

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 15/03/2012

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/33190-la-tassa-sull-anima-ragione-impositiva-ed-evasione-fiscale>

Autore: Palana Maurizio

La tassa sull'anima - Ragione impositiva ed evasione fiscale

LA TASSA SULL'ANIMA

Ragione impositiva ed evasione fiscale

di Maurizio PALANA

“Fra imbecilli che vogliono cambiare tutto e mascalzoni che non vogliono cambiare niente, com'è difficile scegliere!”

Gesualdo Bufalino

1. Premessa

Fu lo zar Pietro il Grande a introdurre una “*tassa sull'anima*” nel 1718, e non faceva differenza l'essere o meno credenti, perché bisognava pagarla comunque: una testa, un'anima, una tassa.

Per vero, il grande innovatore cui si deve il traghettamento della Russia nella modernità, istituì imposte su ogni cosa, dalle bare alle barbe, e non certo senza una fondata “*causa impositionis*”. Il finanziamento di un apparato statale forse ipertrofico ma essenziale per la coesione dello sterminato impero, la modernizzazione dell'esercito, lo sviluppo della marina mercantile e, per logica conseguenza di tutela dei traffici, di quella militare, insomma l'ingresso a pieno titolo fra le ‘grandi potenze’ mondiali, di cui gli storici gli riconoscono l'indubbio merito, richiedeva grosse somme di denaro⁽¹⁾.

Pur se fondata su validi presupposti, pur se ancorata ad un'intuizione politica storicamente avanzata, la tassa in questione non mancò di deprimere i sudditi dell'imperatore. Essa colpiva tutti i maschi adulti delle ‘classi inferiori’, ovviamente quelle più numerose, e in specie gli attori più miseri di una già precaria economia di sussistenza, quei ‘servi della gleba’ che subivano in misura particolarmente pesante ogni aumento del carico fiscale. Ma per quanto famigerata e ‘strutturalmente limitata’ - a motivo dell'esclusione delle donne alle quali, del resto, il riconoscimento del possesso della preziosa entità spirituale tarderà fin quasi all'epoca contemporanea e ben oltre i confini dell'impero zarista - nella sua ‘essenza razionale’ questa tassa forse rappresenta la prima autentica imposta personale ‘allo stato puro’, per così dire.

Di tale ‘attualità’ può dar conto un significativo indizio: il fatto che l'applicazione di questo tributo subito trovò un “*limite soggettivo*” nel mancato pagamento di fatto accordato ai cosacchi, vuoi perché soggetti riottosi ad ogni imposizione vuoi, soprattutto, perché preziosi ‘ausiliari militari’ nel contesto di un sistema ‘europeo’ di gestione dei conflitti “*in parte feudale, in parte diplomatico e in parte mercenario che aveva fornito agli stati, in svariate forme, contingenti militari già addestrati fin quasi dalle prime fasi della guerra organizzata*”⁽²⁾. In breve, anche nella sua forma più ‘primitiva’ il potere d'imposizione finisce per sopportare *limiti sostanziali* dettati più dall'opportunità politica che dalla razionalità. Nel contesto di una *valutazione discrezionale del legislatore*, il criterio di

¹ Robert K. Massie, *Pietro il Grande. Lo zar che fece della Russia una potenza europea*, Milano, 2001.

² John Keegan, *La grande storia della guerra*, Milano 1996.

ragionevolezza (pur relativa) nell'imposizione di prestazioni patrimoniali, storicamente ben presente nelle politiche fiscali più di quanto lasci intendere la sua formale enunciazione nei sistemi normativi. A partire dalle autocrazie e fino ai parlamenti democratici non sembra elemento da cui poter prescindere.

Com'è noto, nel nostro ordinamento costituzionale, caratterizzato da una *costituzionalizzazione spinta* del modello impositivo, il potere d'imposizione trova *due limiti* importanti, uno sostanziale e uno formale, desumibili rispettivamente dagli articoli 53 e 23 della Costituzione. Il primo limite è duplice, *“nel senso che da una parte non vi può essere imposizione senza una capacità contributiva, dall'altra, non si può chiedere ad un soggetto un concorso superiore a quello che sia consentito ragionevolmente dalla sua capacità contributiva”*. Il secondo limite è espresso nella cd. *“riserva relativa di legge”* (principio di legalità), per cui nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non *“in base”* alla legge³. Il limite della capacità contributiva fonda altresì *l'idoneità del sistema tributario a realizzare il principio di progressività*.

Fra i molteplici spunti di riflessione che tale impostazione suggerisce, uno in particolare preme qui evidenziare: il nesso di funzionalità fra imposizione e pressione fiscale, riconducibile al principio di capacità contributiva.

Secondo il Falsitta⁴, la capacità contributiva opera:

- quale presupposto per la contribuzione, nel senso che non vi può essere contribuzione se manca del tutto la capacità economica;
- quale parametro dell'imposizione, nel senso che tanto è maggiore la capacità economica del soggetto, tanto più elevato è il contributo che a tale soggetto può e deve essere richiesto;
- quale *limite massimo all'imposizione*, nel senso che fonda un limite strutturale all'interno del modello impositivo, ovvero un *limite quantitativo dell'imposizione fiscale in generale*.

In base, poi, alle acquisizioni della giurisprudenza della Corte Costituzionale, alla capacità contributiva è riferibile una gamma di criteri idonei a verificare razionalità e coerenza dei tributi. *“La individuazione di un presupposto economico come manifestazione determinata di capacità contributiva serve alla corte per verificare due esigenze: che vi sia collegamento effettivo tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato; che le molteplici ipotesi di tassazione siano coerenti con quello stesso presupposto”*⁵.

In realtà, i principi sanciti dei nostri costituenti in campo fiscale (come, del resto, in altri campi) devono oggi fare i conti con il cd. *“multilevel constitutionalism”* che rappresenta la prospettiva di fondo dei processi di integrazione sovranazionale, ovvero

³ Enrico De Mita, *Principi di diritto tributario* - Milano, 2007, pag. 83-84. Altri aspetti che riguardano il rapporto con i cittadini – ma non direttamente connessi ai *limiti al potere d'imposizione* - sono la non ammissione attraverso referendum abrogativo di leggi tributarie, il divieto di introduzione di nuovi tributi e spese dopo l'approvazione del bilancio e l'autonomia finanziaria che sempre più si va affermando tra gli enti territoriali decentrati.

⁴ Per tutti Gaspare Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario* - Milano 2009.

⁵ Enrico De Mita, *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, *Introduzione a Cinquant'anni della Corte Costituzionale*, in *Diritto Tributario* (a cura di L.Perrone e C.Berliri), Roma 2006.

delle trasformazioni in atto negli ordinamenti costituzionali europei colti nella loro duplice dimensione sovranazionale costituzionale europea e infrastatale autonomistico-territoriale. Tali processi delineano un “orientamento evolutivo” costituito dalla necessità di armonizzare ordinamenti tra loro differenti e ugualmente condizionati dal processo di integrazione, un profondo processo di cambiamento dei parametri storici del ‘costituzionalismo degli stati sovrani’ che mette in evidenza la necessità di una sostanziale riorganizzazione dei sistemi giuridici di regolazione dei rapporti socio-economici finora adottati nelle costituzioni nazionali⁽⁶⁾.

Questo orizzonte concettuale è stato progressivamente sancito non negli ordinamenti fondamentali degli stati-nazione e neppure in una improbabile ‘costituzione europea’, piuttosto nell’impianto di una *governance* sovranazionale che, nell’accezione suggerita dalla *Banca Mondiale*, deve essere intesa come **esercizio del potere politico per gestire le risorse economiche e sociali della nazione**, definizione che enfatizza particolarmente la dimensione economica, riflettendo la convinzione che la libertà economica e politica è uno dei principali fattori che determinano all’interno di un paese stabilità e sviluppo.

A ben vedere, è questa l’ennesima (ri)formulazione della dogmatica liberista in chiave di *paradigma gestionale (politico) universale*, posto a fondamento di una progettualità che negli ultimi vent’anni ha ispirato il processo di ‘riforma’ degli apparati politico-amministrativi a livello sovranazionale.

Come spiega Bucci, “*le classi dirigenti europee fin dall’immediato dopoguerra - hanno concepito il suddetto processo in chiave liberista e l’hanno utilizzato - specie dagli anni Ottanta - per conformare gli assetti istituzionali ed economici degli Stati membri alle esigenze di «un’economia di mercato aperta ed in libera concorrenza». L’Unione europea è stata costruita come una realtà puramente economica caratterizzata dall’«egemonia delle cifre» e dall’«ossessione del calcolo», cui sfugge la sfera dell’esistenza reale delle classi popolari e medie. Le astrazioni della teoria ‘monetarista’ sono state iscritte sul frontespizio dei trattati comunitari e sono state varate, sulla base delle prescrizioni rigide della BCE, politiche deflazionistiche imperniate sulla privatizzazione delle imprese e dei servizi pubblici e sulla precarietà dei rapporti di lavoro»*⁽⁷⁾.

In altri termini, l’ordinamento comunitario ha compiuto un’operazione inversa rispetto al costituzionalismo democratico-sociale: *non è partito dai diritti, ma sono stati i diritti ad essere interpretati a partire dagli obiettivi economici*⁽⁸⁾. Questi ultimi, poi, rispecchiano soprattutto «*le politiche monetarie ed economiche realizzate nell’ultimo ventennio*» la cui credibilità, per vero, risulta oggi sempre più in crisi.

Ora, a prescindere dal rispetto per le quattro libertà previste dal Trattato europeo - libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, come pure per il diritto di stabilimento delle persone e delle imprese - che assumono rilievo pratico comune per l’imposizione fiscale diretta, gli accordi comunitari non prevedono disposizioni

⁶ Cfr. AA.VV. *Multilevel Constitutionalism tra integrazione europea e riforme degli ordinamenti decentrati*, a cura di Guerino D’Ignazio, Milano 2010-11.

⁷ Gaetano Bucci, *La tecnocrazia liberista della UE*, in *l’ERNESTO*, n. 2/2010 del 03/08/2010.

⁸ Id. “Il processo di integrazione europea, - nota ancora Bucci - nonostante un secolare fermento europeista di stampo sociale e pacifista che puntava a realizzare un incisivo progetto politico, fu avviato sulla spinta di un impulso esogeno - quello americano - che lo ha orientato, sin dall’origine, in senso liberista”.

specifiche sull'allineamento delle imposte dirette, e il coordinamento fiscale in materia risulta particolarmente difficile⁹). Del resto, su tale versante ciascuno Stato membro si è riservato il controllo pressoché esclusivo, non solo per il timore di perdere la fonte primaria di entrata ma soprattutto per il rischio di veder venir meno l'unico strumento di politica macroeconomica rimasto ai governi nazionali.

Questo 'disallineamento' – relativamente agevole da controllare in una fase economica espansiva - in epoca di peggioramento del ciclo ha comportato l'addensarsi di una contraddizione precisamente sul piano della *ragione impositiva*, stretta fra la spinta al prelievo e l'assenza di un modello comune che preveda anche *limiti all'imposizione*. Se le tutele costituzionali – almeno ove previste dall'ordinamento interno come nel caso della *capacità contributiva* ex art. 53 della nostra Costituzione – condizionando la razionalità del singolo tributo indirettamente impongono concreti limiti alla pressione fiscale, non altrettanto può dirsi sul piano della *ragionevolezza* dell'imposizione *con valenza sovranazionale e ben oltre i confini europei*, dove tali 'condizionamenti' ricevono solo un eventuale apprezzamento nei limiti di efficienza economica della *governance*.

E' questa una problematica che va analizzata attentamente al fine di attualizzare la razionalità impositiva. Oggi, infatti, non è più questione di apprezzare opportunisticamente le "ragioni dei cosacchi" né, all'opposto, di affermare perentoriamente che la "tassa sull'anima" *deve essere pagata* per il solo fatto di essere "imposta".

2. Criticità della ragione impositiva: la socializzazione delle perdite

La destrutturazione del 'modello di sviluppo occidentale' impiantato a partire dal secondo dopoguerra nel solco del *continuum* 'keynesiano' *New Deal*, fuoriuscita dal capitalismo di guerra, *Welfare State*, ha richiesto, a partire dalla fine degli anni ottanta del secolo scorso, l'affermazione di una nuova ortodossia basata su individualismo, liberismo, propensione all'*export*, stato minimo, quale progetto ritenuto in grado di garantire ordine, stabilità macroeconomica ed infrastrutture a sostegno dell'economia.

A partire dalla fine degli anni ottanta del secolo scorso, questo riassetto è stato caratterizzato dal cd. *Washington Consensus*, espressione coniata dall'economista britannico John Williamson¹⁰) per definire i *paradigmi della globalizzazione*, ovvero i criteri da seguire in un progetto di riorganizzazione dell'economia della 'società occidentale' sulla base di un'identità di vedute tra FMI, Banca Mondiale e Tesoro USA, con riferimento alle politiche "giuste" per assicurare lo sviluppo economico e la stabilizzazione¹¹). Siamo nel periodo storico che parte dalla crisi petrolifera che investe i paesi dell'OPEC, nel 1978, per giungere alla caduta del muro di Berlino, nel 1989. Nel mezzo ci sta la fase della politica economica di Reagan-Thatcher-Kohl in Nord America ed Europa, la crisi dei tassi di interesse che ispirerà il monetarismo di Volcker, il *default* del

⁹ Un maggior livello di 'armonizzazione' è stato invece riguardato sia l'eliminazione dei dazi doganali tra gli stati membri sia le imposte sul fatturato, le accise, e altre forme di tassazione indiretta.

¹⁰ John Williamson, *A Short History of the Washington Consensus*, in Fundación CIDOB - Conference "From the Washington Consensus towards a new Global Governance, "Barcelona, September 24–25, 2004.

¹¹ Negli obiettivi più generali perseguiti dalla *leadership* dei principali 'paesi occidentali' – USA, Inghilterra, Francia, Germania, Giappone - si tratterà altresì di un progetto finalizzato ad una *policy* di sviluppo per testare i successi o i fallimenti dei paesi che si avviavano ad una transizione post-comunista. Cfr. Roberto Zaghera, *Development Challenges In The 1990s* - World Bank, 2005.

debito latino-americano, il crollo alimentare in Africa, l'inizio della rapida crescita in Cina e in India⁽¹²⁾.

Secondo Williamson⁽¹³⁾, le dieci principali linee d'intervento, ovvero le “*direttive di politica economica*”, su cui misurare l'adesione all'intero impianto di riorganizzazione, erano le seguenti⁽¹⁴⁾:

- **Rigore finanziario:** realizzare interventi di contenimento della spesa pubblica in un contesto economico globale in cui quasi tutti i paesi avevano favorito alti livelli di *deficit* con conseguente crisi della bilancia dei pagamenti ed alta inflazione, effetti che avevano colpito principalmente gli strati sociali più poveri lasciando indenni quelli più ricchi.
- **Revisione delle priorità della spesa pubblica:** trasformare la spesa pubblica dalla modalità di ‘sostegno alla crescita e alla povertà’ a quella di “sovvenzioni basate sulla ‘qualità’”, soprattutto nei campi della sanità, dell'istruzione e delle infrastrutture; l'intenzione dichiarata non era tanto quella di realizzare meri tagli di spesa, al contrario si trattava di essere rigorosamente neutrali rispetto ad una crescita sostenibile del settore pubblico.
- **Riforma fiscale:** realizzare un sistema fiscale fondato su una base imponibile ampia con aliquote marginali moderate.
- **Liberalizzazione dei tassi di interesse:** realizzare un'ampia liberalizzazione dei mercati finanziari, da concretizzare velocemente e - soprattutto - accompagnando la liberalizzazione con un'attenta vigilanza.
- **Un tasso di cambio competitivo:** obiettivo che lo stesso Williamson riteneva forse velleitario in mancanza di un vasto consenso intorno alla bontà di tale soluzione, in specie nel momento in cui Washington già cominciava ad orientarsi verso la cd. *two-corner doctrine*, che sosteneva che un paese deve o mantenere tassi di cambio rigorosamente fissi oppure farli fluttuare ma in modo “pulito”.
- **Liberalizzazione del commercio:** pur con differenti opinioni su quanto velocemente il commercio doveva essere liberalizzato, l'orientamento generale era di considerare questa la direzione appropriata verso cui muoversi.

¹² Per un'analisi della relazione fra riforme e ciclo economico, cfr. Ravi Kanbur, *The Co-Evolution of the Washington Consensus and the Economic Development Discourse*, “2008 Macalester International Round Table, Macalester College, St. Paul, Minnesota, October 2-4, 2008”; per un inquadramento di tale progetto nel contesto della globalizzazione, cfr. Vladimir Kvint, *Emerging Market. Strategic Management and Economics* – New York, 2009.

¹³ John Williamson, *A Short History*, cit. pag. 3 e ss.

¹⁴ In realtà Williamson in tal modo intendeva definire il ‘menu’ di riforme che un ‘paese in via di sviluppo’ (PVS) doveva accettare per accedere ai fondi di aggiustamento strutturale erogati dal *Fondo Monetario Internazionale*, dalla *Banca mondiale* e dai ‘donatori bilaterali’. Questi suoi criteri verranno presto estesi alle politiche di sostegno ai ‘paesi in crisi’ – infine pressoché tutti i paesi industrializzati - condizionando l'intervento delle istituzioni finanziarie internazionali al rigore macroeconomico, all'apertura al commercio ed all'investimento estero, alla stabilizzazione dei tassi di cambio e alle privatizzazioni.

- **Liberalizzazione degli investimenti esteri nelle economie nazionali:** opzione che comunque non si traduceva in una completa liberalizzazione degli investimenti, per il fatto che non tutti i paesi accettavano di sottostare al principio del *Washington Consensus*.
- **Privatizzazione:** era questo l'unico principio nato in un contesto neoliberale che aveva incontrato un vasto consenso, anche se solo col tempo si capirà che contava molto come la privatizzazione veniva realizzata, nel senso che non può essere un processo 'corrotto' per trasferire beni ad un'élite privilegiata per una frazione del loro effettivo valore; la conclusione fu che privatizzare arrecava vantaggi (particolarmente in termini di copertura migliore di un servizio) se fatto correttamente e se l'impresa privatizzata vendeva beni e servizi in un mercato competitivo o correttamente regolato.
- **Deregolamentazione:** adozione di una politica incentrata in particolare sull'abolizione delle barriere doganali, salvaguardando solo i regolamenti adottati per motivi ambientali o di sicurezza, o per governare i prezzi in contesti industriali non competitivi.
- **Diritto alla proprietà privata:** si trattava, principalmente, di garantire alla cd. 'economia informale' (*informal sector*) la possibilità di ottenere il 'diritto alla proprietà privata' ad un costo accettabile, principio, questo, ispirato alla analisi dell'economista peruviano **Hernando de Soto**⁽¹⁵⁾.

Ora, si può persino ipotizzare che l'impianto di tali "direttive" abbia avuto un avvio animato da buone intenzioni, da spirito di collaborazione per la realizzazione di *links* positivi fra i paesi industrializzati e i paesi in via di sviluppo, per riassorbire gli squilibri provocati da un'economia globale disarmonica, sbilanciata sul versante dell'inflazione e destinata al 'naturale sbocco' della stagnazione. Certamente, si può, benché ciò comporta di accreditare le dinamiche in questione in chiave di fisiocratica espressione di un «ordine naturale» nella società civile, insomma un dispiegarsi di processi soggetti soltanto alle famose "*leggi indipendenti dalla volontà degli individui, proprio come quelle che regolano la circolazione del sangue*", come assicurava l'economia politica della fine dell'800⁽¹⁶⁾. Ma a parte tutto, tale opzione trascura la 'lezione' – oggi sempre più da rivalutare – di un Hilferding che, nel preconizzare la 'finanziarizzazione' dell'economia, ricordava che il

¹⁵ Nel linguaggio della *Global Economy*, l'espressione è stata coniata e utilizzata per descrivere realtà economiche molto diversificate - presenti sia nei paesi in via di sviluppo che in quelli sviluppati - tutte caratterizzate dal fatto di essere difficilmente misurabili. In sostanza, si tratta dell'insieme di transazioni di beni e servizi che sfugge alla contabilità nazionale, cioè tutti i beni e servizi scambiati senza avere come contropartita un salario, da quelli prodotti all'interno del nucleo familiare per autoconsumo alle prestazioni svolte nell'ambito di settori molto estesi quali il volontariato (escluse le attività economiche delle Onlus), il 'commercio di strada', le attività 'in nero' che sfuggono all'imposizione, ecc. Infine, è quella che per altri versi è stata definita *economia sommersa* o *shadow economy*. Per questo aspetto specifico, nello schema di Williamson vengono riprese le idee dell'economista peruviano Hernando de Soto, sorta di guru della globalizzazione applicata ai paesi in via di sviluppo. Già consigliere del chiacchieratissimo presidente peruviano Alberto Fujimori e di altri numerosi capi di stato, definito da Bill Clinton uno dei più grandi economisti contemporanei, de Soto è diventato il 'santo patrono' delle élites culturali fiorite a sostegno della globalizzazione. Presidente dell'*Institute for Liberty and Democracy (ILD)*, di Lima, autore di testi ritenuti fondamentali quali *The Mystery of Capital* e *The Other Path*, de Soto ha finito per godere di un'ammirazione *bipartisan* : per la sinistra, ha formulato le idee apparentemente più concrete per ridurre la povertà globale; per la destra, ha proposto il modo più convincente per diffondere il capitalismo fra i poveri.

¹⁶ Émile de Laveleye, *Les lois naturelles et l'objet de l'Économie politique*. Paris, 1888, p. 10.

«capitale finanziario» va concepito come «capitale unificato». “I settori del capitale industriale, commerciale e bancario, un tempo divisi, vengono posti sotto la direzione comune dell’alta finanza”⁽¹⁷⁾.

Il disegno macroeconomico incardinato nel *Washington Consensus* ha inesorabilmente scontato vaste concentrazioni finanziarie concretizzatesi in entità economiche di livello transnazionale (banche d’affari, fondi d’investimento) che hanno favorito, a partire dagli USA, l’indebitamento dei consumatori e la diffusione di comportamenti speculativi (a partire dai mercati immobiliari), anche tra le classi medie e ampi strati delle classi lavoratrici. Ancora una volta lo sviluppo è stato dunque trainato dal debito, mentre la disinvoltura nel drenare capitali e profitti nel *mercato finanziario globale* ha reso ciascuna entità “*too big to fail*” (“troppo grande per fallire”). Sono ormai noti gli esiti macroeconomici: la grande bolla speculativa che ha annunciato la crisi del ‘modello di sviluppo liberista’ si è gonfiata insieme all’indebitamento. La Cina e altri paesi emergenti hanno favorito il processo. Il *deficit* commerciale USA ha loro permesso di espandere le esportazioni e accumulare enormi riserve di dollari. Hanno poi usato queste riserve per acquistare titoli di stato e privati americani, in tal modo contribuendo da una parte a finanziare le spese militari americane, dall’altra a consolidare la politica monetaria espansiva.

I fondamenti dell’ideologia neoliberista si sono infine rivelati ben poca cosa rispetto a un sistema finanziario che trascura il sostegno all’economia reale, cioè alla produzione di beni e servizi in particolare da parte delle imprese e rivolge, invece, la sua attenzione soprattutto alla speculazione e al raggiungimento di ritorni molto elevati, prendendosi anche molti rischi. Un ‘contesto’ in cui predomina quello che oggi si direbbe il *moral hazard* (“azzardo morale”), termine che esprime il fatto che un soggetto corre più rischi del dovuto, perché si considera “esonero” dalle conseguenze del rischio, assistito cioè dall’implicita certezza che ci sarà un intervento statale se le cose “andassero troppo male”.

Paradossalmente, sempre rispetto ai fondamenti del credo liberista, nella bufera dei *default* del debito sovrano si è istituzionalizzata la situazione di *moral hazard* in cui è stata incentivata l’assunzione di rischio ‘garantito’ dallo stato, ovvero una strategia di **socializzazione delle perdite** per cui queste non sono sostenute dall’azienda o dal *management* (del resto neppure in grado di sopportarne l’immane peso), ma ricoperte da un intervento pubblico, che in altre parole vuol dire che **le perdite sono accolte alla collettività**, e quindi “socializzate”⁽¹⁸⁾.

La socializzazione delle perdite non sarebbe in astratto un problema, se non fosse che fa il paio con **profitti che rimangono strettamente privati**.

¹⁷ Rudolf Hilferding, *Il capitale finanziario* – Milano, 1976.

¹⁸ Negli USA, per la prima volta dal secondo dopoguerra, a seguito della bancarotta di Lehman Brothers, il governo federale è intervenuto per salvare le banche, per *finalità sistemiche* (le banche con la loro attività creditizia sostengono anche l’intera economia reale, finanziando gli investimenti e i bisogni ordinari di liquidità di famiglie e imprese). Così, nella ‘liberista’ America, nel solo 2008 sono stati stanziati, inizialmente, ben 700 miliardi di dollari pubblici (5% del PIL), solo per salvare le banche. Considerando, inoltre, gli altri ingenti prestiti seguiti in base a sette distinti programmi di sostegno all’economia, secondo i dati comunicati dal vice direttore della divisione affari monetari della FED (Banca centrale americana), James Clouse, l’importo dei prestiti erogati dalla Federal reserve a dicembre 2008 ammontava a 1.200 miliardi di dollari. (La Repubblica, 22 Agosto 2011).

Per quel che attiene, in specie, al rapporto con il livello della pressione fiscale, la ‘socializzazione’ della crisi economica indotta del debito fuori controllo, mediante l’accolto delle perdite alla collettività contraddice, anche qui, il presupposto ideologico insito nell’idea neoliberistica secondo cui il “*libero agire delle forze di mercato*” non deve conoscere limitazioni all’incremento dei livelli di profitto, che invece deve essere sostenuto anche (se non soprattutto) da una concorrenza al ribasso tra le fiscalità degli stati e, quindi, da una tendenziale riduzione delle tasse medie sulle imprese su scala mondiale. La crisi induce una terapia d’urto che va in senso opposto alla riduzione delle entrate fiscali. Queste, a loro volta, si riducono per l’effetto della contrazione dei consumi, col risultato di aggravare la crisi. La ragione impositiva sperimenta, in tal modo, i frutti avvelenati di un avvvitamento delle politiche fiscali nella spirale: crisi → incremento della pressione fiscale → compressione dei consumi → accentuazione della crisi.

Ma c’è di più. Tale profondo scompenso tra gettito e sua ‘finalizzazione’ ha compromesso quella che la teoria economica definisce «*smussamento fiscale ottimale*» (*tax smoothing*) – vale a dire il principio per cui le aliquote fiscali dovrebbero essere mantenute costanti indipendentemente dal ciclo economico - che ha rappresentato una moderata linea di politica fiscale anticiclica volta a minimizzare i costi - in termini di benessere - della distorsione fiscale, linea un tempo suggerita dal FMI e dall’UE, ai paesi membri, in vista della definizione di regole comuni di disciplina fiscale all’atto della sottoscrizione del ‘patto di stabilità’⁽¹⁹⁾.

L’analisi condotta da Tanner e Carey per conto del Fondo Monetario Internazionale⁽²⁰⁾, dimostra che è molto difficile stabilizzare sia il livello di indebitamento che l’aliquota d’imposta *in presenza di continue pressioni sul versante delle uscite*. Anche in un regime impositivo con una distribuzione ottimale delle aliquote la condotta fiscale può avere un andamento imprevedibile: sia le aliquote sia gli indici di indebitamento possono essere infatti volatili e, col tempo, ambedue presentare un andamento decrescente o una deriva ascendente rispetto ai valori iniziali. Tale non prevedibilità porta all’ “intolleranza da debito” e, anche ai bassi livelli d’indebitamento, i mercati potrebbero avere difficoltà a distinguere un indice di indebitamento permanente dalle fluttuazioni transitorie, e dubitare che si possa realizzare una regolazione. L’autorità fiscale che affronta tali difficoltà, può intervenire con una soluzione simile a quella sperimentata nell’Unione Europea ed altrove: regolare il sovrappiù primario (le tasse) quando c’è un divario permanente tra il livello desiderato e quello reale del debito. E però, tale regime stabilizzerà il debito, ma renderà più volatile il gettito.

Ovviamente ciò non da conto del rapporto fra la ‘genesi qualitativa’ del debito e il cosiddetto *tax gap*, cioè la differenza tra le entrate effettive del fisco e quelle che invece dovrebbero verificarsi. A presidiare questo ‘vizio arcano’ ormai provvede, in genere, soltanto una timida comunicazione ‘emozionale’ affidata alle ‘istituzioni internazionali di coordinamento’ (del tipo G20) che ripropongono la vulgata che prima o poi - ‘previo’ sacrifici sul versante del prelievo tributario e duro contrasto dell’evasione fiscale -

¹⁹ Alessandro Petretto, *Disciplina fiscale e patto di stabilità e crescita in Europa*, in STUDI E NOTE DI ECONOMIA 3/2000.

²⁰ Evan Tanner - Kevin Carey, *The Perils of Tax Smoothing: Sustainable Fiscal Policy with Random Shocks to Permanent Output*, in IMF WP/05/2007.

sopraggiungerà la ripresa del ciclo economico, ovvero una nuova fase di euforia e di espansione⁽²¹⁾.

3. Criticità della ragione impositiva: deficit democratico e sociale

Secondo il filosofo e sociologo tedesco Jürgen Habermas è possibile rintracciare una “specificità del popolo europeo” sulla base di alcuni tratti che differenziano l’Europa da altre esperienze liberaldemocratiche. In ciò, particolare rilievo ha la *costituzionalizzazione dei diritti sociali*: nell’Europa contemporanea una serie di garanzie sul piano della salute, della sicurezza sociale, dell’istruzione, del lavoro non sono viste come il mero risultato di politiche pubbliche congiunturali, ma rientrano in quel nucleo di principi che definiscono un ordinamento costituzionale, i “*diritti indisponibili*” rispetto al gioco delle maggioranze parlamentari ed alle vicende del ciclo economico⁽²²⁾. Habermas si dice, però, anche convinto che con le soluzioni d’integrazione europea proposte di recente si stia “(...) cercando di forzare il federalismo esecutivo contemplato nel trattato di Lisbona per creare un dominio intergovernativo del Consiglio europeo contrario ai principi dello stesso trattato. Un regime di questo tipo permetterebbe di imporre i diktat dei mercati sui bilanci nazionali senza alcuna legittimazione democratica”⁽²³⁾.

L’obiezione desta particolare allarme in quanto si tratta di un processo che man mano si è concretizzato nella pratica della cd. “via giudiziaria”, surrettizia modalità primaria (per non dire esclusiva) di accumulo del *deficit sociale e democratico dell’Ue* che Habermas opportunamente denuncia. Negli anni sessanta e settanta, infatti, la Corte di Giustizia europea, nel risolvere alcune questioni decisive, ha fatto sì che la Comunità assumesse, per via giurisprudenziale, molti dei connotati dell’ambiguo ‘modello federale’ che oggi la *tecnocrazia* europea pretende di vantare. Come spiega Robles Morchón, per via del modello ‘ermeneutico’ adottato dalla Corte le relazioni del diritto europeo con quello statale “(...) vengono definite da tre principi di base: il principio di autonomia, il principio della primazia ed il principio dell’effetto diretto. Nessuno di questi principi è proclamato nei trattati istitutivi. Si tratta piuttosto della creazione giurisprudenziale (possiamo dire della costruzione ermeneutica) che dell’ordinamento comunitario ha fatto la Corte di giustizia. Nondimeno, può affermarsi che i tre principi sono contenuti in maniera implicita nella lettera dei trattati istitutivi”⁽²⁴⁾.

Per questa via, solo per richiamare gli aspetti più significativi:

- è stato introdotto il *principio che consente ai singoli di poter invocare direttamente il diritto europeo dinanzi ai tribunali*, a prescindere dall’esistenza di atti normativi di diritto nazionale;

²¹ Si veda l’analisi critica delle iniziative adottate, dal novembre 2008, da quando si riunisce a livello dei capi di Stato e di Governo, precisamente dal G20 a fronte della crisi finanziaria e, in particolare, sulla questione dei paradisi fiscali, in *Paradisi Fiscali: Bilancio del G20 in 12 domande* - Rapporto elaborato per CCFD - Terre Solidaire - da Renaud Fossart e Jean Merckeaert con l’aiuto di Céile Nelh - Strumenti FOCVS, IV, 28/2010.

²² Jürgen Habermas, *On Europe’s Constitution - An Essay* - Suhrkamp, 2011 [in Italia sarà pubblicato da Laterza col titolo *Sulla costituzione europea*].

²³ Jürgen Habermas: *La démocratie en jeu*, in *Le Monde* del 27 ottobre 2011 (*traduzione di Andrea Sparacino in www.presseurop.eu*)

²⁴ Gregorio Robles Morchón, *La protezione dei diritti fondamentali nell’Unione Europea*, in *Giustizia internazionale e interpretazione* 2001, pag. 250.

- è stato affermato che il Trattato dell'Unione ha istituito *un ordinamento giuridico proprio, integrato con quelli nazionali* e che gli Stati membri non possono opporre al Trattato leggi interne successive, senza con questo far venire meno la necessaria uniformità ed efficacia del diritto comunitario in tutta la Comunità; pertanto, una normativa nazionale incompatibile col diritto comunitario è *del tutto priva di efficacia, anche se successiva*;
- il principio precedente è *stato esteso al caso del conflitto con le costituzioni nazionali*;
- la giurisprudenza della Corte ha, nel contempo, notevolmente contribuito alla realizzazione del mercato interno, secondo una caratterizzazione prevalentemente orientata al rispetto della libera concorrenza e all'adeguamento delle leggi e dei parametri nazionali alle indicazioni comunitarie.

Per Robles Morchón, questa modalità di recepimento dell'ordine sovranazionale europeo porta con sé lo scadimento del tessuto sociale comunitario, in quanto “(...) è certo che l'ordinamento comunitario non prevede la protezione dei diritti fondamentali. Certo, i trattati garantiscono ciò che essi stessi denominano «libertà fondamentali del mercato comune», ossia: la libertà di circolazione delle merci, la libertà di movimento dei lavoratori, la libertà di stabilimento e la libertà di prestazione dei servizi. Alcune di queste libertà (non tutte) stanno in relazione con ciò che, tanto nelle costituzioni come nella legislazione e nella dottrina degli stati membri, sono i diritti fondamentali. Ma la loro «sostanza» è più economica che altro, pertanto non è possibile identificare il loro contenuto con i diritti fondamentali a cui somigliano o dei quali fanno parte”⁽²⁵⁾.

Questo livello di consapevolezza porta al riconoscimento di un *deficit di democrazia* a livello di istituzioni europee ormai richiamato da più parti, tanto che – e può sembrare assai strano a seguir le cronache dell'oggi – una sentenza della Corte Costituzionale tedesca del 30 giugno 2009, ha costretto il *Bundestag* a riscrivere la legge di ratifica del *Trattato di Lisbona* in senso più restrittivo per quanto concerne il trasferimento di nuovi poteri alla UE, parlando esplicitamente di “*deficit democratico strutturale*” di cui soffrirebbe il Parlamento Europeo⁽²⁶⁾. In realtà, a partire da quello giuridico formale si definisce un

²⁵ Id., pag. 252.

²⁶ Giandomenico Majone, *Integrazione europea, tecnocrazia e deficit democratico*, in Osservatorio sull'Analisi di Impatto della Regolazione [www.osservatorioair.it]. “L'8 ottobre 2008, il Parlamento tedesco aveva autorizzato la ratifica del Trattato di Lisbona (Legge sulla ratifica del Trattato di Lisbona) ed adottato due leggi costituzionali di accompagnamento: la Legge costituzionale che modifica gli artt. 23, 45 e 93 GG e la Legge di estensione e del rafforzamento del ruolo del *Bundestag* e del *Bundesrat* nelle questioni relative all'Unione europea. Tali leggi hanno formato oggetto di ricorso da parte di alcuni parlamentari tedeschi al *BundesVerfassungsgericht*, BVerfG (Tribunale federale costituzionale tedesco) in quanto ritenute in contrasto con alcune disposizioni della Grundgesetz, GG (Legge fondamentale). La Corte tedesca, il 30 giugno 2009, si è pronunciata con una complessa sentenza nella quale ha rigettato il ricorso inerente la Legge sulla ratifica del Trattato di Lisbona e la Legge costituzionale che modifica gli artt. 23, 45 e 93 GG, ed ha invece accolto quello inerente la Legge di estensione e del rafforzamento del ruolo del *Bundestag* e del *Bundesrat* nelle questioni relative all'Unione europea; quest'ultima, nella sua formulazione originaria, veniva ritenuta, infatti, incompatibile con gli artt. 23 (Unione europea) e 38 (Elezioni del *Bundestag*) GG. In particolare, il BVerfG ha ritenuto che tale Legge non contenesse un adeguato potenziamento dei poteri del Parlamento tedesco rispetto a quanto previsto dall'art. 12 del Trattato di Lisbona inerente il contributo attivo dei parlamenti nazionali al buon funzionamento dell'Unione. Nell'indicata sentenza, il BVerfG subordinava, quindi, la ratifica del Trattato di Lisbona all'adozione di misure necessarie a rafforzare il ruolo del *Bundestag* e del *Bundesrat* nelle questioni inerenti l'Unione europea (Ue) obbligando in sostanza il Parlamento a modificare la legge di accompagnamento per garantire i fondamentali principi democratici e riaffermare l'esistenza di "limiti" al

limite sostanziale: un *deficit sociale* di estesa portata, vero e proprio “*arretramento considerevole rispetto alle conquiste di civiltà ottenute mediante le Costituzioni del secondo dopoguerra*”(27).

Nel suo fondamentale saggio “*Che cos’è la Costituzione?*” il costituzionalista Roberto Bin, ben rappresenta i caratteri assunti dall’ordinamento sovranazionale europeo, sia in relazione ai principi di fondo dell’ordinamento costituzionale italiano che all’elasticità del ‘costituzionalismo liberista’, mostrando come “*la stessa dimensione comunitaria è travalicata dalle esigenze del mercato e dalle sue istanze di liberalizzazione e destatalizzazione*”. A fronte di una crescente richiesta di colmare il c.d. *deficit democratico*, l’impero del mercato ‘regolatore naturale’ ha risposto con “*la progressiva devoluzione del potere di imporre regole di liberalizzazione dei mercati verso sedi internazionali ben lontane da qualsiasi forma di controllo democratico*”(28).

“*Quel complesso processo cui si dà il nome di “globalizzazione” – avverte Bin - può essere letto come una tappa ulteriore della storia costituzionale, e in particolare della conflittualità da sempre esistente tra le libertà e l’eguaglianza. È una conflittualità che le costituzioni come la nostra hanno cercato di imbrigliare proclamando, da un lato, l’eguaglianza dei diritti politici e l’universalità del suffragio ma, dall’altro, sottraendo alle decisioni assunte attraverso il circuito rappresentativo la disponibilità della proprietà e delle libertà economiche. Ma la proprietà (...) per sfuggire alla legge dei molti ha superato i confini nazionali, si è sottratta al perimetro della sovranità nazionale e quindi all’ambito territoriale dell’applicazione delle leggi nazionali, al potere della rappresentanza elettorale, alle politiche redistributive che essa è incline a perseguire. Oggi assistiamo all’imporsi di principi di liberalizzazione che consentono alle merci, alle imprese e ai capitali di muoversi senza vincoli e senza alcuna possibilità di controllo*”(29).

Ora, ignorare che la “rottura del patto sociale” che tale processo implica in termini di revoca di consenso all’imposizione, quando da ‘prezzo’ dei beni e servizi pubblici e funzione di redistribuzione viene ‘riordinata’ in incomprensibile deriva impositiva a sostegno del debito sovrano in crescita ‘lineare’, significa non cogliere il livello d’inquinamento e di degrado dei normali meccanismi di accumulo delle risorse e di approvvigionamento delle fonti di finanziamento e il conseguente danneggiamento ed indebolimento dell’intero apparato produttivo legale. Fra i fattori esplicativi di crisi della *tax compliance* emerge allora l’ulteriore elemento di percezione, da parte dei contribuenti, della irrilevanza del contratto implicito esistente tra Stato e cittadino(30).

4. Criticità della ragione impositiva: la “giusta evasione”

Ha scritto l’avvocato tributarista, docente e storico americano Charles Adams: “*un’assurdità comunemente sostenuta dal fisco è che l’evasore obbliga il contribuente onesto a pagare di più. Ma non è così. Gli oneri fiscali che vengono evasi o elusi non*

processo di integrazione europea”. (cfr. Rosita Forastiero, *Dalla sentenza del Bundesverfassungsgericht alla ratifica del Trattato di Lisbona* – in www.treccani.it).

²⁷ Gaetano Bucci, *La tecnocrazia liberista*, cit.

²⁸ Id.

²⁹ Roberto Bin, *Che cos’è la Costituzione?*, in www.robertobin.it.

³⁰ Rinvio all’interessante studio curato da Luigi Cannari e Giovanni D’Alessio, *Le opinioni degli italiani sull’evasione fiscale*, in Temi di discussione del Servizio Studi della Banca d’Italia - Numero 618 - Febbraio 2007.

vengono assunti da altre persone. Se il mio vicino lavora 'in nero' e non paga le imposte, le mie aliquote fiscali non aumentano. Questo poteva valere nell'antico Egitto, dove ogni abitante era responsabile per il pagamento delle imposte dell'intero villaggio, ma oggi una regola simile non esiste. Oggi, meno imposte vengono pagate, meno lo Stato può spendere, e molta gente ritiene che lo Stato abbia comunque troppo denaro da spendere. [...] In altre parole, gli Stati (e i loro impiegati) sprecheranno, se verrà loro data l'opportunità di farlo, sia tempo che denaro. Viceversa, se i loro portafogli saranno piccoli, i governi faranno economia, quindi l'evasione potrebbe, alla lunga, avere un effetto benefico sulla spesa pubblica". Seguendo il filo logico tutto particolare delle tasse e di tutto quello che vive attorno e grazie ad esse, così Adams rappresenta le "ragioni del rifiuto delle tasse", un meccanismo di difesa, per così dire, dall'**eccesso di tassazione**, ovvero dallo **sperpero di denaro pubblico** da parte dei governanti, a vantaggio loro o delle loro clientele⁽³¹⁾.

Negli USA (ma più in generale nella tradizione politica anglosassone) il radicalismo insito in tale concezione è ben consolidato. E' facile percepirvi l'eco delle 'sentenze' reaganiane, *Affamare la bestia!* (cioè lo Stato) e *Lo Stato non è la soluzione ai nostri problemi. Lo Stato è il problema*, che a loro volta rinviano ad un sentimento di "resistenza fiscale" cui storicamente non mancano sponde: dall'aforisma sulla morte e sulle tasse quali uniche certezze nella vita, su cui ironizzava **Benjamin Franklin**, nel 1789, sulla scia di pari riflessione di **Christopher Bullock**, del 1716, alla 'disobbedienza civile' dell'*Io mi rifiuto di pagare le tasse il cui impiego ritengo destinato a scopi ingiusti e immorali* di **Henry David Thoreau**, del 1846; dall'orgogliosa protesta dei coloni americani del **Boston Tea Party**, del 1773, all'odierno esplicito rifiuto *tout court* di pagare le tasse incardinato nella galassia dell'estrema destra americana⁽³²⁾, che sempre più spesso è sfociato in eclatanti episodi di violenza⁽³³⁾.

In prima battuta, si può affermare che si tratta del risultato specifico del processo di fondazione della "Nuova Inghilterra", almeno per come 'sostenuto' dall'adattamento delle interpretazioni religiose della tutela della 'comunità' accreditate dalle sette protestanti che s'impegnarono nella costruzione della 'nazione americana'. Un processo di trasposizione del libertarismo anarchico dei colonizzatori nella 'rivoluzione liberale'⁽³⁴⁾ dei Padri Fondatori i cui tratti, invero angusti, ben coglie Samir Amin quando rammenta che "nella loro rivolta contro la monarchia inglese, i coloni americani non volevano trasformare nulla nei rapporti economici e sociali, ma soltanto non dividerne più i profitti con la classe dirigente della madrepatria. Essi volevano il potere per se stessi, non per fare cose diverse da ciò che facevano nell'epoca coloniale, ma per continuare a farle con maggior determinazione e maggiore profitto. Il loro principale obiettivo era l'espansione a ovest, che fra l'altro implicava il genocidio degli Indiani. In questo contesto, il mantenimento

³¹ Charles Adams, *For Good and Evil. L'influsso della tassazione sulla storia dell'umanità*, Macerata, 2007.

³² Per un inquadramento storico dello spazio occupato dai movimenti in essa rintracciabili, cfr. Andrea MANCIA, *Benvenuti nella Right Nation*, in *Ideazione*, gennaio-febbraio 2005.

³³ L'ultimo episodio in ordine di tempo riguarda Joseph Stack, un ingegnere informatico di 53 anni, che si è schiantato con il suo piccolo aereo su un edificio di sette piani sede degli uffici dell'IRS, a Austin, in Texas, provocando 200 morti. Stack faceva parte di un movimento violento anti-tasse e anti-governo che è diventato sempre più allarmante per le forse dell'ordine, il Posse Comitatus, movimento dei "cittadini sovrani", un gruppo anti-semita che ha imperversato nel Midwest dalla fine del 1970 e a tutto il 1980. I "cittadini sovrani" sostengono di non dover più pagare le tasse, di non ritenersi cittadini degli Stati Uniti (ma "stranieri non residenti"), che nessuno di loro può essere processato per crimini in cui non vi siano vittime e riconoscono soltanto i cd. "common law courts", sorta di tribunali popolari, senza la presenza di avvocati.

³⁴ George Washington si definiva "Un patriota anarchico"!

della schiavitù non era minimamente in discussione. I grandi capi della rivoluzione americana erano quasi tutti grandi proprietari schiavisti e i loro pregiudizi in questo campo erano incrollabili”⁽³⁵⁾.

Il retaggio storico di tale processo sarà il dogma del contenimento dell’espansione del settore pubblico, ovvero l’incremento delle funzioni dello stato specie in alcuni settori sensibili legati a quello che oggi definiamo *welfare* e servizi. Ben lontani dall’orgoglio da “statista” che faceva dire a Cicerone “*Nelle tasse è la forza dello stato*”, i discendenti dei “patrioti americani” si mostreranno propensi a praticare una filosofia politica di stampo rigorosamente giusnaturalista e lockiano, la “razionalità pragmatica” con cui un *Oliver Wendell Holmes jr.*, giudice della Corte Suprema, proverà a contenere il disagio dei connazionali verso l’imposizione sostenendo che le tasse “(...) *sono ciò che si paga per una società civilizzata*”. Una strategia che è parsa, infine, garanzia di risultati eclatanti, così come, ad esempio, raccontati in epoca recente da Margaret Thatcher: “*Abbiamo ridotto il deficit governativo e abbiamo ripagato il debito. Abbiamo fortemente tagliato la tassa sul reddito di base e anche le tasse più alte. E per far ciò abbiamo saldamente ridotto la spesa pubblica come percentuale del prodotto nazionale. Abbiamo riformato la legge sui sindacati e i regolamenti inutili. Abbiamo creato un circolo virtuoso: tirando indietro il governo abbiamo lasciato spazio al settore privato e così il settore privato ha generato più crescita, il che a sua volta ha permesso solide finanze e tasse basse*”.

Vale la pena di sottolineare che la ‘chiave di lettura’ dell’intera ‘filosofia politica’ alla base di tale concezione, prima ancora che sul presupposto politico del «*niente tasse senza rappresentanza*» (*no taxation without representation*), riposa sul più esplicito ‘presupposto etico’ di quel «*niente tasse senza consenso*» (*in a state of nature no man can take my property from me without my consent*), di James Otis - *Advocate-General of the Crown* di Boston e grande sostenitore delle ragioni delle Colonie – enunciato nella sua fondamentale ‘perorazione’ dei diritti dei coloni del 1764⁽³⁶⁾, e non a caso vero motto vessillifero dei “patriots” del 1773. Si tratta della rivendicazione, a fondamento dell’imposizione, di un modello di prelievo mediante *moduli consensuali*, cioè fondato sull’assunto delle «*tasse facoltative*», e non tanto come classica distinzione fra *tributi causali*, appunto le ‘tasse’, e *tributi coattivi ed a-causali*, tipicamente le ‘imposte’⁽³⁷⁾, ma piuttosto come *tributi ‘ottriat’* - dal popolo al ‘sovrano’ - e su cui il popolo stesso può sempre vantare una sorta di “*liberum veto*”, espressione dell’enfasi posta sul consenso come origine del governo, fondamento della sua legittimità e, con essa, dell’*obbligazione d’imposta*.

La contestazione della “tassa ingiusta”, basata sui fondamenti del diritto naturale in materia fiscale ispiratori della ‘rivoluzione liberale’, finisce per assolvere il diniego delle tasse da parte del “*citizen*” dall’accusa di “*filibustering*”, di mera *Tax evasion* finalizzata al sottrarsi egoisticamente al pagamento del debito (d’imposta), e nobilita l’evasione in

³⁵ Samir Amin, *L’ideologia americana: liberismo senza consenso, camuffato da fondamentalismo parareligioso e impacchettato nella retorica della democrazia* [The American Ideology, in [Information Clearing House](#)].

³⁶ Nel pamphlet “The Rights of the British Colonies Asserted and Proved” [La rivendicazione dei giusti diritti delle Colonie Britanniche], del 1764, James Otis affermava che “(...) i poteri del Parlamento inglese sulle colonie sono limitati dalle leggi di natura e di Dio e che quindi il governo di Londra non può imporre tasse senza consenso agli americani”.

³⁷ Cfr. Lorenzo Del Federico, *Autorità e consenso nell’imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, in UDA, Working Papers, n. 10/ 2008.

quanto *incarnazione della inalienabile libertà individuale del cittadino* conculcata dalla ‘tirannia statalista’. Nel pensiero politico liberale maturato nel mondo anglosassone, non vi è, in effetti, una netta distinzione fra *discredito della tassazione* ed *evasione fiscale*. Adam Smith scrisse dell’imposta sul reddito che era “*un’indagine nelle faccende private di ogni uomo, e un’indagine che, allo scopo di determinare il giusto livello di tassazione, si impicciasse di ogni cambiamento del vento, sarebbe fonte di continue e infinite vessazioni, tali e tante che nessuna persona potrebbe argomentare a loro favore*”⁽³⁸⁾. Thomas Jefferson - fra le altre cose il principale autore della *Dichiarazione d’Indipendenza americana*⁽³⁹⁾ - si appellava al rischio d’impoverimento della nazione, sostenendo che soprattutto la tassazione diretta della ricchezza aveva segnato il declino di ogni grande esperienza statale nella storia. L’antimilitarista David Thoreau si diceva non interessato a “seguire il percorso” del suo denaro, “*fino a che questo non compri un uomo o un moschetto con cui sparare a qualcuno*”⁽⁴⁰⁾, e via ammonendo sui rischi dell’adozione di modelli impositivi non ispirati al criterio del “beneficio”, contrattualistica remunerazione del godimento di pubblici servizi resi ai privati⁽⁴¹⁾.

Tale schema concettuale non stupirebbe più di tanto se solo risultasse confinato nelle tematiche indagate dai cd. ‘classici dell’economia’, ovvero nelle intuizioni degli intellettuali illuministi del ‘700 che, pur nella loro grandezza scientifica, infondo scontavano l’appartenenza ad un’epoca segnata dagli interessi concreti di nobiluomini in declino e per ciò ‘rivoluzionari’, di latifondisti ‘libertari’ eppure schiavisti, di borghesi anarchici perché in difetto di capitali ma in ascesa sociale; insomma, di tutta quell’*intelligenza* che, nel bene e nel male, ha rappresentato il meglio degli *artefici culturali del capitalismo* moderno.

In realtà, a partire dalla distinzione - concettualmente utile anche se tutta nostrana⁽⁴²⁾ - tra *liberalismo* e *liberismo*, più teorizzazione politica il primo, più dottrina economica che incalza sul **disimpegno dello Stato dall’economia**, il secondo - è nei tratti distintivi del liberismo, ideologia dell’economia di mercato non temperata da interventi esterni⁽⁴³⁾, che emerge, con rinnovato vigore, *l’esaltazione del ‘contenimento’ dell’imposizione*.

Le politiche fiscali più coerenti con il modello economico liberista sono, infatti, quelle imperniate sull’eliminazione di ogni tassa distorsiva del ‘libero mercato’ e su un’imposizione personale dichiaratamente *proporzionale e regressiva*, mentre la prassi di ribellarsi ad un prelievo ‘arbitrario’ è un esito salutare e ‘benefico’ per l’economia e la libertà. Non a caso il guru del libero mercato Milton Friedman, messo da parte l’*aplomb* accademico da *Scuola di Chicago* e indossati i panni del “liberale estremista”, non lasciava dubbi a proposito del valore sociale di un ‘sano rifiuto’ delle tasse. In una famosa intervista al *Corriere della Sera*, precisamente a commento delle pratiche evasive diffuse nel nostro paese, Friedman sosteneva che “*in certe occasioni un evasore è un patriota. Ci sono tasse*

³⁸ Adam Smith, *La ricchezza delle Nazioni*, Torino, 2006.

³⁹ Jefferson ha lasciato un segno indelebile nella storia degli Stati Uniti. Fu il primo Segretario di Stato, il secondo Vice Presidente - con John Adams - il terzo Presidente dal 1801 al 1809.

⁴⁰ Henry David Thoreau, *Disobbedienza civile*, Milano 1992, p. 41.

⁴¹ Franco Gallo, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2010, n. 2, GIUFFRÈ, parte I, p. 197.

⁴² La distinzione fra liberalismo e liberismo è tipicamente italiana, incardinata com’è nel dibattito tra Croce e Einaudi, e non ha riscontro in altre culture mondiali. Cfr. Antonio Zanfarino, *Liberalismo e Liberismo. Il confronto Croce-Einaudi*, in *STUDI E NOTE DI ECONOMIA* 2/96.

⁴³ Cfr. David Harvey, *Breve storia del Neoliberalismo*, Milano, 2007.

immorali. Non facciamo moralismi: un conto è rubare o uccidere, un conto evadere le tasse”(44). E non si pensi ad uno sfogo estemporaneo. Il concetto sembra ripreso da una riflessione - forse più moderata nei toni ma non meno decisa – di Einaudi che, sempre sul *Corriere della Sera*, scriveva: “*La frode fiscale non potrà essere davvero considerata alla stregua degli altri reati finché le leggi tributarie rimarranno vessatorie e pesantissime e finché le sottili arti della frode rimarranno l’unica arma di difesa del contribuente contro le esorbitanze del fisco*”(45).

A ben vedere, l’*evasione fiscale letta in chiave di garanzia di “giustizia tributaria”* è la più paradossale contraddizione che il modello socio-economico d’ispirazione liberale incontra sul sentiero accidentato e stretto del ciclo in fase di ‘insostenibilità strutturale’, quando cioè l’economia si trova in un punto dove non può tornare in equilibrio senza una crisi. Quando la proposta macroeconomica del libero mercato non si dimostra più affidabile, cioè quanto l’economia *da sola* non è in grado di essere relativamente stabile grazie all’equilibrio garantito dalla concorrenza del ‘mercato perfetto’ e dalla stabilità monetaria e, al contempo, *non è* depotenziata dagli interventi pubblici, l’incremento del prelievo tributario diventa una ‘sciagura’ obbligata, e senza neppure la prospettiva di poter evitare una recessione generalizzata.

La cultura della “legittima evasione” postula una sorta di *exit option* dove l’evasione fiscale non è manifestazione di arretratezza economico-sociale ma prassi che si presta ad apprezzamento da parte dell’operatore economico, quale contestazione del sistema di regole vigente, riformulazione spontanea delle regole dissonanti, resistenza del contribuente per preservare le proprie risorse nei confronti del fisco “predatore”. La trappola in cui resta ingabbiato questo disegno è però tutta nell’alimentare l’iperbole di un «nuovo paradigma», risposta rivoluzionaria al ‘fallimento della rivoluzione liberale’, vagheggiato, ad esempio, nell’ “anarcocapitalismo” (*libertarianism*) di un Huerta de Soto: la scomparsa dello stato, «ente *innecessario*». L’insieme dei beni e dei servizi attualmente forniti dallo stato devono subire una ‘semplificazione’ in due sottoinsiemi: il sottoinsieme di *quelli che devono essere eliminati*, e quello di *quelli che è necessario privatizzare*; insomma: “*lo smantellamento dello stato e la sua sostituzione con un processo competitivo di mercato, costituito da una trama di agenzie, associazioni e organizzazioni private*”(46).

Per essere la cura del fallimento dell’adattamento dello stato nell’economia neoliberale, quello stato ‘minimo’ cui rassegnare compiti di gestione delle condizioni macroeconomiche dello sviluppo (spese pubbliche, imposte, moneta), e delle infrastrutture materiali di sostegno dell’economia, è certo un esito alquanto originale.

5. Il fisco “anima errante”?

La ‘ragione impositiva’ approdata alla modernità rappresenta il fisco come una sorta di ‘anima errante’ che va cercando il suo ‘autentico’ corpo: l’universale e unica persona dello Stato(47). Mistica obbligata di tutti i sistemi fiscali moderni, questa esperienza ha radici lontane: dalla ‘confusione’ della ‘ricchezza del popolo’ (*aerarium populi romani*) nel ‘fisco

⁴⁴ Corriere della Sera, 30 maggio 1994.

⁴⁵ Corriere della Sera, 22 settembre 1907.

⁴⁶ Cfr. Jesús Huerta de Soto, *Liberalismo e Anarcocapitalismo*, in www.jesushuertadesoto.com.

⁴⁷ L’immagine, che riprende un concetto di O. Mayer, è riportata da Nicola D’Amati, *La “causa impositionis” nella cultura giuridica finanziaria*, in Riv. sc. sup. ec. fin., 3, 2006, p. 140 e ss.

del Cesare' (*fiscus Caesaris*) della Roma imperiale, 'soluzione' che giusto per il ruolo amministrativo dell'imperatore lasciava intravedere nel fisco il carattere di 'patrimonio dello Stato', passando per la sovranità-patrimonio del Medio Evo che già vede il fisco più decisamente attratto nello *jus publicum*, sino alla Rivoluzione francese, dove il fisco e la sua personalità finiscono col venir assorbiti dallo Stato e dalla personalità di questo⁽⁴⁸⁾. Oggi sarebbe questo il 'sofferto' presupposto di ogni sistema fiscale.

Nello scenario economico e politico delle democrazie occidentali che segna il passaggio dal modello keynesiano di controllo dell'economia con i meccanismi della democrazia politica, alla soluzione neoliberista che suggerisce di ridurre, invece, gli spazi di democrazia, questo 'incorporamento epocale' si è rivelato di sempre più debole tenuta. Nel confronto-scontro sul debito pubblico tra *Fiscal State* e *Profit State* il "divario fiscale" (*tax gap*) è diventato strutturale, ovvero ha assunto il carattere di una *differenza permanente tra l'importo totale delle imposte dovute allo stato rispetto alla quantità effettivamente ricevuta*. Come dimostrano gli studi da tempo condotti su un sistema fiscale tradizionalmente considerato maturo come quello USA⁽⁴⁹⁾, confermati anche in ambito europeo⁽⁵⁰⁾, si tratta di un *deficit* di lungo termine e di notevole portata, un divario causato dai contribuenti che esagerano nel sottovalutare il loro reddito in modo che possano pagare meno tasse, e ciò in funzione delle perturbazioni delle aspettative di coesione sociale causate dal dilemma: *deficit* di bilancio *versus* crescita economica⁽⁵¹⁾. In termini sistematici si tratta, infine, di un modello noto di *scelte assicurative nei confronti del rischio, in un contesto di incertezza riguardo al fatto che l'evasione possa essere, o meno, scoperta e punita*⁽⁵²⁾. Insomma, per dirla col Lupi, "l'evasore non è un pericoloso deviante, un patologico malvivente, ma un operatore economico che produce ricchezza e cerca di sottrarla al fisco. La sua decisione di evadere dipende da una valutazione razionale, dalla percezione dei possibili controlli del fisco, dagli indizi di cui questo potrà disporre, dalle sanzioni, dalle probabilità di spuntarla in contenzioso, dall'eventualità di condoni, eccetera"⁽⁵³⁾.

Se questa è la 'modalità nota', il suo radicamento economico non è meno noto, dipendendo sì da molteplici condizionamenti ma *tutti essenzialmente riconducibili alla prossimità del sistema produttivo ad un'economia non direttamente misurabile*, ovvero ad un elevato livello di 'sommerso', terreno ormai sempre più aggregante nell'economia globalizzata⁽⁵⁴⁾. La *tax noncompliance* – ovvero il **fenomeno della non conformità**

⁴⁸ Nicola D'Amati, *La "causa impositionis"*, op. cit

⁴⁹ Cfr. Alan J. Auerbach, William G. Gale and Peter R. Orszag, *The US Fiscal Gap and Retirement Saving*, in OECD Economic Studies No. 39, 2004/2.

⁵⁰ Con riguardo alla situazione europea (e italiana), cfr. Federico Etro, *Sustainability: An Empirical Analysis for OECD Countries*, Memorandum for the Minister of Economy G. Tremonti, Ministry of Economy, Rome, in www.intertic.org.

⁵¹ Si veda il tentativo di accordare le politiche fiscali al contrasto del deterioramento della *performance* fiscale (*deterioration in fiscal performance*) suggerite dal Dipartimento per le Politiche Fiscali del FMI come delineato in George Kopits - Steven Symansky, *Fiscal Policy Rules* - IMF, 1998.

⁵² Secondo il modello di Allingham e Sandmo: l'evasione è considerata "scelta di portafoglio", effettuata da un contribuente razionale ed 'egoista'. Cfr. Luigi Bernardi e Luigi Alberto Franzoni, *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica*, in SIEP (Società Italiana di Economia Pubblica) - WORKING PAPER - No 303 - Pavia, gennaio 2004.

⁵³ Raffaello Lupi, *Le strategie della lotta all'evasione* - Convegno di Gardone Riviera, organizzato dall'Agenzia delle Entrate il 27-28 ottobre 2005, in www.nuovofiscooggi.it.

⁵⁴ Fondamentali gli studi condotti da Schneider. Cfr. Friedrich Schneider, Andreas Buehn, Claudio E. Montenegro, *Shadow Economies All over the World New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007* - The

all'imposizione fiscale da parte dei cittadini di un paese – diffusamente presente in questo ampio segmento dell'economia, sconfinando dall'approccio teoretico proposto da economisti pionieri negli anni novanta del secolo scorso⁽⁵⁵⁾, per proporsi come evidenza di ordinaria attualità, 'agire diffuso' che inevitabilmente vanifica le strategie di intervento "a valle", ovvero i tradizionali strumenti a disposizione **degli enti di controllo** per il contrasto dell'evasione, costituiti dalla sanzione amministrativa e dalla probabilità degli accertamenti. E ciò prescindendo dall'efficienza della macchina organizzativa.

La maggior parte degli approcci definitivi e descrittivi dividono l'economia sommersa in precise componenti fra loro ampiamente interconnesse: criminale, irregolare, domestica e informale. Il settore criminale è definito come relativo a beni e servizi illecitamente prodotti, come ad esempio la produzione e il commercio di sostanze stupefacenti. Il settore irregolare viene definito come relativo a beni e servizi legalmente prodotti che si sottraggono agli obblighi legali di segnalazione, in altri termini l'ambito dell'*evasione fiscale propriamente detta*. Il settore domestico è definito come produzione familiare. E, infine, il settore informale è definito come attività economiche che eludono i costi e sono escluse dai benefici di legge, come la microimpresa non regolamentata. Ora, non tutte le attività "nascoste" inducono repulsione. Un'economia sommersa attiva spesso implica la presenza di politiche economiche inefficienti e, dunque, ogni attività economica che supera le inefficienze nel sistema esistente è plausibilmente intesa come un fatto positivo. L'attività economica nascosta può persino aver aiutato la transizione verso economie di mercato, incrementando gli sforzi imprenditoriali in fase di transizione. Non è un caso che nei paesi in via di sviluppo il settore informale dell'economia nel suo complesso è fonte primaria di beni e servizi fondamentali⁽⁵⁶⁾.

Questo inquadramento viene troppo spesso ignorato nei dibattiti di politica fiscale. I modelli teorici d'indagine quasi sempre danno per scontato che in linea di principio tutti seguono le regole, fatti salvi i 'soggetti devianti'. In realtà, la risposta comportamentale alle regole fiscali presenta una gamma complessa di motivazioni di scelta, rispetto al semplice impegno / disimpegno da modalità produttive e di consumo palesi. Molti cittadini altrimenti onesti, al fine di evadere le tasse, sono disposti a infrangere la legge. Una volta che ci si cala nell'economia sommersa – dove, in effetti, *tutti gli attori possono decidere in termini di "aut aut" rispetto all'intero sistema fiscale* – la risposta alla politica fiscale è del tutto nuova. Tasse che possono sembrare 'ottimali' fuori dal sommerso non lo sono più una volta presa in considerazione l'opzione di entrarvi⁽⁵⁷⁾. L'incentivazione o la disincentivazione al 'transito' nell'area del sommerso non attengono, poi, soltanto al carico

World Bank, Policy Research Working Paper 5356 - July 2010; Friedrich Schneider, *The Shadow Economy in Europe*, Johannes Kepler Universität, 2011 e, riguardo a tutti i Paesi OCSE: Friedrich Schneider, *The Shadow Economy and Shadow Economy Labor Force: What Do We (Not) Know?*, Johannes Kepler University of Linz e INZA - Institute for the Study of Labor - Discussion Paper No. 5769 - June 2011. Sempre secondo le stime di Schneider, l'economia sommersa in America ammonta a quasi l'8% del PIL, in pratica vale circa 1 miliardo di dollari.

⁵⁵ Michael G. Allingham - Agnar Sandmo, *Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics* 1 (1972), pp. 323-338. James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, *Tax Compliance*, in *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, No. 2, - Juin 1998, pp. 818-860.

⁵⁶ Matthew H. Fleming, John Roman, Graham Farrell, *The Shadow Economy*, in *Journal of International Affairs*, Spring 2000, 53, no. 2. - The Trustees of Columbia University in the City of New York.

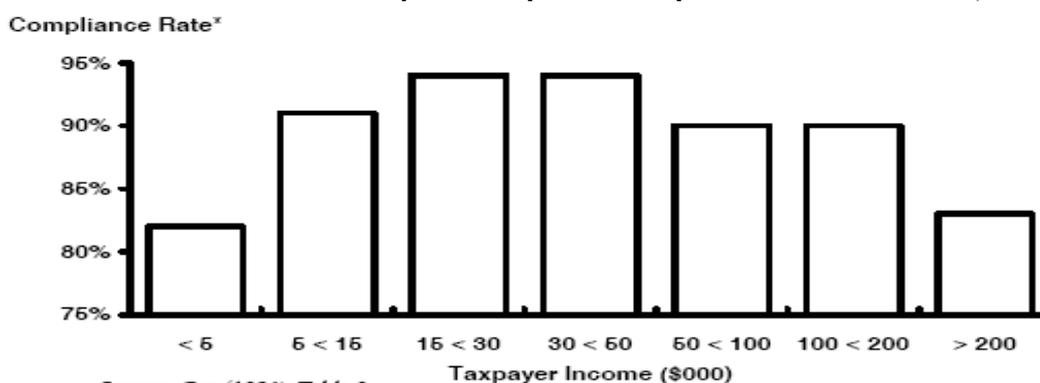
⁵⁷ Peter S. Spiro, *Tax Policy and the Underground Economy*, in AA.VV., *Causes and Consequences of the Underground Economy*. Edited by Christopher Bajada and Friedrich Schneider, Ashgate Publishing, Aldershot, 2005.

fiscale o contributivo ma ai livelli di regolamentazione presenti nell'economia ufficiale o, addirittura, ai divieti espliciti che interessano soprattutto gli immigrati privi di permesso di soggiorno, o ancora ad una più generale 'flessibilità dell'impegno' (orario di lavoro, competitività, produttività, ecc.), soprattutto per chi si ritrova ad essere un 'lavoratore indipendente' (*selfemployed*).

Nel modello econometrico sviluppato da James Alm e Edward B. Sennoga, un'alta incidenza dell'evasione fiscale procede dai 'benefici di sistema' che ritraggono coloro che con successo evadono le tasse, sul piano dall'equilibrio generale dei prezzi relativi e dell'efficienza dei fattori di produzione. Rispetto alla scelta di collocazione dentro le attività in questione, i 'benefici da evasione' vengono traslati, almeno in parte, dagli evasori ai consumatori, attraverso una riduzione dei prezzi relativi. Gli effetti 'distributivi' generali determinati dal poter lavorare con il prezzo relativo più favorevole e l'incremento di produttività che ne consegue, sono tutti fattori che non consentono di contrastare efficacemente l'incentivo ad entrare nel settore informale. In altri termini, "(..) *l'evasione fiscale è molto simile a un "vantaggio fiscale" previsto per legge, per cui la risposta di contrasto dovrebbe tendere all'eliminazione di questo vantaggio*"⁽⁵⁸⁾.

Secondo l'interpretazione 'neo-etica' dei modelli d'analisi *dell'evasione fiscale quale massimizzazione dell'utilità soggettiva*, un efficiente rapporto fisco-contribuente - cioè un approccio che genera un alto livello di contrasto all'evasione - sta tutto nella risoluzione del dilemma se adottare un trattamento amministrativo autoritario, finendo però per minare il rapporto stesso, ovvero se l'autorità fiscale non deve piuttosto praticare un trattamento rispettoso del contribuente supportandolo nell'adempimento, e così accrescere l'*etica fiscale individuale*. Quest'ultimo approccio – considerato preferibile – riconduce il criterio di efficienza ad una relazione essenzialmente psicologica, dove il 'pagamento delle tasse' è considerato un agire «*quasi volontario*». Il ricorso ad un «*contratto psicologico fiscale*» tra il contribuente e l'autorità amministrativa assicura un'elevata *compliance*, sulla base del principio che non v'è deterrente all'evasione che non proceda da un'*etica esogenamente imposta*, in genere attraverso il sostegno alla corretta applicazione di una legislazione spesso oscura⁽⁵⁹⁾.

Grafico 1 - Indice di Tax Compliance rispetto alle imposte federali USA – IRS, 1979



Source: Cox (1984), Table 3.

*The compliance rate is the total reported tax liability divided by an estimate of the total correct tax liability.

⁵⁸ James Alm - Edward B. Sennoga, *Mobility, Competition, and the distributional Effects of Tax Evasion*, in Tulane Economics Working Paper Series - Working Paper 1108, April 201 – pag. 31.

⁵⁹ Cfr. Lars P. Feld - Bruno S. Frey, *The Tax Authority and The Taxpayer. An Exploratory Analysis* - Lars P. Feld - Bruno S. Frey Paper, 2003.

Tale lettura, implicitamente comprensiva dell'esistenza di uno *rapporto virtuoso* fra un alto indice di *compliance* e un alto livello di gettito da imposizione sul reddito personale (specie in un sistema di tassazione ad aliquote progressive), mostra, invero, un limite intrinseco nell'evidenza empirica già emersa, ad es., nel rapporto sulla misurazione del tasso di *compliance* (*Taxpayer Compliance Measurement Program – TCMP*), elaborato dall'*Internal Revenue Service*, per l'anno 1989 (Grafico 1).

A partire dal “curioso andamento” (“*curious pattern*”) - come definito dall'estensore del rapporto Dannis Cox⁽⁶⁰⁾ e, per ciò, denominato “*Paradosso di Cox*” - della curva di *compliance* a “U rovesciata”, con una distribuzione diseguale degli indici nelle gamme del reddito minimo e massimo, emergeva che il gruppo centrale di contribuenti - compreso tra \$ 15.000 e \$ 50.000 di reddito - *era quello che presentava il più alto tasso di conformità*. Ora, tenuto conto che rispetto agli *standard* di composizione reddituale USA, il *range* in evidenza comprende, sostanzialmente, la quota dei *redditi da lavoro*⁽⁶¹⁾, ovvero quelli meno soggetti a manipolazione, parrebbe che la *compliance* come parametro di efficienza anti-evasione non rileva né rispetto ai redditi ‘bassi’, ipoteticamente sottostimati, né a quelli ‘alti’, da considerare, sempre in ipotesi, a elevata conformità formale⁽⁶²⁾. Insomma, l'attenzione alla *compliance* non produce un'apprezzabile inversione di tendenza rispetto alla *sottodeterminazione dei redditi variabili*, sia nella forma tipica di *Tax Evasion* che in quella di *Tax Avoidance*, cioè l'uso di mezzi legali per modificare la situazione finanziaria di un individuo al fine di ridurre le imposte sul reddito, anch'essa tipica modalità di ‘pianificazione fiscale’, un tempo espressione della ‘civiltà fiscale anglosassone’, poi progressivamente assimilata all'evasione (elusione) man mano che il ciclo economico ha manifestato il suo più basso punto di sbocco⁽⁶³⁾.

Riprendiamo, allora, il modello dell'*utilità soggettiva* ma considerandola strettamente correlata ai benefici di sistema dall'interscambio di «*beni indifferenziati e fungibili*» (*commodities*), fra *white market* e *black market*.

Secondo Schneider e Enste⁽⁶⁴⁾, l'economia sommersa comprende non solo redditi da attività illegali, ma anche *quote di reddito non dichiarato proveniente dalla produzione di beni e servizi legali*, sia di natura monetaria che relativi allo scambio di beni e ‘utilità’. Di conseguenza, secondo uno schema più articolato sul versante impositivo, essa comprende *tutte attività economiche che l'autorità fiscale generalmente considera ‘imponibili’*. Il principale effetto ‘collettivo’ è quello di rendere il sommerso appetibile e compatibile con le aspettative di sicurezza sociale tradizionalmente correlate ad un consistente risparmio del *reddito disponibile da spendere o investire*, insomma quello che in un contesto contabile

⁶⁰ Dennis Cox, *Raising Revenue in the Underground Economy*, in *National Tax Journal* 37 No. 3 (1984) – pp. 283-288.

⁶¹ Essenzialmente i redditi dei lavoro dipendente e quelli dei cd. “lavoratori indipendenti” - *selfemployers* – per altro questi ultimi con un'incidenza sul totale largamente inferiore a quella di molti paesi europei.

⁶² In alternativa, tale indicatore sembra contraddire la visione ortodossa per cui l'evasione dovrebbe aumentare in un sistema con elevate aliquote fiscali marginali, ovvero può dare conto del fatto che l'evasione dei soggetti con redditi elevati fa capo a meccanismi sofisticati che non contraddicono il rispetto formale delle regole.

⁶³ Phyllis Lai Lan Mo, *Tax Avoidance and Anti-Avoidance Measures in Major Developing Economies* – Geernwood Publishing Group Inc., 2003. Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion* - U.S. Congressional Research Service - September 3, 2010.

⁶⁴ Friedrich Schneider e Dominik Enste, *Hiding in the Shadows. The Growth of the Underground Economy*, International Monetary Fund - March 2002.

d'impresa, viene rilevato come *Reddito operativo dopo le imposte (Net Operating Profit After Taxes)*. Ad esempio, le persone che ricevono consistenti sussidi di disoccupazione hanno un forte disincentivo al lavoro nell'economia ufficiale. I trasferimenti fra *white market* e *black market* possono, invece, aumentare significativamente il loro reddito complessivo e non impediscono loro di lavorare in attività clandestine.

Un tipico 'schema d'interazione' *white market* \Leftrightarrow *black market* può essere quello proposto da Lippert e Walker⁽⁶⁵⁾:

Tabella 2 - Tipologia delle attività economiche del sommerso

Tipo di Attività	Transazioni monetarie	Transazioni non monetarie		
ATTIVITÀ ILLEGALI	Commercio di beni rubati, produzione e spaccio di droga, prostituzione, gioco d'azzardo, contrabbando, frodi.	Baratto di droghe, beni rubati o di contrabbando. Produzione di droghe o coltivazione per uso proprio. Furto per uso personale.		
	Evasione*	Elusione**	Evasione*	Elusione**
ATTIVITÀ LEGALI	Reddito da lavoro autonomo non dichiarato. Salari, stipendi e risorse da lavoro non dichiarate in relazione a servizi legali e merci.	Sconti per i dipendenti, <i>fringe benefits</i> .	Baratto di servizi legali e delle merci.	Tutti fanno da sé e si agevolano a vicenda.

Fonte: Lippert and Walker, *The Underground Economy: Global Evidence of its Size and Impact*. Vancouver, B.C., The Frazer Institute, 1997 (* = Tax Evasion; ** = Tax Avoidance).

Considerata da un punto di vista dell' "efficienza di mercato", la dinamica di trasferimento *white market* \Leftrightarrow *black market* mostra, dunque, paradossi ufficialmente inconfessabili ma molto concreti: *nella condizione data* il settore informale è più competitivo ed efficiente rispetto al settore formale, e quindi un aumento dell'economia sommersa può persino stimolare la crescita economica globale. Sempre studi empirici hanno dimostrato che almeno due terzi del reddito prodotto nell'economia sommersa viene rapidamente speso nell'economia ufficiale. In Germania e in Austria, due terzi del valore aggiunto prodotto dall'economia sommersa non sarebbe stato disponibile a tutti, se l'economia sommersa non fosse esistita. Nel Regno Unito, nel periodo 1960-84, gli utili generati nell'economia nascosta hanno incrementato in maniera significativa la spesa dei consumatori, in particolare su beni durevoli e servizi. Gli effetti positivi di tali spese sulla crescita economica e le entrate da *imposte indirette* sicuramente non possono essere ignorati⁽⁶⁶⁾.

Proviamo, allora, a ricucire le fila del discorso fin qui condotto.

Iniziamo da una premessa di carattere generale: ancor prima che il cosiddetto processo politico possa determinare la struttura del sistema tributario e le sue caratteristiche (in particolare quelle redistributive) tramite la costruzione di *fattispecie impositive* in relazione al reddito nazionale, è sull'*esclusività* della *potestà impositiva* che si misura l'accettazione, da parte dei soggetti dell'economia mercantile, della perdita relativa di efficienza dello

⁶⁵ In Friedrich Schneider e Dominik Enste, *Hiding in the Shadows*, cit.

⁶⁶ Id.

scambio nel mercato di concorrenza perfetta, cioè dell'effetto riduttivo che produce l'imposizione sui *surplus* dei partecipanti allo scambio, effetto ritenuto accettabile per finanziare altri obiettivi di politica economica con conseguenti ricadute positive per l'economia. Insomma: l' "anima errante" richiede un invero univoco.

Questo paradigma non appartiene, per vero, in via esclusiva alla visione della finanza pubblica d'ispirazione liberista, anche se sul piano della *tax policy* si tratta dell'opzione più congeniale per questa ideologia. Esso ispira, infatti, in nome di libertà naturali e pre-politiche in un certo qual modo indipendenti dal loro riconoscimento istituzionale, l'idea di 'concedere' "(...) *all'ente pubblico solo quanto è strettamente necessario per finanziare l'offerta dei beni pubblici classici (servizi giudiziari, polizia, difesa)*"⁽⁶⁷⁾. Sul terreno di un più generale consenso, inoltre, "(...) *questa filosofia crea un certo appeal e ha una notevole resa politica, perché si pone anche in sintonia con il comune malcontento verso la (spesso) maldestra gestione della leva tributaria e della spesa pubblica. Molti, infatti, pensano istintivamente che il reddito pre-tasse – e cioè considerato prima di essere falcidiato dalle tasse – sia naturalmente loro finché il Governo non glielo porta via con atto di autorità; e la stessa cosa pensano del reddito degli altri*"⁽⁶⁸⁾.

In concreto, sull'*esclusività* della *potestà impositiva* riposano fondamentali certezze. Richiamiamo quelle che ci paiono più significative per il tema trattato:

- la nozione di *sistema tributario* è espressamente formulata in norme di rango primario (finanche a livello costituzionale) dell'ordinamento fiscale, in linea di massima finalizzate sia a garantire il *livello limite* di gettito complessivo che gli *effetti redistributivi* di sistema;
- la *distribuzione del reddito* e la sua *composizione* svolgono un ruolo importante nella presenza o meno di conformità fiscale (*tax compliance*);
- *l'intensità dell'imposizione* e la *destinazione del gettito* sono tendenzialmente adattate al criterio dell'*efficienza economica* (allocazione delle risorse);
- il *funzionamento del mercato* e il *regime di produzione del reddito* rispondono alla 'norma' della neutralità d'incidenza delle imposte sui prezzi relativi.

Il processo di 'scomposizione' e 'ricomposizione' dell' "ordine macroeconomico" vantato dagli apprendisti stregoni dell'economia globalizzata, ha scompaginato questo equilibrio, contraddicendo sistematicamente il principio dell'*esclusività* della *potestà impositiva* e le 'aspettative' definite, in base ad essa, negli ordinamenti civili democratici. *Governance* senza *Government*, istanze sovranazionali animate da *Membership* oscure portatrici di regole organizzative e produttive non condivise, *Policy* fiscale che rivendica un gettito in crescita lineare continuamente 'adattato' agli squilibri del ciclo economico, sono il bagaglio di *Rules of Economics* 'debordanti' rispetto agli equilibri 'civili' ma, per ciò stesso, rivendicate dagli apologeti della globalizzazione. Il modello di produzione realmente dominante in questo contesto diventa quello simmetrico della 'compresenza': *perfetta concorrenza* (con imprese regolari che faticano a sopravvivere) e *oligopolio* (con imprese 'in nero', vitali e avverse al rischio), un contesto in cui l'analisi empirica «*mostra*

⁶⁷ Franco Gallo, *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in POLITICA DEL DIRITTO / anno XXXIV, n. 4, dicembre 2003 – pag. 506.

⁶⁸ Id, pag. 505.

che l'evasione fiscale rende 'più competitivo' il mercato»⁶⁹). In questo ambito produttivo, infatti, "(...) la presenza di costi di occultamento dell'imponibile evaso fa sì che le scelte di produzione e traslazione delle imposte sui prezzi di consumo vengano influenzate dalle scelte di evasione"⁷⁰). Il tutto, con l'effetto di rendere costantemente 'più elastica' l'aliquota d'imposta attesa rispetto all'aliquota d'imposta legale.

Interpretare il *tax gap* significa soprattutto elaborare un efficace modello concettuale di comprensione della *non-compliance*.

Ora, a parte le rilevazioni dell'IRS, sistematiche ma non del tutto prive di 'valori stimati' e troppo attente a proporre il problema in termini di «*contrasto ai paradisi fiscali*», nonché l'attenzione crescente al fenomeno mostrata dall'OCSE, seppure rispetto al gettito dell'IVA e troppo sbilanciata sul versante della «*cooperazione fra le amministrazioni fiscali*», parrebbe che un *calcolo sistematico del tax gap effettivo* sia, ad oggi, patrimonio conoscitivo empirico esclusivo dell'Hmrc, cioè l'*Her Majesty's Revenue & Customs*, ovvero l'*Amministrazione delle Imposte e delle Dogane di Sua Maestà Britannica*⁷¹). Come nota Stephen Phua, la misurazione del *tax gap* è considerato, in genere, un esercizio difficile (*difficult exercise*)⁷²). Difficile e, aggiungiamo, verosimilmente 'sterile' sul piano socio-politico, mostrando che il divario gettito atteso / gettito effettivo - in sostanza l'*evasione fiscale* tradizionalmente intesa - è elemento insito in ogni sistema economico, e ormai fenomeno strutturale strettamente connesso alla sistematica presenza del sommerso.

Applicando il modello della *massimizzazione dell'utilità soggettiva attesa* di Allingham e Sandmo alla composizione del *tax gap* USA, Slemrod e Yitzhaki⁷³) giungono alla conclusione che:

- gran parte del guadagno da evasione può essere spostato dagli evasori ai consumatori attraverso la riduzione dei prezzi, senza alcuna diminuzione dell' "utile marginale" dell'evasore;
- gli effetti sui prezzi relativi tendono a smorzare l'impatto delle variazioni delle aliquote fiscali sul grado di evasione;
- l'effetto dell'evasione sul ricavo marginale, rispetto alle variazioni delle aliquote d'imposta, dipenderà dall'elasticità dei consumatori nell'orientare i consumi settoriali.

La principale chiave di lettura fornita dai due autori è che "(...) *l'atto di evasione fiscale è strettamente legato alla produzione di un bene distinto*", ed è provato "(...) *che l'evasione si concentra in particolare settori, come quelli che forniscono servizi direttamente ai consumatori, a causa della modesta dimensione produttiva che può agevolare l'occultamento dei redditi e il minor gettito rispetto ai servizi forniti alle*

⁶⁹ Cfr. Federico Gabriele Entro, *Incidenza fiscale e regole di Ramsey con potere di mercato ed evasione*, in Working Paper, n. 32 – OCSE, 1998.

⁷⁰ Id, pag. 29

⁷¹ In base all'ultimo rapporto ufficiale dell'HMRC - *Measuring the tax gap 2010* - pubblicato nel settembre 2010, il divario fiscale (*tax gap*) complessivo nel Regno Unito era calcolato in 42 miliardi di sterline, composto per buona parte dal divario sul valore aggiunto (IVA) (36% del gap fiscale totale) e da quello su imposte sul reddito, contributi sociali e imposte sui capitali (35% del gap fiscale totale).

⁷² Stephen Phua, *Tax Gap: Causes and Solutions*, in Conference on Global Cooperation and Sustainable Growth and Development Views from G20 Countries - 13 – 14th September 2011, pag. 4.

⁷³ Joel Slemrod - Shlomo Yitzhki, *Tax Avoidance, Evasion, and Administration*, in *Handbook of Public Economics*, Vol. 3, A.J Auerbach and M. Feldstein, 2002 – pag. 1435.

imprese”(74). In altri termini, l’evasione fiscale è funzionale non solo al risparmio sui prezzi di produzione ma anche all’incremento del reddito, sia dell’evasore che del consumatore. Essa si verifica se, in quanto contribuenti, entrambi prevedono di aumentare il loro reddito evadendo le tasse, evitando le sanzioni in cui incorrerebbero se fossero scoperti. *Un meccanismo ‘solidaristico’ che continua a funzionare fino a quando l’aumento di reddito compensa l’aumento del rischio.*

Al di là dell’ottimizzazione della normativa fiscale e delle regole di *policy* adottate dalla “*tax administration*”, orientate ad un efficace sistema di sanzioni, a controlli a campione, al rafforzamento organizzativo, all’elaborazione di precise regole di revisione fiscale, all’allocazione ottimale delle risorse umane, ecc., fondamentale rimane il fatto che il costo sostenuto dal contribuente nel processo di riduzione del debito d’imposta non diventi un ‘costo economicamente compatibile’ con l’assetto economico dato. L’approccio economico-strutturale relativo alla relazione fra economie formali e informali, dimostra infatti che fra le due aree opera un ‘equilibrio generale’ ove “(…) *i guadagni provenienti da evasione sono spostati dal evasori ai consumatori della loro produzione attraverso una riduzione dei prezzi*”(75). Le implicazioni, in specie per i programmi di politica fiscale, sono determinanti. I programmi dei governi che, esempio, ignorano l’effetto redistributivo prodotto dagli operatori del mercato informale “(…) *possono peggiorare la distribuzione effettiva del reddito, soprattutto se tali programmi sono attuati con la convinzione che il settore informale realizza l’unico beneficio di non pagare le tasse*”(76). La forza dell’equilibrio osservato risiede, infine, nell’interazione tra diversi settori dell’economia e rappresenta l’impatto che la riallocazione delle risorse tra tali settori ha nel determinare sia i protagonisti dei cambiamenti che quelli che li subiscono.

La mancanza di apprezzamento o la disattenzione per tali dinamiche, e la conseguente assenza di interventi ‘pre-fiscali’ di rottura di tale equilibrio, conducono direttamente alla reiterazione delle campagne di “lotta all’evasione”, proponendo risultati sistematicamente ‘inarrivabili’. Propositi un po’ patetici e tanto folli se, come diceva Albert Einstein, “*follia è fare sempre la stessa cosa aspettandosi risultati diversi*”.

⁷⁴ Id. pag. 1435-1436.

⁷⁵ Edward B. Sennoga, *Essays on Tax Evasion*, (2007). Economics Dissertations. Paper 18 – pag. 91.

⁷⁶ Id. pag. 92-93.