

AperTO - Archivio Istituzionale Open Access dell'Università di Torino

Libertà e fisco. Come ripensare il patto fiscale?

This is the author's manuscript

Original Citation:

Availability:

This version is available <http://hdl.handle.net/2318/1760637> since 2020-11-02T18:47:33Z

Publisher:

IBL Libri

Terms of use:

Open Access

Anyone can freely access the full text of works made available as "Open Access". Works made available under a Creative Commons license can be used according to the terms and conditions of said license. Use of all other works requires consent of the right holder (author or publisher) if not exempted from copyright protection by the applicable law.

(Article begins on next page)

IMPOSIZIONE FISCALE E LIBERTÀ

Sottrarre e ridistribuire risorse
nella società contemporanea

a cura di Daniele Velo Dalbrenta



Il presente volume è stato pubblicato con il contributo
del Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università di Verona

AD

Uliva Foà

Copertina

Timothy Wilkinson

© 2018 IBL Libri

IBL Libri

Piazza Cavour, 3

10123 Torino

info@ibl-libri.it

www.ibl-libri.it

Prima edizione: novembre 2018

ISBN: 978-88-6440-361-8

Indice

Presentazione	7
Introduzione Quod non capit Christus, rapit fiscus di <i>Daniele Velo Dalbrenta</i>	13

Parte Prima Profili storico-teorici

Capitolo 1 La tassazione oggi: la <i>reductio ad unum</i> dell'obbligo politico di <i>Luigi Marco Bassani</i>	27
Capitolo 2 Quale giustificazione morale per il fisco e, quindi, per lo Stato? Elementi di dottrina cristiana per la giustificazione dell'autorità politica di <i>Andrea Favaro</i>	45
Capitolo 3 Stato fiscale e giustizia sociale di <i>Pio Marconi</i>	63

Parte Seconda Per un'analisi politico-economica

Capitolo 4 La concorrenza fiscale tra ordinamenti di <i>Roberto Baggio</i>	83
Capitolo 5 I rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà d'iniziativa economica di <i>Andrea Giovanardi</i>	107

Capitolo 6 Libertà e fisco. Come ripensare il patto sociale? di <i>Paolo Silvestri</i>	139
---	-----

Parte Terza
Tre casi di studio

Capitolo 7 Imposizione fiscale e libertà: il caso veneto di <i>Gian Angelo Bellati</i>	181
---	-----

Capitolo 8 Proprietà, eguaglianza e competizione tra sistemi. Considerazioni sul caso Apple-Eire di <i>Carlo Lottieri</i>	191
---	-----

Capitolo 9 Origini e particolarità del sistema fiscale elvetico di <i>Paolo Pamini</i>	207
---	-----

Gli autori	219
-------------------	-----

Capitolo 6

Libertà e fisco. Come ripensare il patto fiscale?*

Paolo Silvestri

Introduzione: perché (non) pagare le imposte?

La problematicità del rapporto tra libertà e fisco può riassumersi nella domanda «perché (non) pagare le imposte?». Tuttavia, questa domanda può assumere sfumature e significati anche molto diversi tra loro. Del resto, lo spettro di posizioni che vanno da «la tassazione è un furto» a «le tasse sono una cosa bellissima»,¹ testimonia dell'estrema complessità del problema.

Questa domanda può infatti assumere sia un senso filosofico, come domanda sul fondamento normativo, la legittimità e/o giustificazione del potere di tassare e del correlato obbligo tributario, e il relativo problema della coercizione; sia un senso molto più prosaico ma non meno importante, come quando ci chiediamo: perché devo pagare le imposte se: a) gli altri non le pagano o ne pagano di meno di quanto dovrebbero (come

* The research leading to this paper has received funding from the People Programme (Marie Curie Actions) of the European Union's Seventh Framework Programme (FP7/2007-2013) under REA grant agreement n° [609305].

1. L'argomento «la tassazione è un furto» ricorre, con diverse sfumature, nel pensiero libertario, e nella sua variante à la *Nozick*, che equipara la tassazione al «lavoro forzato», ha origine nella «parabola dello schiavo» (Herbert Spencer, *L'uomo contro lo Stato*, Macerata, Liberilibri, 2016 [1884], pp. 59-60). L'espressione «le tasse sono una cosa bellissima» è invece dell'ex ministro dell'economia Padoa Schioppa, in una intervista rilasciata durante la trasmissione «In mezz'ora», *Rai3*, 7 ottobre 2007.

nel caso dell'evasione o elusione fiscale); b) le imposte vengono mal redistribuite, sprecate, o usate in maniera inefficiente (i servizi pubblici non sono buoni / efficienti etc.); c) i politici rubano; d) il governo fa leggi ingiuste e/o mette in atto (o avalla) politiche contro i diritti umani (come nel caso della schiavitù);² e) posso usare la mia proprietà privata e/o le tasse che devo pagare allo Stato in maniera più profittevole per me e/o la società (ad es. attraverso donazioni al terzo settore etc.); f) le tasse sono così alte e ottengo poco o nulla in cambio. E la lista potrebbe non finire qui.

Il modo in cui concepiamo il rapporto tra libertà e fisco dipende, in primis e inevitabilmente, dalle nostre idee di libertà e dalla nostra percezione o concezione del "mondo del fisco". Le questioni qui analizzate richiederebbero, anzitutto, un'analisi molto approfondita dei termini in gioco – libertà e fisco (e patto fiscale) – per la quale non basterebbe un lavoro monografico. E in verità, un vero e proprio lavoro sistematico a questo riguardo deve ancora essere fatto, almeno nell'ambito della filosofia del diritto e della politica, che hanno spesso trascurato questo tipo di problemi. E ciò, si badi, nonostante la domanda «perché (non) pagare le imposte?» sia strutturalmente identica a una delle questioni più importanti della filosofia politica e del diritto, vale a dire il problema dell'obbligazione: «perché obbedire alla legge?».³

2. Al riguardo, rimane emblematico Henry D. Thoreau, *La disobbedienza civile*, Milano, Feltrinelli, 2017 (1849).

3. Il problema libertà/tassazione, pur essendo stato oggetto di attenzione da parte di diversi pensatori liberali del Novecento, sembra essere caduto nell'oblio. Basti guardare su Google Scholar il numero sorprendentemente esiguo di lavori che contengono le parole "taxation" "freedom" o "liberty" nel titolo. Mentre sono molte di più le pubblicazioni aventi a oggetto le questioni di "eguaglianza" o di giustizia distributiva in ambito fiscale. L'unico lavoro filosofico-giuridico di carattere sistematico in cui mi sono imbattuto è Augustin José Menéndez, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of a Democratic Tax Law*, Dordrecht-Boston-London, Kluwer, 2001. Qualche cenno alla questione della giustificazione e legittimità della tassazione, seppur solo da una prospettiva egualitaria, è in Richard Dworkin, *La democrazia possibile*, Milano, Feltrinelli, 2007 (2006). Per una recente riconsiderazione del problema dell'obbligazione si veda Aldo Schiavello, *Perché obbedire al diritto? La risposta convenzionalista e i suoi limiti*, Pisa, ETS, 2010.

Mi limiterò quindi a sviluppare la *pars destruens*, vale a dire un'analisi delle fallacie e degli errori del modo in cui la relazione tra libertà e fisco è solitamente pensata, lasciando invece inevasa la più impegnativa *pars construens*.

Nel § 1 muoverò da una analisi critica del modo più comune di pensare il rapporto tra libertà e fisco: vale a dire in termini meramente oppositivi o come un gioco a somma zero. In particolare, prenderò in esame i principali limiti degli indici di libertà fiscale. Nel § 2 proverò poi a mostrare come alcuni dei problemi additati da questi indici possano essere meglio espressi traducendoli in una prospettiva filosofico-giuridica, vale a dire il problema della tirannia fiscale, come problema del limite al potere impositivo, e la questione del caos normativo, come problema della certezza del diritto. In entrambi i casi è in gioco il raggiungimento di una soglia minima di civiltà fiscale, a sua volta condizione minimale di quella fiducia tra contribuenti e fisco senza la quale non è neppure possibile iniziare a parlare di patto fiscale. Nel § 3 mostrerò come si possa e si debba ripartire dal pensiero di Luigi Einaudi su tassazione e buon governo, nel quale troviamo uno dei primi e insuperati tentativi di abbozzare una antropologia fiscale. Più in particolare, essa può essere letta come una antropologia della libertà-responsabilità dei cittadini, che è situata nello spettro di possibilità che vanno dall'imposta meramente coercitiva alle contribuzioni volontarie e oblativie; questa prospettiva ha una sua specifica "razionalità", spiegabile con la teoria del punto critico, che è una teoria, a un tempo, epistemologica e antropologica: del limite e della libertà. Nel § 4 riprenderò la prospettiva einaudiana, nel tentativo di riaprire la questione del patto fiscale, e della sua stessa pensabilità, a partire dalla questione della coercizione. Analizzerò alcuni dei principali modi in cui il problema è stato posto e discusso, mostrando altresì come la teoria del punto critico di Einaudi possa aiutare a comprendere alcuni dei limiti di questa discussione. Vedremo poi come la

letteratura economica ed empirica sulla *tax compliance* e la *tax morale*, e la conseguente riscoperta della categoria della reciprocità, possano fornire un valido contributo al ripensamento della categoria del patto fiscale. Nel § 5 concluderò l'articolo con brevi riflessioni finali.

1. I limiti degli Indici di libertà fiscale

Il rapporto tra libertà e fisco è solitamente pensato come una correlazione negativa o un gioco a somma zero tra i due termini; p. es.: “più fisco = meno libertà”, o “meno fisco = più libertà”. Emblematici di questo modo di pensare sono i vari studi e ricerche volti a calcolare un indice di *libertà fiscale*. Si parte, ad esempio, dal *tax burden* o carico fiscale, variamente calcolato come una specificazione della pressione fiscale, e si definisce la libertà fiscale come ciò che “residua” dal pagamento delle tasse.

Analizzerò prima i più famosi indici di libertà fiscale (§ 1.1). Senza sminuirne i meriti, ne analizzerò poi i principali difetti ontologici ed epistemologici (§2.2), mostrando altresì come la pretesa di misurare la libertà (in opposizione al fisco) possa condurre a esiti del tutto paradossali (§ 2.3).

1.1. Il modo forse più semplice, e certamente più popolare (soprattutto negli Stati Uniti e nel Regno Unito), è il calcolo del *Tax freedom day*, elaborato per la prima volta dalla Tax Foundation.⁴ Il *Tax freedom day* è il primo giorno dell'anno in cui una nazione nel suo insieme ha teoricamente guadagnato abbastanza reddito per pagare le proprie tasse, oppure, come si dice in maniera più efficace da un punto di vista retorico e comunicativo, è il giorno in cui i cittadini smettono di lavorare per il governo e iniziano a lavorare per se stessi. In questa prospettiva, da quel giorno in poi si è *liberi dal fisco* (semplicemente inteso come carico fiscale).

Si noti anzitutto che il modo di rappresentare-comu-

4. Per l'ultimo report sul tax freedom day nel 2017 si veda <https://goo.gl/JtV6Fg>. Ma si veda anche l'indice elaborato dall'Adam Smith Intitute: <https://goo.gl/2fe7Qo>.

nicare la relazione fisco/libertà non è affatto neutrale rispetto alla realtà fisco e può alterare completamente la percezione sia del fisco che della nostra libertà. Senza mutare la tecnica di calcolo summenzionata, potremmo infatti concepire un *Social solidarity day*. Se ad esempio il *Tax freedom day* coincide con il 3 giugno, come è stato calcolato dall'Adam Smith Institute per l'anno fiscale 2016 del Regno Unito, questo vuol dire che i redditi maturati in 154 giorni di lavoro sono andati allo Stato, e che quindi residuano 212 giorni di "libertà" (366 giorni in tutto, essendo l'anno 2016 bisestile). Potremmo quindi sostenere che il *Social solidarity day* coincida con il 31 luglio:

Per i primi 212 giorni dell'anno tenete per voi fino all'ultimo centesimo che avete guadagnato. Nel medesimo periodo vi siete avvalsi (e avete aiutato altre persone ad avvalersi) dei servizi sanitari, dell'istruzione pubblica, della pulizia delle strade, delle attività della polizia e della difesa, delle pensioni, delle strade e dell'assistenza sociale, tutto senza sborsare una lira. È solo da domenica [il 31 luglio] che iniziate a contribuire per la vostra parte a tutti questi benefici – e a molti altri – benefici offerti da un moderno Stato sviluppato.⁵

Faccio altresì notare che sulla scorta di questo stesso ragionamento e, di nuovo, senza mutare la tecnica di calcolo potremmo persino arrivare a concepire un *Tax slavery day*. Esso coinciderebbe con il primo giorno dell'anno in cui i cittadini smettono di lavorare per se stessi e iniziano a lavorare per il governo. Come si può notare, nulla è cambiato quanto all'osservazione e alla misurazione "oggettiva" di questo fenomeno, ma la sua rappresentazione oscilla da tinte rosee a tinte fosche, alterandone completamente la percezione. Torneremo su questo problema.

Un altro esempio di indice di *fiscal freedom* è quello calcolato dalla Heritage Foundation nell'orizzonte di

5. Julian Baghini, "Let's talk about tax as a force for common good, or we lose the debate", *The Guardian*, 1 agosto 2016, <https://goo.gl/meMYDx>.

una più ampia ricerca sulla libertà economica presente nei vari Paesi oggetto di studio. Anche in questo caso il punto di riferimento rimane la pressione fiscale, seppur ponderata insieme alle aliquote fiscali marginali più alte sul reddito individuale e sul reddito delle imprese.⁶

Un ultimo esempio è l'*Indice della libertà fiscale* elaborato dal Centro studi Impresa Lavoro. A differenza degli indici di libertà fiscale summenzionati, questo indice adotta una nozione più comprensiva, e quindi anche maggiormente esplicativa, della realtà fisco, nella misura in cui l'obbligazione tributaria è rettammente intesa *anche* come un insieme di obblighi e adempimenti. Questo indice include, oltre alla pressione fiscale, altri indicatori relativi agli adempimenti «necessari per pagare le tasse» e meglio atti a riassumere la “vita del contribuente” e il suo rapporto con la galassia, o, meglio, la nebulosa del fisco: numero di procedure e numero di ore necessarie a pagare le tasse, il *Total Tax Rate*, il costo per pagare le tasse (in termini di tempo assorbito dalle procedure burocratiche), la pressione fiscale sulle famiglie⁷. Per inciso, da queste ricerche l'Italia risulta ultima in classifica.

Non intendo in questa sede sminuire il merito di questi indici di libertà fiscale, se e nella misura in cui traducono, rendono visibile e comunicano in forma facilmente comprensibile l'entità del carico fiscale. Essere edotti circa la reale entità del carico fiscale – tanto più se i cittadini generalmente ignorano la sua effettiva portata (si veda *infra*) – mi pare comunque un guadagno, o quanto meno un punto fermo da cui partire per una discussione sul fisco.

Nondimeno, questi indici impostano il problema della relazione tra libertà e fisco in modo riduttivo e a volte fuorviante. Finiscono cioè con il fornire una rappresentazione semplificata o monca di una realtà ben più sfaccettata. E ciò è vero per entrambi i termini del

6. <https://goo.gl/ZyoMz4>.

7. Con riferimento all'indice di libertà fiscale 2016, si veda <https://goo.gl/wCmFU6>.

problema: la realtà “fisco” e la realtà “libertà”. Alla fine ne risulta una rappresentazione complessivamente sbagliata del rapporto tra cittadino-contribuente e fisco, che non è un rapporto meramente economico, ma anche e in primis giuridico e politico (questione che riprenderemo meglio anche con riferimento al problema della tirannia fiscale, dell’incertezza del diritto e del caos normativo). Vediamo più nel dettaglio alcuni dei problemi derivanti da questo riduzionismo.

1.2. Anzitutto, parlare di libertà “fiscale” con un “fisco” concepito come mera pressione tributaria è sia ontologicamente che epistemologicamente sbagliato. Ontologicamente, perché questi indici assumono quale punto di partenza dell’analisi una *realtà fiscale dimezzata*. Epistemologicamente, poiché forniscono una rappresentazione altrettanto dimezzata di questa realtà fiscale. Si guarda cioè al solo lato del “sacrificio” dell’imposta e non anche al suo (eventuale) “beneficio”. È come se si guardasse al bilancio pubblico vedendo il solo lato delle entrate, e non anche quello delle uscite.

Le ragioni e le origini di questo modo di pensare-rappresentare il fisco possono essere svariate, e occorrerebbe uno studio a parte per ricostruirle e analizzarle. Possiamo però muovere dalla constatazione, solo apparentemente banale, che i sacrifici sono più facilmente percepibili e visibili dei benefici. Sappiamo cioè *quando* e *quanto* dobbiamo pagare (si pensi a quando il commercialista ci presenta il conto), ma faticiamo a *vedere*, *calcolare* e *apprezzare* i benefici, soprattutto se questi sono spalmati nel tempo. Se la difficoltà a calcolare e apprezzare i benefici è già palese in un ipotetico “Stato minimo” ottocentesco, figuriamoci nei moderni *Welfare state*. Si provi solo a calcolare il “beneficio” derivante dalla Difesa (quanto vale una vita salvata?) o dalla protezione della proprietà privata o dalla tutela dei contratti, dall’educazione pubblica o da un sistema sanitario (anche qui, a volte, può essere in gioco il valore, incommensurabile, di una vita salvata).

Fra l'altro, poiché "rappresentare" è anche rendere "visibile" e "comunicare", questo errore epistemologico finisce con l'influenzare il modo in cui percepiamo il fisco – come abbiamo già visto nell'esempio provocatorio di un ipotetico *Tax slavery day* – e ciò in misura direttamente proporzionale alla risonanza mediatica che hanno questi indici.

Inoltre, il rapporto libertà/tassazione concepito sulla base della pressione fiscale dice poco o nulla riguardo al modo in cui il *singolo* cittadino-contribuente *percepisce* la pressione fiscale e la correlata libertà (dal fisco). Come è noto, la percezione di libertà o illibertà in relazione alla pressione fiscale è un fattore soggettivo e culturale estremamente variabile nel tempo e nello spazio. Torneremo su questa obiezione per ulteriori precisazioni. Basti per il momento rilevare che, se volessimo prendere sul serio la libertà individuale, in tutte le sue sfaccettature, dovremmo prendere per buona anche la libertà di chi non solo non percepisce la pressione tributaria come una menomazione della libertà, ma è persino "contento" di pagare le imposte. Come ricordava Einaudi (la cui fede liberale è difficilmente equivocabile), nelle parole di un «rappresentante ottantenne della terza generazione di una dinastia di economisti e filosofi»:

sono contribuente a Ginevra, e, a due passi di qui nella Savoia francese; e pago, proporzionatamente ai redditi rispettivi, tre volte più di imposta a Ginevra che in Savoia. Eppure di pagar tanto di più sono contento. *So* perché pago. *Vedo* i servizi che mi sono resi. Ho *discusso*, direttamente o per mezzo dei miei rappresentanti, soldo per soldo ogni aumento di spesa ed ogni aumento di imposta. Così, dappertutto, nei nostri cantoni.⁸

Gli aspetti richiamati da Einaudi – *conoscere* («so») le ragioni del «perché pago» le imposte, attraverso sia

8. Luigi Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, Einaudi, 1959 (1940), p. 295 (corsivo mio).

la “*discussione*” pubblica e in parlamento delle entrate e delle spese, sia la “*visione*” dei benefici – dovrebbero condurre a un ragionamento più ampio sulle imposte e sul sistema fiscale in un sistema liberal-democratico. Anche se, va notato, nell’esempio additato da Einaudi il modello di riferimento è quello cantonale svizzero, non a caso da sempre oggetto di attenzione da parte dei pensatori liberali.

Inoltre, una eccessiva enfasi sul rapporto libertà/fisco in termini meramente oppositivi rischia di trascurare, se non oscurare la più ampia *libertà economica*, di cui la libertà fiscale è solo un aspetto. Si noti anzitutto che la correlazione tra una libertà fiscale così concepita e la libertà economica non è una correlazione *necessariamente* positiva: *più* (o *meno*) libertà fiscale non implica necessariamente *più* (o *meno*) libertà economica.⁹ A questo riguardo, basti ricordare l’esempio dei Paesi comunisti dove la pressione tributaria era notoriamente bassa (per evidenti ragioni legate alla collettivizzazione della proprietà privata), ma che certo non erano dei modelli esemplari di libertà economica (per non parlare delle altre libertà). Oppure, basti ricordare tutti i casi in cui la pressione tributaria è bassa semplicemente perché il disavanzo viene finanziato con debito pubblico. E questo non è certamente un piccolo problema. Di più, il classico esempio dei Paesi scandinavi – con un alto livello di pressione fiscale, e che tuttavia risultano sempre ben posizionati nell’*Index of economic freedom* della stessa Heritage Foundation, al fianco di Paesi come gli Stati Uniti o la Gran Bretagna – sta lì a indicare che la libertà fiscale così concepita, se inquadrata in un più ampio orizzonte di libertà, anche solo di libertà economica, ci dice solo una parte del problema libertà-fisco.

1.3. Più in generale, si può discutere se abbia senso un approccio quantitativo alla libertà, come quello

⁹ Si veda Veniero Del Punta in *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*, a cura del Cidas, Roma, Armando, 1981.

adottato da questi indici di libertà fiscale, se cioè si possa *misurare la libertà*, e, di conseguenza, se abbia senso parlare di “massimizzare” la libertà.¹⁰ Ammesso e non concesso che ciò sia possibile, l'impostazione quantitativa di questi indici di libertà sembra avere un retroterra filosofico di tipo utilitaristico, portandosi dietro tutti i limiti dell'utilitarismo. E ciò non solo per quanto riguarda la classica obiezione mossa all'utilitarismo di non tenere nel debito conto i diritti individuali.

Se dovessimo ad esempio ragionare in termini di “massima libertà fiscale per il maggior numero”, arriveremmo a conclusioni piuttosto paradossali. Considerando che nei Paesi occidentali la pressione fiscale e/o il *Total Tax Rate* e/o le aliquote fiscali marginali più alte gravano solitamente sui più ricchi, che sono una esigua minoranza, allora un sistema fiscale improntato alla progressività e con una soglia di esenzione sotto un minimo vitale e/o con altre forme di deduzioni e detrazioni fiscali per i meno abbienti (come di fatto succede in tutti i Paesi occidentali), realizzerebbe certamente una “maggiore” libertà fiscale per il maggior numero. Con il paradosso, fra l'altro, che coloro che godono della massima libertà fiscale sarebbero coloro che rientrano nella soglia di esenzione, proprio perché non soggetti ad alcuna “pressione” tributaria. In questo caso la concezione della libertà fiscale come rapporto a somma zero tra libertà e fisco mostra tutta la sua debolezza. Muovendo da questa prospettiva, la conclusione paradossale a cui arriveremmo è che quanto *più* siamo *poveri*, tanto *più* siamo *liberi*. Dunque: più miseria = più libertà. Francamente, mi pare una concezione un po' “misera” della libertà.

10. Non posso qui entrare nel complesso dibattito sulla possibilità e/o sensatezza degli approcci volti a misurare e/o massimizzare la libertà. Si vedano almeno le due principali posizioni, rispettivamente contrarie e favorevoli, di Taylor e Carter: Charles Taylor, “On Negative Freedom”, in *Philosophy and the Human Sciences: Philosophical Papers*, vol. II, Cambridge, Cambridge University Press, 1985; Ian Carter, *A Measure of Freedom*, Oxford, Oxford University Press, 1999. Mi limiterò qui a sottolineare gli effetti paradossali e contraddittori dei tentativi di misurazione della libertà fiscale.

2. Tirannia fiscale, certezza del diritto, civiltà fiscale

Nonostante i limiti che si possono imputare a questi indici di misurazione della libertà fiscale, i problemi da essi additati possono essere tradotti in una prospettiva più squisitamente filosofico-giuridica: il problema della tirannia fiscale come problema del limite al potere impositivo (§ 2.1); la questione del caos normativo come problema della certezza del diritto (§ 2.2). In entrambi i casi è in gioco il raggiungimento di una soglia minima di civiltà fiscale, a sua volta condizione minimale di quella fiducia tra contribuenti e fisco senza la quale non è neppure possibile iniziare a parlare di patto fiscale.¹¹

2.1. Il problema del limite al potere impositivo si riassume nella ricerca del limite oltre il quale l'imposizione fiscale si trasforma in confisca o esproprio. Tale limite dovrà tuttavia parametrarsi non tanto alla pressione fiscale complessiva o pressione fiscale pro capite, cioè quella che grava *in media* sul singolo, quanto alla tassazione dei redditi e patrimoni del *singolo* contribuente.¹²

Si noti, anzitutto, che c'è un sostanziale accordo sul *limite minimo*, vale a dire il limite (di reddito e/o patrimonio) sotto il quale un individuo non deve essere tassato qualora il suo reddito/patrimonio sia al di sotto di un certo *minimo vitale*, o la tassazione lo porti al di sotto di questa soglia. Questa tutela è generalmente riconosciuta come intrinseca al principio della *capacità contributiva*, variamente riconosciuto, implicitamente o esplicitamente, nelle costituzioni dei Paesi occidentali: in mancanza di capacità contributiva il cittadino-contribuente *non può, e quindi non deve* contribuire.

Tuttavia, non c'è un accordo generale sull'esistenza di un *limite massimo* al potere impositivo. Non di meno,

11. Gaspare Falsitta, *Per un fisco «civile». Casi, critiche e proposte*, Milano, Giuffrè, 1996; Dino Pesole - Francesco Piu, *Il patto. Cittadini e Stato: dal conflitto a una nuova civiltà fiscale*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2008.

12. Per un'ampia discussione del problema della tirannia fiscale e dell'imposta confiscatoria da un punto di vista costituzionale e giurisprudenziale e per le altre posizioni della dottrina si rinvia a Gaspare Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, pp. 217-274.

constatare, come detto in precedenza, che la libertà in relazione alla pressione fiscale possa essere percepita come poca o tanta a seconda del contesto storico-culturale non vuol dire abbandonarsi al relativismo, o asserire che non abbia alcun senso parlare di limiti (massimi) al potere impositivo e/o cercarne una misura di legittimità/illegittimità. La ricerca di questo limite al potere è, notoriamente, una questione centrale per il diritto, e per il diritto costituzionale in particolare. Fissare questo limite, per quanto storicamente contingente possa essere, fa tutta la differenza, per il cittadino contribuente, tra avere o non avere la possibilità di attivare meccanismi giuridici di garanzia dagli abusi di potere. Inoltre, l'esistenza di un tale limite costringerebbe il legislatore a fare i conti con esso ogni volta che intenda proporre un innalzamento delle aliquote fiscali o introdurre nuovi tributi, se non altro perché tali proposte suonerebbero come un campanello di allarme per l'opinione pubblica.

Nondimeno, rimarrebbe comunque aperta la questione della consapevolezza e/o conoscibilità del superamento di un tale limite. Anche in presenza di una norma che stabilisca un limite massimo al potere impositivo, essa funzionerebbe bene solo in presenza di un'opinione pubblica *vigile* e *consapevole* di tali limiti. Ma ciò non è affatto scontato, stante la numerosità e frammentazione dei tributi che rendono difficile avere un'idea della tassazione complessiva che grava sul singolo contribuente. In effetti, molti studi hanno dimostrato che il contribuente medio è generalmente ignaro di quali siano le aliquote di imposta, del livello di tassazione media e del peso delle varie forme di tassazione nel prelievo complessivo. Per non parlare della diffusa ignoranza di aspetti più generali e non meno importanti del sistema fiscale, quali la probabilità di accertamento fiscale, l'entità delle sanzioni, il gettito dei vari tipi di imposte, le fonti della spesa pubblica, la destinazione dei tributi, etc.¹³

13. Fra i tanti studi si vedano almeno Alan Lewis, "Perception of tax rates", *British Tax Review*, 6, 1978, pp. 358-366; Peter Taylor-Gooby, "Moralism, self-

La spiegazione più ragionevole di questa diffusa ignoranza va ricercata nell'estrema complessità tecnico-giuridico-economica della materia fiscale in generale e delle leggi tributarie in particolare. Problema sul quale torneremo, e che tuttavia ripropone costantemente la questione di una civiltà fiscale quale condizione minimale di un sano patto fiscale.

Rimane inoltre aperta la questione di quale debba essere il fondamento normativo del limite massimo al potere impositivo: il minimo vitale (fondato sul principio della capacità contributiva), la proprietà privata, la giustizia (fiscale), la dignità umana, o una certa combinazione tra essi, etc.

Ma senza addentrarsi in questo fondamentale problema, che richiederebbe (più di) un lavoro a parte, basterebbe dimostrare, come ad esempio ha argomentato Enrico di Robilant, la pura e semplice «inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale». Tale potere, in effetti, si regge su tre presupposti razionalmente «ingiustificati» e ingiustificabili: «a) la disponibilità totale delle risorse economiche del singolo da parte dello Stato; b) la scissione fra persona e libertà economica; c) la maggiore abilità dello Stato, rispetto ai privati, nel sapere impiegare le risorse economiche».¹⁴

D'altra parte, non richiede un grande sforzo introdurre, per via costituzionale o giurisprudenziale, norme atte a fissare un limite massimo al potere impositivo, norme di fatto vigenti in molti Paesi *civili*.¹⁵ Che poi in Italia una tale norma non esista e si fatichi persino a discuterne l'introduzione, la dice lunga sullo stato di inciviltà fiscale in cui versa. Certo è che siamo agli an-

interest and attitudes to welfare", *Policy and politics*, 11, 1983, pp. 145-160; Erich Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, 2007; Douglas A.L. Auld, "Public Sector Awareness and Preferences in Ontario", *Canadian Tax Journal*, 27, 1979, pp. 172-184; John G. Cullis - Alan Lewis, "Some Hypotheses and Evidence on Tax Knowledge and Preferences", *Journal of Economic Psychology*, 6, 1985, pp. 271-287.

14. Enrico di Robilant, "L'inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale", in AA.VV., *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*, p. 49.

15. Si questo si veda ancora Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, p. 254 e ss.

tipodi dell'ottimistica affermazione di Oliver Wendell Holmes Jr. (giudice della Corte Suprema degli Stati Uniti d'America), iscritta sulla porta d'ingresso del palazzo dell'Internal Revenue Service: «*Taxes are what we pay for a civilized society*».

2.2. Il caos normativo di cui è costellato il mondo del fisco è fonte di una estrema incertezza del diritto. Tale incertezza, inoltre, retroagisce negativamente sull'obbligazione tributaria, corrompendo cioè la lealtà fiscale e il rapporto fisco-contribuente. D'altra parte, come possiamo obbedire alle leggi (tributarie) se, di fatto, sono inconoscibili e/o incomprensibili? Il fatto che anche un normale cittadino per obbedire alle leggi tributarie debba ricorrere all'aiuto di un esperto, non è già di per sé indice di una relazione patologica tra contribuente e fisco?

Il cosiddetto principio o "canone" della certezza (della tassazione) – uno dei più semplici e fondamentali canoni della tassazione, come già ricordava Adam Smith più di due secoli fa – è talmente importante per l'esistenza di un sano sistema fiscale da avere, come ribadiva Einaudi, persino una "priorità" logico-esistenziale sul canone dell'equità.¹⁶ La violazione sistematica

16. «Il grido di tutti gli scrittori di finanza nei secoli XVII e XVIII più che giustizia era certezza. Si voleva giustizia soprattutto ad assicurare i popoli contro il danno dell'arbitrio. Quando dettava la sua seconda massima:

“L'imposta che ognuno deve pagare dovrebbe essere certa e non arbitraria. Il tempo del pagamento, il modo del pagamento, l'ammontare dovuto, tutto dovrebbe essere chiaro e semplice sia per ogni contribuente, come per qualsiasi altra persona. Là dove così non si opera, ognuno il quale sia soggetto all'imposta è posto nella balia più o meno stretta dell'esattore, il quale può gravar la mano sui contribuenti sgraditi ovvero estorcere, colla minaccia dell'aggravio, qualche regalo o mancia a proprio vantaggio. La incertezza dell'imposta incoraggia la insolenza e favorisce la corruzione di una categoria di uomini, la quale è impopolare per se medesima, anche quando i suoi membri non siano né insolenti né corrotti. La certezza dell'ammontare che ognuno è chiamato a pagare è affare di così grande importanza in materia di imposta che un grado assai considerevole di disuguaglianza sembra essere, ove si giudichi secondo l'esperienza universale dei popoli, un danno di pochissimo conto in confronto ad un piccolissimo grado di incertezza (*Wealth of Nations*, V, II, II, II)”.

Lapidariamente, come soleva, Adamo Smith riassumeva in breve sentenza la esperienza dei secoli. Il secolo XIX e più forse il secolo XX dimenticarono quell'insegnamento e corsero dietro al mito della giustizia assoluta. Per gran tratto del cammino giustizia e sicurezza non contrastano l'una l'altra e anzi l'una

della “certezza” ci ha portato ben al di là delle più fosche previsioni di Hayek circa l’uso e l’abuso di norme di organizzazione (o comando).

Il caos normativo è in parte dovuto all’abuso di potere legislativo e amministrativo e al conseguente caos applicativo e interpretativo delle norme, e in parte allo stratificarsi di una legislazione molto complessa e in continuo mutamento, anche a causa, paradossalmente, dei vari tentativi di codificazione e riforme fatte all’insegna della sempre sbandierata “semplificazione”. Fra l’altro, il fatto che il cantiere delle semplificazioni sia sempre aperto, non è già di per sé la spia di un malfunzionamento?¹⁷

D’altra parte, i risultati di tanti anni di semplificazioni non mi paiono incoraggianti. Non penso solo alla complessa pletora di deduzioni, detrazioni e sussidi vari, per non parlare dei sussidi alle imprese.¹⁸ Penso soprattutto al numero abnorme di tributi. Basti pensare che facciamo persino fatica a sapere di quanti tributi consta complessivamente il nostro sistema fiscale. L’ultimo conteggio attendibile si attesta intorno a 190 tribu-

giovà all’altra, potendosi riscuotere più agevolmente con minore opposizione del contribuente l’imposta equa che quella iniqua. Giunge tuttavia il momento in che la ricerca della giustizia, affinandosi, passa il segno e diventa incompatibile con la certezza. La giustizia nella distribuzione dell’imposta si misura con la bilancia grossolana dell’occhio e della mano, non con quella delicata dell’orafa. Quando il legislatore tenta di adoperare bilance sottili, bisogna ricordargli la conclusione solenne smithiana: “un grado assai considerevole di disuguaglianza sembra essere, ove si giudichi secondo l’esperienza universale dei popoli, un danno di pochissimo conto in paragone con un piccolissimo grado di incertezza”. L’incertezza distrugge la materia imponibile. Il comando: *pereat mundus, sed fiat justitia* non giova qui dove si tratta di far giustizia allo scopo di serbare in vita, coll’imposta, la città terrena» (Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, pp. 211-212).

17. Si noti che la cosiddetta semplificazione del sistema fiscale (quante riforme all’insegna della semplificazione ci sono state negli ultimi anni?), si trasforma spesso in una “complessificazione” per il solo fatto che la riforma da un lato introduce nuove norme (e questo già di per sé richiede faticosi aggiornamenti e sforzi interpretativi), dall’altro deve anche introdurre le norme transitorie, che a loro volta producono ulteriori questioni interpretative, applicative e/o di passaggio tra vecchio e nuovo regime, numerosi interpelli o richieste di interpretazione o chiarificazione all’Agenzia delle Entrate, circolari del Ministero delle Finanze, ecc.

18. Nel tentativo di dare una grande sforbiciata ai sussidi alle imprese, il cosiddetto “Rapporto Giavazzi” rimane emblematico per il suo fallimento: Francesco Giavazzi, “Rapporto Giavazzi”, Milano, 22 giugno 2012, <https://goo.gl/wGuj8F>.

ti – tra imposte dirette, indirette, tasse, contributi, dazi, accise, bolli, etc. etc.,¹⁹ – la gran parte dei quali sono praticamente ignoti alla stragrande maggioranza dei cittadini. Nella migliore delle ipotesi, veniamo a conoscenza di questi tributi solo al momento del pagamento; nella peggiore, non sappiamo nemmeno che li stiamo pagando, come nel caso dei tributi addebitati in bolletta (luce, gas o acqua).

La cappa asfissiante di regole – estremamente complesse, parcellizzate, a volte retroattive, spesso poco chiare o contorte se non contraddittorie o lacunose – la dubbia e discussa rilevanza giuridica delle circolari interpretative, delle risoluzioni e note, sono anzitutto una violazione continua del principio della certezza del diritto che, comunque lo si voglia intendere o declinare,²⁰ è pur sempre (anche se non esclusivamente) una garanzia di libertà. Inoltre, l'incertezza del diritto tributario rende spesso impossibile una qualunque pianificazione economica delle attività imprenditoriali, già a partire dalla conoscenza dell'ammontare delle imposte dovute allo Stato, che, insieme alla burocrazia e al numero di adempimenti, costituiscono una ulteriore menomazione della libertà economica. E ciò non riguarda solamente imprenditori e liberi professionisti, più direttamente alle prese con questi problemi e adempimenti. Anche il comune cittadino che dovrebbe compilare una "normale" (si fa per dire) dichiarazione dei redditi non se la cava tanto meglio, se è vero, come è vero, che tali dichiarazioni sono accompagnate da un manuale di istruzioni che ormai da anni supera abbondantemente le cento pagine, fra l'altro fittissime (circa 5000 battute per pagina), e scritto con un linguaggio tecnico-economico-giuridico che richiede un livello di istruzione e competenze ben sopra la media, e che anche un cittadino con una formazione universitaria fatica a capire.

19. Marco Mobili, "I 190 balzelli d'Italia", *Sole 24 Ore*, 7 gennaio 2017, p. 1.

20. Per un'attenta analisi del principio della certezza del diritto applicato al diritto tributario rinviamo ancora a Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, pp. 413-544.

Si noti, fra l'altro, che questa situazione di complessità normativa e di conseguente ignoranza delle regole del fisco non riguarda (per una volta) solo l'Italia.²¹ Di fronte alla battuta, attribuita a Don Nickles, per cui il codice fiscale americano «*it's about ten times the size of the Bible — and unlike the Bible, contains no good news*», non sappiamo più se ridere o piangere.

Ciò che è ancora più stupefacente è che questa ignoranza investe la stessa classe politica,²² con buona pace del principio *no taxation without representation*.

Inoltre, nel caos normativo (e con il caos normativo) si insinuano (o si creano) facilmente tante “macro” o “micro” ingiustizie.

In alcuni casi esse vengono “distribuite” regolarmente proprio attraverso quella legge che dovrebbe essere, per definizione, uguale per tutti. E non si tratta di una legge qualunque, bensì della legge più importante dell'anno, la c.d. legge finanziaria. Una legge che è solitamente composta da migliaia di commi, riuniti in un solo articolo (giusto per semplificare un po'). Se i politici infatti sembrano ignorare molti aspetti tecnico-economico-giuridici del sistema fiscale, nondimeno paiono prodigarsi con particolare cura e dedizione a distribuire migliaia di mance e prebende infilandole nei meandri di questo mostro giuridico. L'unica ‘certezza’ (non del diritto) è che ogni anno la legge finanziaria prende forma attraverso un malsano scambio politico che genera «vantaggi per alcuni» e «spese per tutti».²³ *Corruptissima re publica plurimae leges*.

21. Si veda, ad esempio, con riferimento agli Stati Uniti: Joel Slemrod - Jon Bakija, *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*, Cambridge-London, MIT Press, 2008.

22. Mi riferisco a uno studio (Günter Schmolders, *Die Politiker und die Wahrung: Bericht über eine demoskopische Untersuchung der Meinungsbildung in Finanz- und Währungsfragen im Dritten Deutschen Bundestag*, Frankfurt am Mein, Knapp, 1959), che riguardava i politici eletti nel parlamento tedesco e i membri della commissione finanze. Per quanto questo studio sia stato effettuato più di mezzo secolo fa, non c'è da ritenere che la situazione sia molto cambiata stante il livello di complessità crescente dei sistemi fiscali.

23. Solo per avere un'idea con riferimento all'ultima legge di bilancio 2017 si veda Luca Minola, “Legge di bilancio 2017: vantaggi per alcuni, spese per tutti”, *IBL Focus*, n. 270, 3 gennaio 2017.

In altri casi, la complessità normativa è tale che solo chi può permettersi di assoldare esperti molto bravi e competenti riesce a trovare le vie elusive o anche solo scappatoie giuridiche per pagare meno tasse. Cosa devono pensare del fisco coloro che non possono permettersi questo lusso?

In conclusione, viene da chiedersi se, in presenza di una violazione sistematica di ogni principio basilare di certezza del diritto, e lì dove ormai anche i fiscalisti e i commercialisti più esperti commettono errori stante la complessità del sistema fiscale, possa ancora valere il principio *ignoranza legis non excusat*.

3. Ripartire da Einaudi: per una antropologia fiscale

Detto questo, siamo ancora (e solo) agli inizi: sia per quanto riguarda le condizioni minimali di un sano patto fiscale, sia e soprattutto per quanto riguarda le condizioni di un *patto fiscale e sociale virtuoso*.

È in questo senso che, a mio giudizio, bisogna ripartire da Einaudi: almeno per cercare di ripensare il rapporto fisco-contribuente in una prospettiva più ampia, che ho altrove chiamato di antropologia fiscale, ancora tutta da costruire.²⁴

In questo paragrafo mi limiterò a riprendere alcuni dei momenti più importanti della lunga e profonda ri-

24. Riprendo in questo paragrafo alcune considerazioni già svolte in miei precedenti scritti: Paolo Silvestri, *Il liberalismo di Luigi Einaudi o del Buongoverno*, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2008; Paolo Silvestri, "The Ideal of Good Government in Luigi Einaudi's Thought and Life: Between Law and Freedom", in *Good Government, Governance and Human Complexity. Luigi Einaudi's Legacy and Contemporary Society*, a cura di Paolo Silvestri - Paolo Heritier, Firenze, Leo Olschki, 2012, pp. 55-95; Paolo Silvestri, "After-word. Which (Good-Bad) Man? For Which (Good-Bad) Polity?", in *Good Government, Governance and Human Complexity*, pp. 313-332; e soprattutto Paolo Silvestri, "Anthropology of Freedom and Tax Justice: Between Exchange and Gift. Thoughts for An Interdisciplinary Research Agenda", *Teoria e critica della regolazione sociale*, 2, 2015, pp. 115-132; Paolo Silvestri, "Freedom and Taxation Between Good and Bad Polity, and the Economist-Whole-Man", in Luigi Einaudi, *On Abstract and Historical Hypotheses and on Value judgments in Economic Sciences*, London-New York, Routledge, 2017; Paolo Silvestri, "Welfare State e tassazione: il punto critico della libertà tra dono e corruzione", in *Dono, controdono e corruzione. Ricerche storiche e dialogo interdisciplinare*, a cura di Gianluca Cuniberti, Alessandria-Torino, Edizioni dell'Orso, 2017, pp. 561-581.

flessione di Einaudi sul buon governo e la *good society*,²⁵ dove la complessità antropologica di questa riflessione – all’intersezione tra scienza delle finanze, storia, economia, filosofia del diritto e della politica – raggiunge il suo apice con la teoria del punto critico. Richiamerò e svilupperò poi, nel prosieguo dell’articolo, i punti toccati in questa sede.

Per intendere il senso della ricerca di Einaudi, occorre partire da uno degli apici della sua riflessione, vale a dire dagli ultimi due capitoli dei *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, aggiunti all’edizione del 1940, e intitolati “Il supremo paradosso tributario” e “Schemi storici e schemi ideali”. Per “supremo paradosso tributario” Einaudi intende il fallimento della razionalità economica (e del mercato) di fronte al problema dei beni pubblici, il problema del *free rider* e il conseguente problema della sanzione-coercizione dell’imposta, coercizione che a sua volta solleva il problema della sua legittimità giuridico-politica. Per “schemi” “storici” e “ideali”, Einaudi si riferisce invece a “casi” che sono, a un tempo, storici e ideali: di finanza pubblica, di buon governo e di buona società, additati come *exempla* – fra cui spicca la Polis periclea – che mostrano la possibilità di superare tali problemi. Non di meno, nella prospettiva di Einaudi, tale *possibilità* di superamento è demandata interamente alla libertà-responsabilità degli individui componenti la Polis.

Come ho più volte sostenuto, la ricerca di Einaudi sulla tassazione e il buon governo può e deve essere compresa nel quadro della questione antropologica e filosofico-giuridica del sempre problematico rapporto tra legge e libertà. Alla luce dei problemi che interessano in

25. La riflessione di Einaudi sulla tassazione e il buon governo trova uno dei suoi momenti più alti nei due capitoli conclusivi dei *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. Verrà poi ulteriormente sviluppata e affinata sia attraverso le riflessioni epistemologiche di *Ipotesi astratte ed ipotesi storiche e dei giudizi di valore nelle scienze economiche (On Abstract and Historical Hypotheses and on Value Judgments in Economic Sciences)*, a cura, con una introduzione e una postfazione di Paolo Silvestri, London-New York, Routledge, 2017), dove farà i conti con la tradizione italiana di Scienza delle finanze, sia nelle *Lezioni di politica sociale* (Torino, Einaudi, 1949), dove abbozza la teoria del punto critico.

questa sede, la riflessione di Einaudi può quindi essere letta come una antropologia della libertà-responsabilità dei cittadini, che è situata nello spettro di possibilità che vanno *dall'imposta meramente coercitiva alle contribuzioni volontarie e obblative* (§ 3.1), e ha una sua specifica "razionalità", spiegabile con la *teoria del punto critico*, che è una teoria, a un tempo, epistemologica e antropologica: del limite e della libertà (§ 3.2).

3.1. Nell'affrontare la questione della tassazione come "coercizione" Einaudi aveva finito con l'imbatcersi nella domanda: quali sono le condizioni ideali che rendono possibile la tendenziale coincidenza tra "dovere" e "volere", obbligo e libertà?

Einaudi aveva sostenuto ripetutamente che quasi tutta la sua riflessione teorica nella Scienza delle finanze poteva riassumersi nel tentativo di togliere all'imposta quell'accusa di (essere) "imposta", cioè di levarle quel senso di costrizione, di ciò che "grava" e "pesa" sul contribuente. «L'imposta ottima [...] è quella che non grava, che non pesa, che non preleva nulla, anzi cresce la ricchezza dei contribuenti». ²⁶ Nonostante il notevole spostamento d'accento, quasi un cambio di paradigma, ricercato da Einaudi, vale a dire l'enfasi sul beneficio più che sul sacrificio dell'imposta, la questione della legittimità dell'imposta non poteva essere affrontata solo con un calcolo costi-benefici, né con il semplice argomento *economico* del *free rider*, giacché tale legittimità finisce inevitabilmente con il sovrapporsi alla questione della legittimità *politico-giuridica* del potere. La domanda «perché pagare le tasse?» era divenuta nelle sue riflessioni la questione politico-giuridica per eccellenza, cioè il problema dell'obbligazione: perché obbedire alla legge?

La questione della coercizione e del potere di imposizione richiedeva anzitutto il dover fare i conti con le teorie delle élite e della legittimità (Mosca, Pareto,

26. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, p. 205.

Michels),²⁷ e, in particolare, con la teoria delle “illusioni fiscali” di Puviani, precursore delle moderne teorie delle distorsioni cognitive.²⁸ Einaudi comprende come la cosiddetta “coercizione” dell’imposta e l’eventuale mascheramento di essa attraverso miti, dogmi o illusioni: a) non è destinata a durare se esiste un’opinione pubblica vigile e critica (riprendendo il principio di Hume secondo il quale il governo si regge sull’opinione);²⁹ ciò vuol anche dire che nessun sistema fiscale può durare a lungo se basato sulla mera coercizione; b) non sarebbe necessariamente percepita come tale se il potere (e il potere di tassare) si fonda su valori condivisi e riconosciuti, su un senso condiviso di fiducia reciproca, o come da lui chiamato, «clima di “compromesso” e “accessione”», vale a dire di riconoscimento reciproco, prima di tutto, negli Stati democratici moderni, tra maggioranza e minoranza.

Einaudi non ricerca una “soluzione” di “ingegneria costituzionale”, come ad esempio quella di Wicksell basata su regole di quasi unanimità,³⁰ ma rinvia ai fondamenti culturali, morali e simbolici, vale a dire alle “risorse” fiduciarie (o a quello che oggi viene chiamato il “capitale sociale”), su cui si fonda ogni società, e attraverso il quale le società riescono a superare i cosiddetti “dilemmi sociali”, come quello dei beni pubblici e del *free rider*.

A queste conclusioni Einaudi era pervenuto attraverso una ricerca e un’analisi storico-antropologica, quasi etnografica, del ruolo cruciale che i sistemi fiscali

27. Francesco Forte - Paolo Silvestri, “Pareto’s Sociological Maximum of Utility of the Community and the Theory of the Elites”, in *Essentials of Fiscal Sociology. Conceptions of an Encyclopedia*, a cura di Jürgen Georg Backhaus, Frankfurt am Mein, Peter Lang, 2013, pp. 231-265.

28. Si veda Luigi Ferrari - Salvatore Randisi, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, Milano, Raffaello Cortina, 2011.

29. Questo tema verrà ulteriormente sviluppato da Einaudi, in polemica con Fasiani. Einaudi, *On Abstract and Historical Hypotheses and on Value Judgments in Economic Sciences*.

30. Kurt Wicksell, *Finanztheoretische Untersuchungen*, Jena, Gustav Fischer, 1896; traduzione inglese: *A new principle of just taxation*, in Richard Musgrave - Alan T. Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*, London-New York, Mcmillan-St. Martin Press, 1967, pp. 72-118.

hanno giocato nell'ascesa e caduta delle civiltà. Di qui lo studio, fra gli altri, della Polis di Pericle. In questo modo Einaudi, da un lato separa il problema dell'obbligo fiscale dalle risposte basate sull'imperativismo giuridico della sua epoca e facenti perno sulla nozione di *sovranità* statale, di cui aveva già da tempo previsto la crisi.³¹ Dall'altro, scopre l'esistenza delle *liturgie*: forme di contribuzione fiscale volontaria, «oblazioni spontanee» o «donazioni volontarie» alla *res publica*. Si tratta, a mio giudizio, del primo significativo e fondamentale studio di casi di «città volontaria», in cui si mostra la possibilità di fornire beni e servizi pubblici attraverso la contribuzione privata.³²

Il “dono” fiscale è qui non solo una figura fondamentale di contribuzione libera e non coartata, ma è anche inteso sia come ciò che è al di là dell'approccio economico alla tassazione (basato sul principio del beneficio-ricevuto, cioè al di là del principio di equivalenza e del mero calcolo costi-benefici del carico-beneficio fiscale individuale), sia come ciò che mostra (empiricamente e storicamente) che il problema del *free rider* non è affatto insuperabile.

Non si tratta tuttavia di una visione ingenua o buonista del dono: di questo “dono” fiscale Einaudi mette in evidenza il suo potenziale per il legame sociale e, allo stesso tempo, la sua ambiguità e fragilità strutturale. Dalla sua analisi emerge come il dono è sempre suscettibile di essere mutato da una buona a una cattiva forma di dono, nonché in grado di minare quello stesso legame sociale.

Per questa via, Einaudi scopre la presenza latente

31. Si veda Alberto Oddenino - Paolo Silvestri, “Autonomie locali e istituzioni sovranazionali. Il problema del buongoverno tra globalizzazione e localizzazione alla luce del pensiero einaudiano”, in, *Le autonomie territoriali e funzionali nella provincia di Cuneo in prospettiva transfrontaliera (alla luce del principio di sussidiarietà)*, a cura di Stefano Sicardi, Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche dell'Università di Torino, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2011, pp. 97-132.

32. David T. Beito - Peter Gordon - Alexander Tabarrok, *La città volontaria*, Soveria Mannelli-Treviglio, Rubbettino-Facco, 2010 (2002); si veda pure Grazia Brunetta - Stefano Moroni, *La città intraprendente: comunità contrattuali e sussidiarietà orizzontale*, Roma, Carocci, 2011.

nella Polis periclea, come in ogni società, di *circoli virtuosi e viziosi* (scoperta, come vedremo, all'origine della teoria del punto critico). Nel caso della Polis periclea si trattava di circoli messi in moto da passioni 'sociali' o relazionali: «ambizione» ed «emulazione», e «paura» e «invidia» tra coloro che contribuiscono con le liturgie (principalmente i ricchi), e tra questi e gli altri cittadini. Tali circoli virtuosi/viziosi, dipendenti dalle relazioni sociali e politiche (orizzontali e verticali) di reciprocità, sono al centro di un *equilibrio sociale "estremamente delicato"*, in cui il sistema fiscale svolge un ruolo centrale non solo nella distribuzione degli oneri e dei benefici tra i cittadini ma nell'equilibrio complessivo (economico, etico, giuridico e politico) della Polis:

la città tocca il fastigio più alto non a causa della finanza da essa condotta, ma la finanza periclea è nel tempo stesso *condizione, effetto ed indice* della città giunta a perfezione politica.³³

In queste dinamiche di reciprocità, il cui equilibrio è «estremamente delicato» e precario in quanto può facilmente degenerare in un circolo vizioso, le istituzioni e la classe governante hanno un ruolo di *terzietà*, in un duplice senso.³⁴

Da un lato, la *terzietà* indicata da Einaudi è una *figura di legittimità*, che, se può certo essere patologica e/o alimentata da una retorica meramente strumentale all'esercizio del potere (come nel discorso dei teorici

33. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, p. 272, corsivo mio.

34. Sul rapporto tra circoli viziosi/virtuosi dello scambio e del dono e il ruolo (emergente) della *terzietà* si veda Mark R. Anspach, *A buon rendere. La reciprocità nella vendetta, nel dono e nel mercato*, Torino, Bollati Boringhieri, 2007 (2002). Sull'analogia tra questi temi e le questioni di giustizia e reciprocità si vedano Giampaolo Azzoni, "L'idea di giustizia tra il relativo e l'universale", in *Diritto, politica e realtà sociale nell'epoca della globalizzazione. Atti del XXIII congresso nazionale della Società italiana di filosofia politica e giuridica*, Macerata, 2-5 ottobre 2002, a cura di Giorgio Torresetti, Macerata, Eum, 2008, pp. 289-328; Paolo Heritier, "Ambivalenze dei circoli del dono e della vendetta: la giustizia come reciprocità", in *Dono, controdono e corruzione*, pp. 627-650; Pauline C. Westerman "Reciprocity: A Fragile Equilibrium", *Netherland Journal of Legal Philosophy*, 43, 2, 2014, pp. 172-184.

dell'*élites* o nel caso delle illusioni fiscali), può anche essere fisiologica. La classe governante, a condizione che sia *riconosciuta* (e governi) in nome di valori condivisi, è una figura *simbolica* di terzietà, nel senso di ciò che sta al di là della mera legalità o positività della legge (ma anche del mero calcolo costi-benefici nella tassazione) e garantisce l'equilibrio del sistema e la sua legittimità, inclusa la legittimità delle tasse.³⁵ Come scrive Einaudi nelle parole conclusive dei *Miti e paradossi della giustizia tributaria*:

La finanza quotidiana è un composito di "imposte" che gli uomini "debbono" pagare; la finanza periclea è la "contribuzione" di cui gli uomini dicono: "voglio" pagarla.

A far pagare coattivamente imposte son buoni i reggitori qualunque. Ma il capo scelto dalla *valentior pars* dei cittadini [...] intende elevare i mortali dalla città terrena alla città divina, dove la parola "imposta" è sconosciuta, perché tutti sanno la ragione ed il valore del sacrificio offerto sull'altare della cosa comune.³⁶

Dall'altro lato, la terzietà indica, antropologicamente, il rapporto tra dinamiche di reciprocità e istituzioni. Proprio perché la reciprocità si regge su un equilibrio estremamente delicato, fragile e precario, e, per questo, può facilmente degenerare in un circolo vizioso, le istituzioni fungono sì da "meccanismo" di coordinamento del sistema sociale (non solo fiscale), ma hanno anche, e soprattutto, una funzione "contenitiva" o di "freno" dei circoli viziosi che rischiano di corrompere il legame sociale. Cosa può arrestare o "spezzare" la spirale di un circolo vizioso e volgerlo in uno virtuoso se non una figura di terzietà?

35. Si tratta di una questione fondamentale: «Per poter essere esercitato in modo duraturo, il potere deve essere riconosciuto. Senza questo riconoscimento, esso è destinato a degenerare ben presto o nella violenza o nel crimine. Da ciò deriva la famosa domanda [...] da Bodin a Kelsen, e che si rivela ancor oggi di grande attualità: che cosa differenzia un governo da una banda di ladri? Le risposte a questa domanda...chiamano tutte in causa l'idea di un Riferimento. Riconosciamo il potere solo quando si riferisce a un senso a cui aderiamo» (Alain Supiot, *Homo Juridicus*, Milano, Mondadori, 2006 [2005], p. 175).

36. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, p. 297.

3.2. Questa riflessione storica e antropologica sulla tassazione, che aveva condotto Einaudi ad allargare lo sguardo sulle ragioni dell'ascesa e della caduta delle società, del buon governo e del mal governo, lo porterà infine alla formulazione della teoria del punto critico, sviluppata nelle *Lezioni di politica sociale*. È una teoria epistemologica e antropologica del limite e della libertà,³⁷ e, allo stesso tempo, una teoria esplicativa dei circoli viziosi / virtuosi fondanti ogni società e istituzione, il cui fondamento ultimo è basato, nel *bene* e nel *male*, sulla libertà umana. La libertà di cui parla Einaudi è, in questo caso, una libertà antropologicamente fondamentale. È la libertà-responsabilità di fare il bene e il male con i suoi conseguenti effetti a livello sociale: è una libertà sempre in bilico tra buono e cattivo governo, buona e cattiva società.

La teoria del punto critico afferma semplicemente che nei fenomeni sociali (siano essi associazioni di individui, istituzioni, culture e tradizioni, famiglie, mercato, Stato, terzo settore, istituzioni fiscali etc.) esiste sempre un punto, una soglia, oltrepassata la quale ciò che prima era "buono" si tramuta in "cattivo" o viceversa. Essendo basata sulle dinamiche della relazionalità e socialità umana, il cui motore è appunto la libertà, la teoria del punto critico mostra come tale dinamica è sostanzialmente non predicibile e non formalizzabile.

E ciò vale anche nel rapporto tra istituzioni fiscali e libertà, che, come già mostrato nell'analisi della Polis periclea, Einaudi legge come rapporto non (necessariamente) oppositivo, né di causalità, ma di *circolarità*, oltre che di circolazione sociale dei benefici. In altri termini, se in determinate circostanze e a determinate condizioni

37. Silvestri, "The Ideal of Good Government in Luigi Einaudi's Thought and Life", pp. 89-91; Paolo Heritier, "Useless Non-Preaching? The Critical Point and the Complex Anthropology of Freedom in Luigi Einaudi", in *Good government, Governance and Human Complexity*. Dal punto di vista epistemologico il "punto critico" è una teoria della conoscenza "negativa": sappiamo che esiste questo limite, ma non sappiamo se e quando si verificherà. Dal punto di vista antropologico, è una estensione teorica della riflessione di Einaudi sulle ragioni dell'ascesa e della caduta delle società, e in quanto tale diviene una riflessione sulla tenuta o disgregazione del legame sociale.

la tassazione può arrecare un beneficio, in altre può anche tradursi in un danno o addirittura nella distruzione dell'intera società.

Il punto critico, o, meglio, *l'esperienza* e *l'apprendimento* del punto critico *tra* sacrifici e benefici individuali e collettivi, tra imposta coercitiva e contribuzione oblativa sono demandati da Einaudi al *libero* esercizio dell'azione e discussione. E ciò perché non esiste una soluzione teorica né istituzionale al problema del "quando" ciò che prima era percepito come buono si tramuta in cattivo, e viceversa.

Questo non vuol dire che le istituzioni non siano importanti. Ma un conto sono le istituzioni, o la "lettera" della "legge", un altro è il loro "*spirito*", per usare la distinzione di S. Paolo, richiamata da Einaudi:

la libertà, che esigenza dello spirito, che è ideale e dovere morale, non abbisogna di istituzioni giuridiche che la sanciscono e la proteggono, non ha d'uopo di vivere in questa o quella specie di società politica, autoritaria o parlamentare, tirannica o democratica; di una particolare economia liberistica o di mercato ovvero comunista o programmata. La libertà esiste, se esistono uomini liberi; muore se gli uomini hanno l'animo di servi [...].

La libertà non dipende da fatti esteriori come l'organizzazione sociale e politica. Queste sono non la causa, ma il risultato della libertà o della sua mancanza. Se in una società esiste un bastevole numero di uomini veramente liberi, non importa quale sia la sua organizzazione economica sociale o politica. La lettera non potrà uccidere lo spirito.³⁸

4. Coercizione, compliance, reciprocità

L'indagine sin qui condotta sulla relazione tra fisco e libertà nell'orizzonte di una più ampia riconfigurazione del patto fiscale richiede di prendere in conto la questione della coercizione: l'imposizione tributaria è un atto coercitivo? E, in caso affermativo, come si giustifica la presen-

38. Einaudi, *Lezioni di politica sociale*, p. 239 e p. 241.

za di tale coercizione? Una risposta a questo problema potrebbe essere fornita sia in chiave teorica che empirica. In entrambi i casi, molto dipende da cosa intendiamo per “coercizione”. Cercheremo di affrontare la questione della coercizione analizzando alcuni dei principali modi in cui il problema è stato posto e discusso, mostrando altresì come la teoria del punto critico di Einaudi possa essere più utile di tante discussioni astratte (§ 4.1). Vedremo poi come tutta la letteratura economica ed empirica sulla *tax compliance* e la *tax morale*, la riscoperta della categoria della reciprocità, possano fornire un valido contributo al ripensamento della categoria del patto fiscale (§ 4.2).

4.1. È difficile sapere quanto nell’idea che associa la tassazione alla coercizione vi sia un residuo di imperativismo giuridico duro a morire, oppure se, molto più semplicemente, quest’associazione mentale non sia altro che il frutto di una concreta e reiterata (brutta) esperienza con il fisco. Bisogna comunque fare attenzione a non enfatizzare troppo queste prospettive. Nel primo caso, si correrebbe il rischio di dare troppa importanza alla teoria o di scambiare la teoria con la realtà, come se cioè fosse la teoria a influenzare la nostra percezione del livello di coercizione o libertà che associamo al fisco. Nel secondo, invece, si rischierebbe di trarre facili generalizzazioni a partire da una (pur importante) esperienza concreta. Cerchiamo di capire meglio le implicazioni di questo discorso.

L’imperativismo giuridico ha finito con l’identificare il diritto con la coercizione e la minaccia della sanzione, la cui giustificazione rinvia, in ultima istanza, e attraverso un processo autoreferenziale, al principio di sovranità. In questa prospettiva, coercizione e minaccia della sanzione sono la fisiologia e la *condicio sine qua non* del sistema giuridico-politico: senza di esse l’ordine giuridico-politico non sarebbe possibile.

Non ci vuole molto a smontare l’apparato teorico dell’imperativismo giuridico: basterebbe ricordare le obiezioni di Hart o l’esperimento mentale di Raz. Hart

aveva già mostrato come l'imperativismo giuridico si fondi su una erronea ontologia del diritto. Il diritto non è solo un meccanismo coercitivo-sanzionatorio o un insieme di norme accompagnate da una sanzione. Nel diritto vi sono anche norme che conferiscono poteri, di cui l'imperativismo giuridico non è in grado di rendere conto.³⁹ Si può inoltre traslare, nell'orizzonte della riflessione su fisco libertà e patto fiscale, l'esperimento mentale (e controfattuale) proposto da Raz,⁴⁰ per mostrare come avremmo comunque bisogno del diritto tributario anche se la coercizione non fosse più necessaria. E ciò per dimostrare che la coercizione non è una caratteristica essenziale del diritto tributario. Immaginando cioè un mondo popolato da angeli (o da persone assolutamente desiderose di pagare le tasse e di rispettare tutte le leggi e gli adempimenti fiscali), si potrebbe infatti mostrare come, pur in assenza di coercizione, il diritto tributario dovrebbe comunque assolvere alcune ineludibili funzioni di coordinamento quali: stabilire quanto pagare, come dividere i carichi e i benefici della tassazione, etc.

Nondimeno, queste obiezioni, seppur fondamentali, nella misura in cui hanno contribuito a smontare l'apparato teorico dell'imperativismo giuridico, rimangono pur sempre, per così dire, «teorie che combattono teorie».

Si potrebbe invece seguire la strada battuta da Einaudi, vale a dire partire da una antropologia fondata sulla "storia" (per così dire) della libertà, per rimarcare anzitutto due punti fermi circa il problema della coercizione. In primo luogo notando che nessun sistema fiscale può durare a lungo se basato solo sulla coercizione. In secondo luogo notando che non ogni volta che obbediamo alla legge percepiamo tale obbedienza come un atto coartato. Se così fosse, vorrebbe dire che la società politica nella quale viviamo inclina pericolosamente verso la patologia e la tirannia. E ciò ci riporta ancora

39. H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford, Oxford University Press, 1961, pp. 80-81.

40. Joseph Raz, *Practical Reason and Norms*, Oxford, Oxford University Press, 1999, p. 157 e ss. Riprendo qui la traslazione dell'esperimento mentale di Raz in ambito fiscale proposto da Menéndez, *Justifying Taxes*, pp. 142-143.

una volta alla questione del punto critico tra libertà e coercizione.

Si potrebbe però obiettare che l'impostazione del rapporto tra fisco e libertà alla luce della teoria del punto critico non risolva affatto la questione della coercizione. In effetti, la teoria del punto critico, demandando la risposta all'*esercizio concreto della libertà-responsabilità individuale e collettiva* ci dice che una risposta *teorica*, tanto più se ha una pretesa di validità universale, non è possibile. Certo, come abbiamo visto, possiamo concepire e introdurre dei limiti normativi al potere impositivo, quantomeno per ridurre l'arbitrio e/o limitare il superamento della soglia confiscatoria. Ma questi limiti, per quanto importanti, rimangono pur sempre *convenzionali e storicamente contingenti*. E rimane comunque da dimostrare quale sia la loro efficacia ed effettività in caso di violazione e/o in assenza di un'opinione pubblica vigile e critica. D'altra parte, al di sotto di questi limiti potrebbero continuare a sussistere comunque margini di arbitrio e/o coercizione.

A differenza tuttavia dell'imperativismo giuridico, nel discorso di Einaudi la prospettiva sul problema della coercizione è del tutto rovesciata. E ciò per almeno tre ragioni.

In primo luogo, perché Einaudi, pur non dimentico della lezione di realismo della scienza politica italiana, identifica la coercizione come conseguenza del «supremo paradosso tributario». In altri termini, la coercizione rappresenta la patologia del sistema, spiegabile, in primis, a causa del ben noto problema dei *free riders*. Problema che tuttavia è tale se, e solo se, i *free riders* diventano così tanti da «contagiare» gli altri contribuenti – che potrebbero iniziare a ragionare in questo modo: «se tutti gli altri non pagano le tasse, perché dovrei pagarle solo io?» – e/o compromettere il funzionamento del sistema. Tuttavia, diversamente dalla scienza economica neoclassica, Einaudi assume che i *free riders* non siano la norma, bensì l'eccezione. Per Einaudi il problema del *free rider* cessa di essere tale in virtù della circolazione

della fiducia (orizzontale e verticale) quale ingrediente primario del legame sociale, vale a dire ciò che dovrebbe costituire la fisiologia del sistema. In questa prospettiva, la funzione della coercizione non è di *creare* l'ordine sociale, bensì solo quella di porre un limite minimo al di sotto del quale il legame sociale si corrompe. Di porre cioè un limite onde salvare la polis dal superamento del suo punto critico.

In secondo luogo, nella prospettiva di Einaudi il problema dell'imposta come coercizione non è risolvibile in astratto, poiché la storia mostra casi sia di mal governo che di buon governo: dalle imposte meramente coercitive, vessatorie o confiscatorie, alle contribuzioni volontarie. Mentre le prime rappresentano una patologia del sistema (non solo fiscale ed economico, ma anche politico e giuridico), le contribuzioni volontarie, se è difficile identificarle come la "fisiologia" del sistema nel senso di "normalità", stante il loro carattere eccezionale, rappresentano non di meno un ideale regolativo a cui guardare, anche per giudicare la realtà contingente.

Infine, insistere sul lato (negativo) dell'imposta come coercizione finisce con il veicolare, anche già solo da un punto di vista meramente retorico e comunicativo, una concezione sacrificale dell'imposta. Di più: rischia di occultare l'altro lato (positivo) dell'imposta, vale a dire i benefici derivanti da essa in forma di servizi e beni pubblici. Questo punto è stato anche recentemente rimarcato da un libertario, quale Richard Epstein,⁴¹ come

41. Richard Epstein, "Voluntary and Coercive Action: A Key Distinction in the Overall System of Liberty", *Cato Unbound*, 14 maggio 2007, <https://go.glyZKfa5>. «Solitamente [i libertariani] presentano tesi estremistiche contro la tassazione, giacché si rifiutano di esaminare il versante dei benefici dell'equazione. A un estremo dovremmo condannare quelle forme di tassazione che permettono a un despota di arricchirsi personalmente a spese della popolazione. All'altro estremo, possiamo capire che prevenire i furti e imporre il rispetto dei contratti richiede istituzioni sociali abbastanza robuste da impedire la coercizione privata, ma non così forti da sostituirla con una illecita coercizione da parte dello Stato. Di conseguenza, se un'imposta mira a fornire un qualche bene pubblico e possiamo affermare che tutte le persone che pagano una tassa ricevono un beneficio che, ai loro occhi, ha un valore superiore all'ammontare dell'imposta pagata, si può concludere che questo sistema rappresenta una forma di coercizione giustificata, almeno purché i problemi di coordinazione non rendano impossibile raggiungere questa stessa

una sorta di critica interna alla stessa prospettiva libertaria che, sin dai tempi di Rothbard e Nozick, identifica l'imposta con il "furto" o la "schiavitù".⁴²

Un altro modo per affrontare la questione della coercizione è ricondurla nell'alveo della prospettiva contrattualista. È su questa linea di pensiero, ad esempio, che si inserisce la Public Choice, fondata da Buchanan⁴³ e poi ulteriormente sviluppata nel programma di ricerca della Constitutional Economics. L'idea è molto semplice: dare il *consenso* all'imposta, e quindi alla coercizione, attraverso il contratto sociale. La coercizione sarebbe così ricondotta alla volontà-libertà, espressa attraverso il consenso.

Sono diverse le obiezioni alla "soluzione", o, meglio, finzione del contratto sociale. Non solo per le difficoltà di costruire tale finzione sull'analogia del contratto tra privati; o per il rischio che tale finzione, volta a legittimare lo Stato, si riveli nient'altro che una «menzogna», come sostenuto da Pascal Salin,⁴⁴ o perché la legittimazione democratica può anche dar luogo a una tirannia della maggioranza.

Il principale problema della prospettiva contrattualista è che anche nell'ipotesi di un contratto "iniziale" legittimo, rimarrebbe pur sempre aperto il problema di come tale contratto possa vincolare le generazioni future che non l'hanno sottoscritto. Bisognerebbe cioè poter

distribuzione favorevole di costi e benefici per il tramite di mezzi volontari».

⁴². Non è qui possibile analizzare tutte le prospettive libertarie che riconducono l'equazione tra tasse e furto a un fondamento giusnaturalista e/o basato sulla libertà privata e/o a una violazione del principio di non aggressione. Si vedano almeno Robert Nozick, *Anarchia, stato e utopia*, Milano, il Saggiatore, 2000 (1974); Murray N. Rothbard, *L'etica della libertà*, Macerata, Liberilibri, 1996 (1982). Per i limiti di queste prospettive si veda Liam Murphy - Thomas Nagel, *The Myth of the Overmanship, Tax and Justice*, New York, Oxford University Press, 2002. Per una recente difesa: Edward Feser, "Taxation, Forced Labor, and Theft", *The Independent Review*, 5, 2, 2000, pp. 219-235. Sui limiti del diritto naturale nella prospettiva libertaria, si veda Raimondo Cubeddu, "Necessità e limiti del diritto naturale", in *La natura della politica*, Siena, Cantagalli, 2016, pp. 115-172.

⁴³. Si vedano almeno James M. Buchanan, *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*, Indianapolis, Liberty Fund, 1999 (1967); Geoffrey Brennan - James M. Buchanan, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Indianapolis, Liberty Fund, 2000 (1980).

⁴⁴. Pascal Salin, *La tirannia fiscale*, Macerata, Liberilibri, 1996 (1985), p. 251.

immaginare un contratto, o, meglio, un patto sociale che possa essere «regolarmente rinegoziato».⁴⁵

In verità, la *rinegoziazione del patto fiscale* è una dinamica già esistente, e avviene “regolarmente” in almeno due sensi. In primo luogo, è ciò che avviene *annualmente* nel lungo processo di formulazione e approvazione della legge finanziaria.⁴⁶ Questo dispositivo tuttavia presuppone, per poter funzionare adeguatamente, anche un’opinione pubblica vigile e critica, come abbiamo già visto e ribadito più volte. In secondo luogo, la “rinegoziazione” costante del patto fiscale è ciò che le dinamiche di *reciprocità* verticale e orizzontale mostrano essere in atto, come aveva già intuito Luigi Einaudi, e come messo in luce dai più recenti studi volti a superare i paradossi della letteratura sulla *tax compliance* e dai *public good games*. Sofferamoci per un momento su questi studi.

4.2. Gli studi sulla *tax compliance* (o “correttezza fiscale”) analizzano il comportamento e le motivazioni del contribuente di fronte all’insieme degli adempimenti e obblighi fiscali. Il modello dominante della letteratura sulla *tax compliance* muoveva dal cosiddetto «*deterrence approach*»,⁴⁷ mutuato dagli studi su *Crime and Punishment* di Gary Becker,⁴⁸ che può anche essere letto come la variante economica dell’imperativismo giuridico. In questo approccio, le istituzioni e le leggi, lette con le lenti dell’*homo oeconomicus*, sono concepite come vincoli e/o meccanismi di allocazione di premi e punizioni, incentivi e disincentivi, e l’obbedienza alla legge non sarebbe altro che la risultante di un calcolo di convenienza costi-benefici. In questa prospettiva, il

45. Salin, *La tirannia fiscale*, p. 247.

46. È questa ad esempio la lettura di Francesco Forte che intreccia la prospettiva di Einaudi a quella della Public Choice. Si veda Francesco Forte, *Economia liberale di Luigi Einaudi. Saggi*, Firenze, Leo Olschki, 2009.

47. Michael G. Allingham - Agnar Sandmo, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*, 1, 1972, pp. 323-338.

48. Gary S. Becker, “Crime and Punishment: an Economic Approach”, in *The Economic Dimensions of Crime*, a cura di Nigel G. Fielding - Alan Clarke - Robert Witt, London, Palgrave Macmillan, 1968, pp. 13-68.

modello di contribuente *razionale* (secondo gli standard dell'*homo oeconomicus*), è costruito ipotizzando una scelta secca tra «pagare le tasse o evadere». Tale modello prevedeva che per il contribuente, dati alcuni parametri – quali la sua propensione al rischio, la probabilità di incorrere nella sanzione, il “costo” di questa (per esempio, multa o incarceramento), la probabilità di una eventuale ispezione/accertamento delle autorità fiscali – la scelta più “razionale” sia evadere. La realtà tuttavia smentiva sistematicamente questa previsione, nel senso che il modello non riusciva a spiegare perché così tante persone pagano le tasse, nonostante sia razionale, cioè economicamente conveniente, evadere. Di qui il cosiddetto *tax compliance puzzle*.

Nonostante i tantissimi studi empirici sviluppati per risolvere questo “puzzle” non presentino risultati univoci,⁴⁹ si può tuttavia dire che vi è un sostanziale accordo nel considerare fallito il modello dell'*homo oeconomicus* e nel ritenere che le motivazioni e il comportamento del contribuente siano solo in parte determinati dall'effetto deterrente della sanzione.

Si è quindi sviluppata una letteratura, denominata *tax morale*, basata sulla *Behavioral Economics* e sugli studi di psicologia fiscale, che ha da tempo invocato la necessità di un modello antropologico più realistico e complesso, vale a dire l'*homo reciprocans*, in grado di spiegare altre dimensioni del comportamento del contribuente quali: il *rispetto delle norme sociali*, *altruismo e contribuzione volontaria a beni pubblici*, *percezioni di giustizia/equità e reciprocità nel comportamento cooperativo (o non cooperativo) degli altri contribuenti*, *motivazioni di gruppo*, *fiducia*, etc.⁵⁰

49. Per una rassegna di questi studi si veda Ferrari - Randisi, *Psicologia fiscale*.

50. La letteratura è molto cospicua. Si vedano almeno James Alm - Gary H. McClelland - William D. Schulze, “Why Do People Pay Taxes?” *Journal of Public Economics*, 48 (1), 1992, pp. 21-38; James Alm, “Expanding the Theory of Tax Compliance from Individual to Group Motivations”, in *A Handbook of Alternative Theories in Public economics*, a cura di Francesco Forte - Ram Mudambi - Pietro Maria Navarra, Cheltenham, Edward Elgar, 2014; Benno Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham UK e Northampton MA, Edward Elgar Publishing, 2007; James Andreoni - Brian

Dal nostro punto vista, particolarmente interessante appare lo studio di Feld e Frey sul «*patto fiscale implicito*» o «psicologico» tra contribuenti e autorità fiscali, basato sulla logica della reciprocità e della fiducia: «*trust breeds trust*». ⁵¹ Uno studio che, occorre precisare, riguarda (ancora una volta) il sistema fiscale dei cantoni svizzeri.

L'aspetto interessante di questo studio è che la logica dei circoli viziosi o virtuosi appare sempre in atto in ciò che è percepito dai contribuenti come patto fiscale implicito. In questo caso abbiamo a che fare con una forma di reciprocità *verticale*, tra fisco e contribuenti. Gli autori mostrano come in tale patto si sovrappongano la percezione di legittimità tanto del potere politico quanto della tassazione, e come i contribuenti non intendano tale patto come un puro *do ut des* o scambio di equivalenti tra pagare le tasse e ricevere in cambio beni e servizi pubblici, «*as long as the political process is perceived to be fair and legitimate*». ⁵² A queste condizioni il patto fiscale genera un circolo virtuoso. D'altro canto, questo studio mostra come l'inasprimento delle sanzioni o dei controlli sortisca di solito un effetto contrario, o di ritorsione del contribuente, innescando in questo caso un circolo vizioso di sfiducia tra contribuente e fisco.

Da un punto di vista antropologico, questo studio sulla fiducia e su «*come è trattato il contribuente*» mostra altresì come i circoli virtuosi o viziosi del patto fiscale siano dovuti anche al carattere *performativo* delle con-

Ennard - Jonathan Feinsein, "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, XXXVI, 2, 1988, pp. 818-860; John G. Cullis - Alan Lewis, "Some Hypotheses and Evidence on Tax Knowledge and Preferences", *Journal of Economic Psychology*, 6, 1985, pp. 271-287; Lars P. Feld - Bruno S. Frey, "Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated", *Economics of Governance*, 3(2), 2000, pp. 87-99; James C. Cox, "Private Goods, Public Goods, and Common Pools with *Homo Reciprocans*", *Southern Economic Journal*, 79 (1), 2012, pp. 1-14; Ernst Fehr - Simon Gächter, "Reciprocity and Economics: The Economic Implications of *Homo Reciprocans*", *European Economic Review*, 42, 3-5, 1998, pp. 845-859.

⁵¹ Feld - Frey, "Trust Breeds Trust".

⁵² Lars P. Feld - Bruno S. Frey, "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", *Law and Policy*, 29, 1, 2007, pp. 102-120.

cezioni del contribuente assunte dalle autorità fiscali, o, viceversa, delle concezioni delle autorità fiscali assunte dal contribuente. Ad esempio, se il contribuente è concepito dalle autorità fiscali come “cattivo” o potenzialmente evasore, questa concezione finirà primo o poi con assumere il carattere di una *self-fulfilling prophecy*.

Altri celebri studi, quali i *public good games* e più in generale i *social dilemma games*,⁵³ hanno invece messo in luce l'esistenza di altre dinamiche di reciprocità, vale a dire di reciprocità *orizzontale*, e di conseguenti (e sempre possibili) circoli viziosi/virtuosi *tra* gli stessi contribuenti. Limitatamente ai nostri scopi, preme qui notare come essi abbiano dimostrato: a) la concreta possibilità di contribuzioni volontarie ai beni pubblici, ben oltre le fosche previsioni derivanti dalle assunzioni dell'*homo oeconomicus* e del conseguente comportamento da *free rider*; b) che la decisione di pagare le tasse non dipende solamente dalla coercizione, ma anche, e soprattutto, dal comportamento cooperativo o non cooperativo degli altri contribuenti.

Questi studi sulla reciprocità orizzontale permettono altresì di comprendere un altro limite del modo in cui l'imperativismo giuridico tematizza la questione della coercizione come caratteristica *essenziale* del diritto. L'imperativismo giuridico non è in grado di rendere conto di come il dovere di pagare le tasse possa avere anche questa dimensione di reciprocità orizzontale tra i contribuenti, poiché l'unica relazione che esso è in grado di concepire è quella verticale e biunivoca tra contribuente e autorità fiscali.

Si noti, per inciso, come gli indici di libertà fiscale presentano lo stesso ordine di problemi, proprio perché

53. La letteratura sui *social dilemmas games* e *public good games*, le dinamiche di reciprocità o *strong reciprocity*, cooperazione e punizione provate attraverso questi esperimenti è molto cospicua. Si vedano almeno Robyn M. Dawes, “Social Dilemmas”, *Annual review of psychology*, 31, 1, 1980, pp. 169-193; Ernst Fehr - Simon Gächter, “Cooperation and Punishment in Public Goods Experiments”, *American Economic Review*, 90, 4, 2000, pp. 980-994; Urs Fischbacher - Simon Gächter - Ernst Fehr, “Are People Conditionally Cooperative? Evidence from a Public Goods Experiment”, *Economics Letters*, 71, 3, 2001, pp. 397-404.

anch'essi sono concentrati sulla sola relazione verticale tra contribuente e fisco, senza tener conto della reciprocità orizzontale e di come essa può finire con l'influenzare il dovere/libertà individuale.

L'unico limite di questi studi sulla reciprocità orizzontale è che in essi manca la dimensione istituzionale,⁵⁴ e quindi non si capisce bene come sia possibile arrestare un eventuale circolo vizioso innescato da una dinamica di vendetta o *retaliation* allorché gli altri contribuenti non sono cooperativi. Ciò che invece abbiamo visto in atto nella concezione einaudiana del sistema fiscale, lì dove, stante la fragilità intrinseca alle dinamiche di reciprocità, la cornice istituzionale ha proprio il ruolo di garante della (buona) reciprocità e di limite alla (cattiva) reciprocità.

Infine, il fallimento del *deterrence approach*, gli studi sulla *tax morale*, come quelli sulla reciprocità verticale e orizzontale, dovrebbero deporre a favore di un definitivo spostamento del discorso sulla coercizione «dal cuore alla periferia»⁵⁵ del sistema fiscale, e del sistema giuridico nel suo complesso. La coercizione sarà al massimo un meccanismo volto ad assicurare le condizioni fattuali perché le ragioni etico-normative dell'azione possano avere luogo:

Si è sostenuto che un sistema fiscale sostenibile debba contare sull'accettazione spontanea dei suoi obblighi da parte della gran parte dei contribuenti (con due importanti distinguo: "spontanea" non significa "entusiastica", e "la gran parte" non significa "tutti"). In virtù della fragilità di qualsiasi obbligo mirante a coordinare le azioni [di soggetti diversi], al fine di realizzare un obiettivo sociale complesso (come, ad esempio, l'obbligo di pagare le tasse), esiste il rischio che l'accettazione spontanea venga indebolita dalla possibilità che numerosi individui possano evitare di fare il pro-

54. Francesco Guala, "Reciprocity: Weak or Strong? What Punishment Experiments Do (and Do Not) Demonstrate", *Behavioral and Brain Sciences*, 35, 1, 2012, pp. 1-15.

55. Menéndez, *Justifying Taxes*, p. 140 e ss.

prio dovere, con la conseguenza che nessuno troverà più un buon motivo per rispettare i propri obblighi. Al fine di prevenire questa sensazione di inutilità, affianchiamo la coercizione alle normative fiscali. Quindi, i contribuenti rispettosi della legge hanno la garanzia che abbia senso rispettare le regole. La coercizione rassicura le persone [e rafforza] la loro tendenza a conformarsi alle norme, in quanto garantisce che il numero di cittadini recalcitranti verrà mantenuto a un livello minimo e, quindi, che gli obiettivi perseguiti dalla legge verranno raggiunti (ossia, che il sistema sarà efficace ed equo, giacché i suoi oneri saranno sopportati dalla maggior parte delle persone). Ma, così stando le cose, la coercizione non è, in generale, giustificata dalla necessità di offrire motivi per agire dettati dalla prudenza, bensì dal bisogno di favorire o garantire le condizioni effettive affinché possano emergere ragioni normative per agire. Il suo destinatario non è il *free rider*, bensì il cittadino rispettoso della legge. Solo in seconda battuta possiamo considerare l'importante ruolo che la coercizione svolge nell'offrire motivi prudenziali ad agire in un certo modo a chi non pagherebbe volontariamente le imposte dovute, vuoi per debolezza, vuoi perché mossi esclusivamente da considerazioni di strategia. È solo in ultima istanza che la coercizione ha lo scopo di creare motivi prudenziali di agire per chi non è spinto dal proprio senso del dovere a rispettare la legge [...] Per questi motivi possiamo conciliare l'affermazione che, affinché sia sostenibile, il sistema fiscale deve poter ricorrere alla coercizione con l'affermazione – apparentemente contraddittoria – secondo la quale la coercizione non si trova al cuore della legge, bensì ne rappresenta un elemento marginale.⁵⁶

5. Conclusioni

Il problema del patto fiscale rinvia, in ultima istanza, a uno dei nodi irrisolti della modernità e delle scienze sociali in particolare, vale a dire al problema dell'umano comune: ciò che ci lega sia in quanto membri di una

56. Menéndez, *Justifying Taxes*, pp. 144-145.

comunità, sia in quanto esseri umani.⁵⁷ Da questa prospettiva, una “antropologia” fiscale è ancora tutta da costruire.⁵⁸ Non solo: occorre anche “praticarla”.

Forse, e in maniera più prosaica, bisognerebbe ripartire (molto) dal “basso” per cominciare a ristabilire le condizioni minimali di un patto fiscale. Mi pare che vadano in questa direzione alcune recenti proposte e dibattiti: dall’introduzione di una *flat tax* accompagnata da una progressività per deduzione,⁵⁹ alle reiterate proposte di introduzione di meccanismi di federalismo fiscale e/o sussidiarietà fiscale.⁶⁰ Un buon esempio è il meccanismo del “5x1000”, anche se, nonostante il suo successo, l’impatto, quanto al ripristino della (perduta) sovranità fiscale del cittadino, è ancora modesto. In ogni caso, mi pare che ci sia ancora molto lavoro, teorico e pratico, da fare.

A questo riguardo avanzo un’ultima considerazione (questa volta propositiva), che ci riporta al problema della conoscibilità della legge quale condizione minimale dell’obbedienza politico-giuridica, del patto fisca-

57. Pierangelo Sequeri, *L'umano alla prova: soggetto, identità, limite*, Milano, Vita e Pensiero, 2002.

58. Si veda la proposta di Peter Sloterdijk (*La mano che prende e la mano che dà*, Milano, Raffaello Cortina, 2012 [2010]) di ripensare la tassazione come dono, attraverso le contribuzioni volontarie.

59. Si vedano Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla Flat tax*, la proposta dell'Istituto Bruno Leoni su www.25xtutti.it e il dibattito che ne è seguito, raccolto sul *Sole 24 Ore* nel “Dossier Flat Tax”: <https://goo.gl/JeuedK>.

Al di là dei dettagli tecnici, economici, di efficienza ed equità di queste proposte – tutte discutibili e migliorabili – troppo spesso si tende a dimenticare che una *flat tax* ha una specifica rilevanza proprio con riferimento ai problemi summenzionati: può essere foriera di una potenziale “riappacificazione” tra contribuente e fisco, e ha una indubbia portata “comunicativa”, rendendo cioè facilmente conoscibile quel limite massimo alla tassazione che il legislatore non dovrebbe valicare. Rimane però il dubbio circa la sua portata effettivamente semplificatrice del fisco, giacché la complessità del fisco non dipende tanto dal numero degli scaglioni che la *flat tax* dovrebbe tagliare, quanto dai problemi che abbiamo già evidenziato nel testo. Molto dipenderà dalla capacità di un sistema di *flat tax* di riaccorpere in sé, attraverso una riforma sistemica del fisco, la pleora di deduzioni, detrazioni, sussidi e adempimenti vari, e soprattutto le altre innumerevoli tasse di cui si compone il nostro sistema. Se poi, e in che misura, una *flat tax* contribuisca anche a ridurre il problema dell’evasione fiscale, mi pare che sia tutto da dimostrare.

60. Si veda Luca Antonini, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, prefazione di Lorenzo Ornaghi, Milano, Guerini e Associati, 2005.

le, e di un'opinione pubblica consapevole, vigile e *critica*. Mi sono sempre chiesto perché il testo della legge finanziaria non sia oggetto di studio nei corsi di laurea di Giurisprudenza o Economia, se è vero che è la legge più importante dell'anno. Non intendo i pur importanti "cenni" alle regole che presiedono il processo di formazione della legge finanziaria che si possono trovare nei manuali di Diritto tributario, di Scienza delle finanze o Contabilità di Stato. Intendo proprio il *testo* della legge finanziaria. Ci sarebbe molto da imparare. Non solo perché cominceremo a capire meglio come vengono spesi (o sprecati) i nostri soldi, anche se a questo scopo sarebbe già un buon inizio una pubblicazione *comprensibile* del bilancio dello Stato. Lo studio della finanziaria, come anche dei dibattiti che costellano il suo processo di formazione, oltre a essere un terreno fecondo di applicazione e sviluppo di competenze trasversali e interdisciplinari – tra diritto, economia, etica e politica –, nonché una vera lezione di *Realpolitik*, contribuirebbe (sperabilmente) a creare cittadini e una classe dirigente più informati e consapevoli di quanto essa sia uno snodo cruciale del patto sociale. Un patto che si rinsalda (o si indebolisce) proprio nella ritualità annuale della legge finanziaria.

Poiché l'esercizio della libertà è inseparabile dall'esercizio della critica (almeno in uno Stato che voglia dirsi liberale) è anche da qui che, mi pare, occorra ripartire, quantomeno per non aver cittadini-sudditi.

La prospettiva di Einaudi ci indica tutta la difficoltà dell'impresa attraverso quella peculiare fenomenologia del limite e della libertà sintetizzata nella teoria del punto critico. Il passaggio da una società basata sulla "coercizione" a una ideale società basata sulle contribuzioni volontarie è tutto demandato all'esercizio concreto (e sempre precario) della libertà e responsabilità dei singoli cittadini. Riprendendo quell'ultima variazione alla teoria del punto critico introdotta da Einaudi attraverso la distinzione di San Paolo tra la *lettera* e lo *spirito* della legge, potremmo dire che in una società autenti-

camente liberale e di cittadini “adulti” e responsabili (e non sudditi), la questione del punto critico, o del limite tra legge e libertà, non può che essere rinviata alla loro stessa libertà: alla loro capacità o incapacità di tenere in vita quello spirito, e alla loro capacità o incapacità di non lasciarsi “uccidere” da quelle istituzioni che hanno creato per servire la libertà e non per asservirla.⁶¹

61. Paolo Silvestri, “Welfare State e tassazione: il punto critico della libertà tra dono e corruzione”, in *Dono, controdono e corruzione*, pp. 561-581.