dell'ambiente resta affidata allo Stato, mentre le Regioni, in base alle caratteristiche geografiche, economiche e sociali del territorio, potranno istituire tributi ambientali in coordinamento ed in armonia con lo Stato, al fine di evidenziare l'unità del sistema e realizzare così una definita competenza regionale in materia ambientale.

Il nostro Paese, inoltre, per le sue caratteristiche etniche e culturali, impone l'impiego di strumenti il più possibile flessibili e, soprattutto, diversificati, al fine di rispettare le politiche ambientali comunitarie. Occorre, infatti, considerare un duplice obiettivo da perseguire: da un lato, una politica di prevenzione ambientale che si adegui alle caratteristiche geofisiche del territorio italiano e, dall'altra, una più equilibrata distribuzione degli oneri tributari, in relazione alle diverse realtà regionali che concorrono a formare il reddito.

Se si considera, infatti, che i tributi ambientali, essendo rivolti alla protezione dell'ecosistema, possono sostituirsi ad altre forme di prelievo fiscale con riflessi negativi più netti sull'economia, non si può non rilevare che la tendenza a circoscrivere l'ambito delle imposizioni progressive ai redditi da lavoro rende ormai non posticipabile la graduale riduzione del prelievo fiscale sui redditi personali, similmente a quanto verificatosi per i capitali e per le imprese, per esempio con la riforma del Diritto Societario in vigore dal 1 gennaio 2004.

In Italia, quindi, vi sono le condizioni per introdurre nuove forme di imposizione fiscale a carattere ecologico ed ambientale; un modello da seguire per questo fine potrebbe essere proprio quello spagnolo, tentando di non cadere, però, in quegli eccessi che negli ultimi anni, come abbiamo esaminato in questo lavoro, si sono verificati in alcune Comunità Autonome dello Stato Iberico.

Sarebbe auspicabile lo sviluppo, in tempi relativamente brevi, di un sistema di tasse ed imposte ecologico-ambientali che, rapportandosi ed integrandosi con i

tributi esistenti, adotti una tassazione capace di ottimizzare gli effetti protettivi ambientali senza incrementare la pressione fiscale complessiva ed ottenere agevolmente, in tal modo, il consenso ed il coinvolgimento dei cittadini nelle politiche di tutela ambientale. Operando in tal modo entrambi gli interessi verrebbero adeguatamente tutelati e salvaguardati.

L'autonomia che contraddistingue la potestà impositiva degli Stati membri dell'Unione Europea in materia ambientale, nonostante venga criticata da alcuni studiosi, rappresenta un'importante opportunità perché consente di valorizzare, nell'ambito delle politiche ambientali sovranazionali, il ruolo delle istituzioni autonome nazionali e, in alcuni casi, locali.

Infine, può pertanto affermarsi che, almeno in linea di principio, il coordinamento fiscale comunitario in materia ambientale può svilupparsi in maniera davvero armonica e sincronizzata con le esigenze peculiari di autonomia fiscale e impositiva dei paesi membri e che tale autonomia si sviluppi sempre più sia a livello nazionale che locale.

BIBLIOGRAFIA

ABBAMONTE, G., *Principi di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli, 1975.

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M., *La utilizaciòn extrafiscal de los tributosy los principios dejusticia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.

- *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal* in *Fiscalidad Ambientai*, Cedecs, Barcelona, 1998

ALBINANA GARCIA-QUINTANA, C, *Sistema tributario espanoly comparado*, Tecnos, Madrid, 1986.

ALONSO GONZALEZ, L.M., *Anàlisis crítico de los impuestos autonòmicos actuales*, Instituto de Estudios Econòmicos, Madrid, 2004.

AMATUCCI, A., *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Vili edizione, Jovene Editore, Napoli, 2007.

- *El concepto de tributo* in *Tratado de Derecho Tributario, Tomo II*, Temis, Bogotá,2001.

- *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, Jovene, Napoli, 1965. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva* in *Riv.Dir.Fin.Sc.F.*, vol.I, 1975.

- *L'intervento della norma fiscale nell'economia: profili costituzionali* in *Seis Estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

- *Misure per lo Sviluppo Economico* in *XXI Giornate Latinoamericane di Diritto Tributario*, Voli, Parte I, Barcellona-Genova, 2002.

BARQUERO ESTEBAN, J.M., *Lafunciòn del tributo en el Estado socialy democràtico de Derecho*, Centro de Estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2002.

BERLIRI, A., *Principi di Diritto Tributario, Voli*, Giuffrè Editore, 1967.

BORRERO MORO, C, *La proyeciòn del principio de capacidad econòmica en el marco de los tributos ambientales*, REDF n.102, 1999.

- *El impuesto gallego sobre la contaminaciòn atmosferica*, RDFHP n.248, 1998.

Losfines nofiscales de los tributos: a propòsito de una doctrina jurisprudencia

reiterada. (Comentario a la STC186/1993, de 7 de Junio), RHL n.73, 1995.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2004.

CALVO VERGEZ, *Financiación autonómica: Problemas constitucionales y legales*, Thomson Civitas, Madrid, 2005.

CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas (una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, Granada, 1981.

Función Extrafiscal del Impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto, in Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario, Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994

- *Los fines no fiscales de los Tributos*, RDFHP n.213, 1991, anche contenuto in Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Voli, IEF, Madrid, 1990.

CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Aranzadi, Pamplona, 2002.

- *El Derecho Financiero y Tributario en la Ciencia Jurídica*, Aranzadi, Pamplona, 2002.

CHECA GONZALEZ, C, *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Aranzadi, Pamplona, 2002.

- *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

- *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos (Análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

- *Interpretación y aplicación de las normas tributarias : análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

De MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 1991.

- *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, Giuffrè, Milano, 1984.

ESCRIBANO LOPEZ, F., *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional, Serie Papeles de Trabajo- IEF, IEF, Madrid, 1989.*

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Espanol III*, Marcia Pons, Madrid, 2004

- *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1985.

- *Los elementos constitutivos de la obligación tributaria* in *Tratado de Derecho Tributario* (Diretto dal Prof. Andrea Amatucci), Temis, Bogotá, 2001.

- *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales*, REDFn. 100, 1998.

FICHERA, F., *Le Agevolazioni Fiscali*, Cedam, Padova, 1992.

- *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, ESI, Napoli, 1973. *La giurisprudenza della Corte Costituzionale sul tema dei rapporti tra imposizione ed extrafiscalità*, Dir.Prat.Trib., 1973.

- *L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca*, in Dir.Prat.Trib., 1974.

GALLEGO PERAGON, J.M., *Los principios materiales de justicia tributaria*, Comares, Granada, 2003.

GALLO, F.- MARCHETTI, *Ipotesi della tassazione ambientale*, in Rass. Trib., 1999.

GARCIA FRIAS, M.A., *La Financiación Territorial mediante Recargos: un análisis jurídico*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.

GARCIA NOVOA, C., *El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución* in *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto tributario*, Milano, 1974.

GONZALEZ GARCIA, E., *La interpretaciòn de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

- *Concepto actual de tributo: anàlisis dejurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1996

- *Introduccion al Derecho Presupuestario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

GONZALEZ NAVARRO, F., *El Estado Socialy Democràtico de Derecho*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona, 1992.

GRIZIOTTI, B., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè Editore, 1962.

Diritto finanziario, Scienza delle finanze ed Economia finanziaria, in Riv.dir.fin.sc.fin., 1939,1, e ripubblicato in Studi di Scienza delle finanze e Diritto finanziario, II, Milano, 1956.

- *I principi delle entrate extrafisicali*, in Riv.dir.fin.Sc.Fin., Voli, 1951.

GUERVOS MAILLO, M.A., *El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente*, Marciai Pons, Madrid, 2000.

HERRERA MOLINA, P., *Derecho Tributario Ambientai (Enviromental Tax Law). La introduccion del interès ambientai en el ordenamiento tributario*, Marciai Pons, Madrid, 2000.

- *Capacidad economica y sistema fiscal. Anàlisis del ordenamiento espanol a la luz del Derecho alemàn (Prologo del Prof. Klaus Tipke)*, Marciai Pons, Madrid, 1998.

INGROSSO, G., *Istituzioni di Diritto finanziario*, Napoli, 1954.

JIMENEZ HERNANDEZ, J., *El tributo corno instrumento deprotecciòn ambientai*, Comares, Granada, 1998.

LAGO MONTERÒ, J.M., *El Poder Tributario de las Comunidades Autònomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

LOPEZ- GUZMAN, *Fiscalidad ambientai: anàlisis y efectos distributivos*, Ecorama, Granada, 2002.

LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de lajurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

MARONGIU, G., *Ifondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Giappichelli, Torino, 1991.

MARTIN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000.

Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 2004.

MICHELI, G.A., *Uguaglianza di trattamento, capacità contributiva e presunzioni di legge* in Scritti in memoria di Antonio Giuffrè, Volili, Giuffrè, Milano, 1967.

- *Profili critici in materia di potestà di imposizione*, Dir.Prat.Trib., Voli, 1973.

MOSCHETTI, F., *La capacità contributiva* in Trattato di Diritto Tributario (diretto dal Prof. Andrea Amatucci), Padova, 1994.

PALAO TABOADA, C., *Derecho Financieroy Tributario I*, Colex, Madrid, 1987.

- *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980.

PERRONE CAPANO, R., *L'imposizione e l'ambiente* in Trattato di Diritto Tributario (diretto dal Prof. Andrea Amatucci), Annuario, Padova, 2001.

PLAZAS VEGA, M., // *concetto di tributo alla luce del rapporto tra il Diritto Finanziario Pubblico ed il Diritto Tributario e tra il Diritto Comunitario ed il Diritto nazionale*, Riv.Dir.Fin.Sc.F.Vol.I, 2003.

PUGLIESE, M., *La finanza e i suoi compiti extrafiscali negli stati moderni*, Cedam, Padova, 1932.

RANELLETTI, O., *Diritto Finanziario*, Tenconi, Milano, 1928.

- *Natura giuridica dell'imposta* in *Municipio Italiano*, 1898, ripubblicato in *Dir.Prat.Trib.*, Voli, 1974.

RODRIGUEZ MUNOZ, J.M., *Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepciòn en la nueva Ley General Tributaria*, Nueva Fiscalidad n.3, 2004.

ROSEMBUJ, T., *Los Tributosy laprotecciòn del medio ambiente*, Marciai Pons, Madrid, 1995.

SAINZ De BUJANDA, F., *Concepto y contenido del Derecho financiero*, in Rev. Der.Priv.,

1945.

- *La autonomía del Derecho financiero. Aspectos científicos y didàcticos*, in Hacienda y Derecho, II, Madrid, 1962.

SCHMOLDERS, G. e DUBERGE', J., *Problemas de Psicología Financiera*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1965.

TIPKE, K., *Lo sviluppo della ricerca e dell'insegnamento nel Diritto Tributario Tedesco* in Riv.dir.fin.scf., Voli, 1992.

- *La ordenanza tributaria alemana de 1977*, REDF n. 14, 1977.

VALDES COSTA, R., *La codificaciòn tributaria en America Latina*, REDF n.33, 1982.

VAQUERA GARCIA, A., *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *Constitucion Financiera Espanola. Veinticinco anos*, IEF, Madrid, 2004.

- *Los fines extrafiscales del impuesto* in Tratado de Derecho Tributario (Diretto dal Prof. Andrea Amatucci), Tomo II, Temis, Bogotà, 2001. *Comentarios sobre unprecepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria*, HPE n.32, 1975.