

Quaderno di Documentazione Fiscale Unindustria n.2/2023

Fiscalità locale e scienza delle finanze. Riflessioni sull'applicazione del principio del beneficio ai tributi locali.

Fiscalità locale e scienza delle finanze.

Riflessioni sull'applicazione del principio del beneficio ai tributi locali.

È importante spendere alcune considerazioni sul rapporto tra la fiscalità locale, in particolare sulle attività produttive, nell'attuale assetto come descritto nel presente studio, e due principi cardine del prelievo tributario: il Principio della Capacità Contributiva e il Principio del Beneficio, con particolare riferimento a quest'ultimo.

Come noto, il principio del beneficio è il principio che presuppone che le imposte debbano essere distribuite in maniera che, per ogni singolo contribuente, vi sia un'equivalenza, o perlomeno l'obiettivo a tendere dell'equivalenza, tra le imposte pagate ed i servizi pubblici ricevuti.

Il principio in esame è ordinato alla base da un presupposto contrattualistico, secondo cui il cittadino di sua volontà cede parte dei suoi diritti allo Stato, in cambio di talune attività che da solo non riuscirebbe ad espletare. Da questa impostazione discenderebbe il criterio per raffrontare il tributo prelevato al beneficio reso al contribuente: il tributo non potrebbe mai risultare superiore al beneficio valutato dal contribuente, poiché in tale ipotesi quest'ultimo - nella veste di elettore o cittadino o impresa che sceglie dove trasferirsi, dove investire, ecc. - non lo richiederebbe.

Il principio del beneficio non prende invece in considerazione la distribuzione della ricchezza: far contribuire i cittadini alla spesa pubblica in base al vantaggio che essi ne traggono, significa infatti non intaccare la ricchezza di ognuno lasciandone inalterata la dotazione iniziale. Inoltre, il principio del beneficio non è applicabile ai "beni pubblici puri", per i quali la caratteristica di non escludibilità permette al contribuente di comportarsi da *free rider*: perciò rende necessario il ricorso ad un sistema coattivo da parte dell'operatore pubblico, quale il sistema tributario, allo scopo di esigere l'imposta come corrispettivo del bene ceduto.

Gli orientamenti internazionali di dottrina di Scienza delle Finanze sono pressoché concordi nel ritenere che un'imposizione sulle imprese che rispetti il principio del beneficio avrebbe l'effetto di incrementare l'efficienza del mercato e del settore pubblico, poiché gli operatori sono costretti a internalizzare un costo sociale altrimenti non rispecchiato dal prezzo e permetterebbe inoltre allo Stato/ente pubblico di finanziare la propria spesa in maniera efficiente. Nel caso della imposizione sulle imprese/società, il criterio di efficienza richiede che il Governo configuri tali imposte in modo che i prezzi finali dei beni prodotti dalle imprese includono anche apporti/costi e del settore pubblico (le cd. *Benefit Taxes*) e l'operatore/contribuente verrebbe messo nelle condizioni di scegliere tra i diversi beni sulla base dei costi realmente sopportati per produrli (Mintz, 1996).

Vi sono diverse ragioni per le quali sarebbe auspicabile, sia sotto il profilo economico sia sotto quello democratico, una osservanza quanto più completa ed esclusiva del principio del beneficio in sede di disegno della imposizione su imprese/società.

Innanzitutto, l'operatore economico/contribuente/elettor verrebbe messo nelle condizioni di poter confrontare in maniera limpida i costi e i benefici delle imposte e dei beni pubblici da esse finanziati.

Nell'ambito specifico dell'imposizione su imprese/società, l'adesione integrale al principio del beneficio consentirebbe di migliorare sia le decisioni relative alla fornitura dei servizi pubblici destinati alle imprese sia le scelte tra beni pubblici e privati.

Una conseguenza non meno rilevante sarebbe l'eliminazione di una importante fonte di "illusione fiscale": nello scegliere il livello dei servizi pubblici destinati alle famiglie, i cittadini dovrebbero ora tenere conto dei reali costi di tali servizi. Difatti non sarebbe più consentito al gettito delle imprese – che in ultima analisi è gettito derivante dalle famiglie stesse, e che tuttavia queste ultime difficilmente percepiscono come tale – di confluire nella massa di risorse pubbliche genericamente disponibili e ciò renderebbe più trasparente l'intero processo decisionale (Bird, Tsipoulos, 1997)

Inoltre l'adozione del principio del beneficio quale principio guida della politica fiscale diretta alle imprese offre una soluzione ben superiore in termini di neutralità ed efficienza del sistema tributario. Qualora percorribile, la strada delle tariffe (prezzi) dirette rimane l'opzione migliore. Tuttavia, alcuni servizi pubblici, quali, ad esempio, le strade e le opere infrastrutturali, risentono del ben noto problema della non-escludibilità, già sopra accennato. Per questi servizi, allora, un'imposta sulle imprese/società strutturata in modo da essere proporzionale ai benefici ricevuti rappresenta la soluzione più vicina all'ottimo (Oakland e Testa, 1996).

Se tale principio fosse rispettato, le scelte di localizzazione degli investimenti non verrebbero distorte. Muovendosi tra le diverse giurisdizioni, un'ipotetica impresa si troverebbe adesso a sopportare i costi

“pieni” (e solo quelli) di produzione di un bene o servizio, tra cui si contano sia i costi di contrattazione dei fattori privati, che quelli di fornitura dei beni e dei servizi pubblici intermedi. Con l’applicazione del principio del beneficio all’imposizione sulle imprese si approssimerebbe in gran misura il risultato dell’efficienza economica, definita da una situazione in cui i prezzi dei beni ne riflettono il costo di produzione pieno. Nella misura in cui è possibile attribuire i benefici dei servizi alle diverse società, la politica appropriata è quella di assoggettarle a un’imposizione che rifletta il prezzo corretto (grosso modo, il costo marginale) dei servizi pubblici ricevuti e di vincolare il gettito così riscosso al finanziamento dei corrispondenti servizi. In questo modo, l’offerta di servizi pubblici alle imprese si aggiusterà automaticamente al suo livello efficiente. (Bird e Tsiopoulos 1997).

La concorrenza fiscale basata sul principio del beneficio crea valore esercitando una pressione a corrispondere servizi alle imprese al minimo costo e in tal modo influenzando il comportamento del settore pubblico, potenzialmente monopolistico, nel senso della ricerca dell’efficienza produttiva. Di conseguenza, grazie a un tipo di concorrenza fiscale basato su una imposizione sulle imprese informata al principio del beneficio, si promuovono diversi “tipi” di efficienza: si fornisce un’informazione all’operatore pubblico relativa alla quantità di servizi richiesti dalle imprese; ci si assicura che le imprese attribuiscono ai servizi pubblici un valore almeno pari al loro costo marginale, poiché se così non fosse preferirebbero non produrre all’interno di quella giurisdizione; si fa in modo che i consumatori si rendano conto di quale parte ha giocato il costo dei servizi pubblici nel determinare il prezzo finale del bene.

Una produzione economicamente efficiente dei servizi pubblici richiede, come noto che siano rispettate tre condizioni: 1) l’utilizzo dei servizi da parte delle varie imprese può essere approssimato in modo soddisfacente; 2) il costo marginale dell’aumento di fornitura dei servizi può essere anch’esso approssimato in maniera soddisfacente; 3) la domanda dei servizi (cioè la scelta di stabilirsi/investire in un determinato territorio) è elastica rispetto al prezzo – condizione che sarebbe sempre soddisfatta trattandosi di servizi intermedi (Bird e Tsiopoulos, 1997).

Se si accetta dunque la validità del principio del beneficio, nelle situazioni in cui non è possibile imporre delle tariffe bisognerà mirare appunto all’introduzione di un sistema impositivo sulle imprese strutturato in maniera tale da imporre alle attività produttive un onere che approssimi il più possibile il costo sostenuto dal soggetto pubblico per fornire quei servizi pubblici che dovrebbero avere l’effetto di ridurre i costi di produzione per le imprese. Dunque, bisognerebbe innanzitutto verificare che tali servizi vi siano e abbiamo questo effetto.

In conclusione, grazie all’applicazione rigorosa del principio del beneficio, ciascuna giurisdizione si ritroverebbe ad applicare un tipo d’imposizione che rifletterebbe la domanda di livelli e tipi di servizi

pubblici differenziati a seconda del mix industriale, e l'uno e l'altra evolverebbero congiuntamente tra di essi e con l'evolvere dell'attività delle imprese presenti nella giurisdizione (Bassetti, 2014).

Nonostante quanto sopra, nel sistema italiano il principio del beneficio è particolarmente poco rispettato dal legislatore e dal decisore pubblico. La spiegazione che offre la dottrina tributaria italiana di questo fenomeno è che il principio del beneficio – che è quello dei due che ha un più robusto collegamento con le sottostanti realtà economiche e finanziarie – non ha goduto dell'inserimento in Costituzione che ha interessato l'altro principio: quello di capacità contributiva (art.53).

In realtà nel nostro ordinamento, in ossequio alla prevalente concezione solidaristica della capacità contributiva, accade spesso che l'onere di determinati servizi (sociali, assistenziali, sanitari ecc.) gravi proprio su coloro che meno beneficio ne traggono, in quanto meno li utilizzano (Granelli, 1981; Rosini, 1998). Negli ultimi anni va tuttavia emergendo la tendenza a rivalutare, in ottica diversa, il principio del beneficio, come è risultato sia dal dibattito sulle imposte patrimoniali locali sia dai confronti sull'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Perrone, 1994; Della Valle, 2000; Marengo, 2006)

Per quanto riguarda l'imposizione sul patrimonio, un'autorevolissima dottrina ne ha indagato, sin dai primi progetti, il fondamento costituzionale, osservando che con l'introduzione delle imposizioni patrimoniali nei sistemi tributari non si è trattato *“tanto di respingere il riferimento alla potenzialità economica quale indice di capacità contributiva, quanto di riportare l'art. 53 della Costituzione nel solco del più generale principio di uguaglianza e di ritenere, conseguentemente, soddisfatto il precetto costituzionale della partecipazione alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva attraverso l'adozione di un criterio, come è quello del beneficio, che, in relazione al tipo di presupposto, coerentemente giustifica il far carico del tributo locale ad un soggetto piuttosto che ad un altro, anche se ambedue manifestanti una identica (quantitativamente) capacità contributiva”* (Gallo). In sostanza il principio del beneficio può anche essere assunto come elemento qualificante nell'ambito della capacità contributiva e, appunto, esso, operando sulla scelta del presupposto impositivo di un determinato tributo, può portare a far gravare tale tributo in modo diverso su contribuenti aventi uguale capacità contributiva.

Quanto all'Irap, ad esempio, è stato ritenuto possibile individuare una giustificazione di fondo di tale tributo ispirata anche al principio del beneficio. Infatti, alla già evoluta concezione della capacità contributiva, che alla base dell'Irap, è stato affiancato il principio del beneficio, laddove si è evidenziato che *“ogni attività organizzativa comporta la presenza e la circolazione delle persone che*

ad essa concorrono, nonché dei loro familiari, la creazione o l'utilizzazione di strutture materiali (come edifici ed impianti) e beni strumentali, l'impiego ed il consumo di energie e così via. Ciò richiede interventi per opere pubbliche, approntamento di infrastrutture e servizi, cui sono specificamente deputati gli enti pubblici aventi competenza in materia di gestione del territorio, urbanistica, sanità, trasporti e simili. (...) La copertura di questi costi con un tributo locale si giustifica quindi anche in termini di "beneficio" (Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, "Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale", 1996).

A fondamento e a giustificazione dei tributi analizzati nel presente studio, a parte l'addizionale Irpef, valgono questi principi e vale quanto già espresso dal dibattito tecnico e politico sopra esemplificato.

Anche nella prospettiva aggiornata alla luce dei dibattiti su Irap e su imposte locali, il principio del beneficio non può comunque confortare la concezione del tributo come fenomeno di scambio e quindi portare a configurare il tributo come entrata corrispettiva in senso tecnico, sul che è concorde la giurisprudenza, come vedremo più sotto. Resta comunque una differenziazione, giuridicamente ed economicamente apprezzabile, tra tributi caratterizzati *esclusivamente* dalla capacità contributiva e tributi caratterizzati *anche* dal beneficio, almeno quando questi ultimi risultano correlati ad una prestazione pubblica, positivamente assunta a delimitare il presupposto e la fattispecie imponibile. Queste condizioni, se appunto si verificano solo in una concezione molto ampia, vista sopra, nelle imposte patrimoniali e nell'Irap, si verificano più specificamente e in modo più agevolmente rilevabile nella gran parte dei tributi locali.

Secondo la lettera dell'art.53 della Costituzione, deve essere giustificato dalla capacità contributiva ogni concorso alle spese pubbliche, senza distinzioni né con riguardo alle modalità di tale concorso, né con riguardo alla tipologia di spesa pubblica. Anche le entrate collegate a servizi divisibili possono essere addossate a chi ne fruisce, solo se il fruirne sia segno di capacità contributiva, mentre il richiamo alla garanzia dell'art.53 può venire meno solo per i servizi pubblici non essenziali, per i quali appunto sono ammissibili modalità di finanziamento che viceversa, se prescindono dalla capacità contributiva dell'utente, dovrebbero basarsi sul principio del beneficio.

È vero che la giurisprudenza è pacifica nel negare ogni qualsivoglia corrispettività per tutti i tributi, anche per quelli correlati con un servizio pubblico. Ad esempio, per quanto riguarda le tasse, questo diffuso e rigoroso filone giurisprudenziale ritiene che per il verificarsi del presupposto della tassa sia sufficiente la "mera possibilità di fruire del servizio", e prescinde quindi dall'effettiva e proficua utilizzazione dello stesso. Insomma, è importante osservare per la giurisprudenza il principio del beneficio rileva per varie fattispecie di tributi, benché il riconoscimento di tale principio sottostante

non farebbe mai assumere a tali fattispecie natura corrispettiva e/o commutativa in senso stretto (natura che per la giurisprudenza sarebbe propria solo delle tariffe).

La dottrina tributaria per risolvere la questione e la tassonomia dell'aggancio delle fattispecie tributarie al principio della capacità contributiva e /o al principio del beneficio, si divide fondamentalmente in due correnti, che seguono costruzioni distinte.

La prima impostazione risolve la questione relegando al principio del beneficio i soli tributi commutativi, di cui riconosce l'esistenza nelle tasse, e limitando invece l'applicazione della capacità contributiva alle sole imposte, o comunque ai tributi non collegati i) con un servizio divisibile, ii) con un servizio goduto singolarmente, iii) o con un vantaggio individuale del contribuente. Secondo tale visione, la corrispettività e la commutatività di taluni tributi possono essere concepite al fine di escludere tali tributi dall'ambito applicativo della capacità contributiva ex art. 53 Cost., per collegarli invece alternativamente al principio del beneficio. In questo senso i casi sarebbero due:

- 1) Tipo di prelievo tributario effettivamente commutativo in senso tecnico giuridico (civilistico), quindi incentrato sul sinallagma negoziale ed allora fuori dall'ambito applicativo dell'art. 53, o viceversa
- 2) tipo di prelievo tributario configurato come imposizione autoritativa che attua il "concorso alle pubbliche spese": allora non potrà assolutamente essere sottratto alla garanzia costituzionale della capacità contributiva ex 53.

Su tali basi, questa impostazione prosegue distinguendo poi, in senso rigidamente funzionale, tra:

- a) tributi giustificati da un fatto relativo alla sfera del contribuente, che deve essere necessariamente espressivo di capacità contributiva (imposte, dirette ed indirette)
- b) e tributi commutativi che trovano la loro giustificazione "in uno scambio di utilità", che può essere quindi sganciato dalla capacità contributiva (tasse).

Un'altra corrente di pensiero giunge invece alla soluzione seguendo una diversa ricostruzione e ritiene che questa prima impostazione abbia almeno tre punti critici:

- i) ritenere inconciliabili beneficio e capacità contributiva e dunque distinguere in modo assoluto tra tributi basati esclusivamente su un principio e tributi basati esclusivamente sull'altro. Viceversa, i due principi sarebbero conciliabili nella stessa fattispecie di tributo e non alternativi.
- ii) Stabilire tale rigida distinzione tra "tributi commutativi", basati essenzialmente sul beneficio, e "tributi contributivi", basati sulla capacità contributiva. Viceversa, secondo questa seconda impostazione, la distinzione tra "tributi commutativi" e "tributi contributivi" non corrisponde

in modo biunivoco alla distinzione tra il fondarsi su un principio e il fondarsi sull'altro, ma tali categorizzazioni sarebbero trasversali.

- iii) Basare tale distinzione non sulla struttura del presupposto di fatto e sul regime giuridico della fattispecie, ma sulla "ratio del prelievo". Nel privilegiare la ratio, rispetto ai dati formali e strutturali, la prima dottrina pone l'accento sulla necessità di "vedere se" il prelievo "sia "finalizzato" a colpire una manifestazione di ricchezza in quanto tale o una particolare "utilità ricevuta". Il discrimine tra entrate contributive e commutative risulta quindi evidentemente incentrato sul criterio funzionale (Moschetti). La seconda impostazione ritiene invece, più opportunamente, che per ragioni di metodo sia necessario privilegiare il criterio strutturale, prestando altresì particolare attenzione al regime giuridico della fattispecie (Del Federico, 2007).

Essa, come già abbiamo visto nel caso delle osservazioni di Gallo sull'imposizione patrimoniale, vede dunque i due principi poter convivere, in alcuni casi, nella stessa fattispecie tributaria, fermo restando che uno dei due deve essere necessariamente presente in tutte.

In conclusione, tornando alla valutazione del funzionamento dei tributi presi in considerazione in questo studio, è agevole verificare che, se in alcuni dei tributi analizzati, risulta rispettato in modo evidente il principio della capacità contributiva (addizionali imposte sui redditi, patrimoniali basate sulla consistenza del cespite), il principio del beneficio appare invece sempre del tutto negletto. Ciò, a prescindere da quale delle due teorie sopra esposta si possa trovare più convincente: possiamo osservare che, nel funzionamento di alcuni tributi, la genesi politica, il legislatore, l'attuazione, sembrano non avere osservato né l'una né l'altra. In particolare, la totale inosservanza del principio del beneficio appare più marcata proprio in quelle fattispecie di prelievo laddove anche il collegamento con il Principio della capacità contributiva risulta molto labile, com'è il caso del canone unico.

Infine, possiamo osservare che l'aver calato questa griglia teorica – la valutazione in base al principio del beneficio dei fenomeni impositivi esaminati – ci porta a conclusioni esattamente coerenti con quelle ricavate dalle indicazioni delle imprese interessate interpellate dalle rispettive associazioni.