



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI BERGAMO**

Scuola di Alta Formazione Dottorale

Dottorato di Ricerca in Economia e Diritto dell'Impresa (Business & Law)

XXXV Ciclo

Settore scientifico disciplinare (SSD): IUS/12 – Diritto Tributario

**UNA PROSPETTIVA SOCIOLOGICA NELLO
STUDIO DEI FENOMENI EVASIVI ED ELUSIVI**

Tutor:

Chiar.mo Prof. Gianluigi Bizioli

Tesi di Dottorato

Mara FIERRO

Matricola n. 1018446

ANNO ACCADEMICO 2021 / 2022

A mamma e papà
A mio nipote Marco
In ricordo di Luca

Sommario

Introduzione	1
--------------------	---

Capitolo Primo

Genesi della tassazione: origini storiche e prospettive evolutive

1. Perché guardare al passato?.....	9
1.1. L'Età antica	11
1.1.1. L'antico Egitto	12
1.1.2. L'antica Cina.....	15
1.1.3. L'antica Grecia.....	16
1.1.4. L'antica Roma.....	20
1.2. Il Medioevo: fisco e religione, un connubio possibile?.....	26
1.3. Intermezzo: dai suonatori medievali che raccontavano la frode fiscale... ..	28
1.4. ...a Shakespeare	32
2. Breve rassegna dell'evoluzione del sistema tributario italiano dall'Unità d'Italia fino al governo attuale	35
3. Fiscalità sovranazionale tra sovranità impositiva e armonizzazione.....	62
3.1. Il ruolo della globalizzazione e la concorrenza fiscale.....	64
3.2. Sinergie tra sistemi fiscali: l'Unione europea	75

Capitolo Secondo

Dalla presunta equità del sistema fiscale alla fallacia della finalità redistributiva: la patologia del tributo

1. Premessa.....	81
2. Il potere tributario e il fine redistributivo del tributo	82
3. Etica ed equità. Fisco amico o fisco equo?	85

4. La piaga dell'economia sommersa	94
5. La patologia del tributo: evasione ed elusione e conseguente crisi dell'equità distributiva.....	97
5.1. L'evasione fiscale.....	99
5.2. Abuso del diritto ed elusione fiscale	102

Capitolo Terzo

Profili sociologici e psicologici della percezione del tributo: la necessità di agire sulla fisiologia del tributo

1. «Le tasse sono una cosa bellissima» ma a (quasi) nessuno piace pagarle 113	
1.1. L'obiezione fiscale	116
2. L'individuo che ignora (e che prova emozioni) può essere considerato soggetto razionale?	134
3. Come mai le variabili sociologiche e psicologiche dovrebbero interessare gli economisti (e il legislatore).....	137
3.1. La configurazione sociologica dell'imposta.....	139
3.2. Psicologia fiscale: le definizioni giuridiche non sono sufficienti a risolvere i problemi comportamentali. Conseguire la tax compliance superando l'approccio classico	146
3.3. La leva del biasimo sociale.....	149

Possibili rimedi, in luogo delle conclusioni: agenda di ricerca

Il doppio binario dei social network: ottimi per l'accertamento fiscale, potenzialmente utili per la consapevolezza fiscale.....	156
Per un "tax design"	161
Considerazioni finali	166
 Bibliografia	 172

Introduzione

L'obiettivo della ricerca è adottare un approccio differente e poco utilizzato – benché non inedito – al fine di indagare sulla correlazione tra la percezione odiosa del tributo da parte dei contribuenti e i fenomeni evasivi ed elusivi, dandone una diversa lettura; con percezione «odiosa» si intende la sensazione del contribuente che il gettito fiscale sia mal gestito e che vi siano delle disparità di trattamento tra contribuenti.

Adeguarsi alla norma o evadere i tributi?

Secondo diversi autori¹ l'evasione fiscale è spiegabile sulla base di condizioni sociali e fattori psicologici. Le condizioni sociali si distinguono in «istigazioni», ossia l'elevata pressione fiscale e la presenza di norme sociali che misurano il successo sulla ricchezza e «deterrenti» il rigore dei controlli fiscali, la severità delle sanzioni giuridiche e della riprovazione sociale.

Anche i fattori psicologici possono svolgere sia una funzione «istigatrice», vale a dire la percezione dell'iniquità del sistema fiscale, l'orientamento egoistico, la difficoltà a adempiere gli obblighi fiscali sia una funzione «deterrente», cioè la percezione dell'impossibilità di evadere il fisco, la paura di essere perseguiti.

La ricerca sociopsicologica sul comportamento fiscale ha esplorato il ruolo svolto dalla percezione di equità del sistema.

Tra contribuente e Stato c'è una relazione di scambio: il primo versa i tributi e contributi previdenziali, il secondo fornisce una serie di servizi, quali assistenza, sanità, educazione, difesa e altri ancora.

¹ *Ex multis*, H. ELFFERS - R.H. WEIGEL - D.J. HESSING, *The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior*, in *Journal of Economic Psychology*, vol. 8, issue 3, 1987, pp. 311-337; R.H. WEIGEL - D.J. HESSING - H. ELFFERS, *Tax evasion research: a critical appraisal and theoretical model*, in *Journal of Economic Psychology*, 8(2), pp. 215-235.

Il senso di iniquità può originare dalla convinzione di ricevere pochi servizi rispetto ai tributi versati, oppure di pagare di più, per i medesimi servizi, rispetto ad altri individui. Si può ipotizzare che chi giudica lo scambio iniquo metterà in atto delle misure per ripristinare l'equilibrio e l'evasione è una di queste misure.

Del resto, il diritto è una forma di disciplinamento sociale e la materia tributaria, seppur rientrante nel novero dei c.d. diritti di secondo livello è forse quella che impatta maggiormente sui comportamenti sociali e che a sua volta trae benefici e svantaggi dai comportamenti dei contribuenti.

Per un certo verso si rientrerebbe quindi nell'ambito della sociologia del diritto il cui obiettivo è studiare i rapporti tra il diritto e la società, il che comporta – almeno a livello concettuale – che il diritto dovrebbe avere con la società rapporti stretti e organici, e che la società dovrebbe essere concepita in modo da riconoscere idonei spazi al diritto; tali relazioni sono costantemente sottoposte all'azione di diverse variabili.

Dalle risultanze della preliminare *literature review* effettuata a livello internazionale sono emersi diversi fattori/elementi rilevanti: (i) se il sistema fiscale sia giusto² (ii) se il *government* gestirà al meglio il gettito, e quindi come viene speso il denaro pubblico (iii) chi, all'interno del *government*, spenderà i soldi (iv) se il sistema processuale sia equo (v) a chi altro venga chiesto di pagare i tributi (vi) se i contribuenti che non si conformano vengano puniti.

Gli individui sono tenuti a versare i tributi e in linea di principio lo fanno, anche se preferirebbero non farlo: ciò che determina se e quanto decidono di pagare dipende da qualcosa di più di un calcolo costi-benefici.

I risultati della letteratura all'intersezione tra economia e psicologia hanno suggerito che molti fattori sono rilevanti, principalmente, la percezione delle persone su come il denaro viene speso, e a chi (altro) viene chiesto di pagare le tasse.

² Si rinvia a K. WICKSELL, *A New Principle of Just Taxation*, *International Economic Association Series*, in Richard A. Musgrave & Alan T. Peacock (ed.), *Classics in the Theory of Public Finance*, pp. 72-118, per un interessante spunto sul tema.

Gli economisti Alm e Torgler³ hanno infatti evidenziato – con riferimento alla *tax compliance* – come l’esistenza di un diverso grado di lealtà fiscale influenzi la correttezza fiscale in differenti contesti socio-culturali: diverse culture, e quindi diversi valori, possano indurre le persone a comportarsi diversamente non solo rispetto ai classici temi della *tax compliance*, ma anche in ambiti fiscali più allargati.

Le scienze sociali, anziché studiare semplicemente la *tax morale* – ossia la lealtà fiscale, la propensione degli individui ad assolvere l’obbligo del pagamento dei tributi – attraverso un solo indicatore (per esempio tramite domanda diretta: «in che misura pensi che l’evasione fiscale sia giustificabile?») si possono avvalere di uno spettro di indicatori più ampio, che includa anche il modo in cui gli atteggiamenti e i valori dei cittadini influenzano il loro comportamento in ambito fiscale.

Rispetto al tema della gravità percepita, un possibile indicatore per la sua misurazione sono le sanzioni attribuite; l’esperienza italiana, per esempio, è caratterizzata in modo irragionevole dalla coesistenza di un apparato sanzionatorio feroce e dal costante ricorso a rimedi condonistici.

In generale, gli studiosi del diritto riconoscono che fattori sociali, come la cultura e le norme del gruppo di appartenenza, possano influenzare il comportamento giuridico⁴ con la lode e la riprovazione⁵.

³ J. ALM, B. TORGLER, *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*, in *Journal of Economic Psychology*, Volume 27, Issue 2, 2006, pp. 224-246.

⁴ J. BUCKENMAIER - E. DIMANT - L. MITTONE, *Effects of Institutional History and Leniency on Collusive Corruption and Tax Evasion*, in *Journal of Economic Behavior & Organization*, 175, 2020, pp. 296-313.

⁵ A titolo di esempio si segnala lo studio basato sulla *Theory of Planned Behaviour* che ha indagato sulle opinioni degli studenti sull’etica dell’evasione fiscale, le loro intenzioni di evadere le tasse e i fattori che predicano tali intenzioni. I dati sono stati raccolti da 662 studenti della Business School dell’Università del Ghana. I risultati indicano che l’intenzione di evadere le tasse tra gli studenti è bassa e la maggior parte degli intervistati percepisce in generale l’evasione fiscale come una pratica non etica. I risultati dimostrano anche che l’atteggiamento, le norme soggettive e obblighi morali hanno importanti implicazioni sull’intenzione di evadere le tasse; si rinvia a

Secondo Friedman per esempio, il gruppo sociale può essere concepito una sorta di Stato alternativo che distribuisce le proprie ricompense e le proprie pene; il gruppo, in questo senso, svolge un ruolo «concorrente» a quello dello Stato, dal momento che è in grado di emettere propri messaggi a persone che, al contempo, sono soggette anche a norme dello Stato. Il gruppo rivolge messaggi anche al governo e alla pubblica amministrazione e, in questo senso, svolge un ruolo di istigatore di azioni coercitive delle istituzioni pubbliche.

Sempre secondo Friedman, infine, le norme possono essere rispettate anche per pigrizia, abitudine e inerzia. Le norme giuridiche mirano, infatti, a creare modi di comportamento standardizzati e tracciano una strada che è percorsa per il solo fatto che è lì, facile da percorrere e a disposizione: è la linea di minore resistenza.

Ciò che emerge è la mancata percezione dell'interesse erariale come di un bene collettivo prioritario rispetto all'interesse individuale. Per esempio, in ambito di *tax whistleblowing*, le segnalazioni dei privati cittadini sono poco diffuse perché prevale la convenienza del non intromettersi, di non innestare meccanismi burocratici per un qualcosa che non riguarda la propria persona – benché, in realtà, riguardi tutti – anche perché le segnalazioni riguarderebbero fenomeni di evasione marginali dal punto di vista numerico, scarsamente significativi in sé per sé considerati, benché molto diffusi⁶.

Tema fondamentale ai fini della presente ricerca è quindi quello della fiducia intesa come parte essenziale della dimensione collettiva, la stessa *fides* consacrata dal diritto romano come norma che fonda il vincolo e misura la

G.M. YAW OWUSU - R. AMOAH BEKOE - F. KWASI ANOKYE - L. ANYETEI, *What Factors Influence the Intentions of Individuals to Engage in Tax Evasion? Evidence from Ghana*, in *International Journal of Public Administration*, 2020, 43:13, 1143-1155, DOI: 10.1080/01900692.2019.1665686. Con lo stesso fine lo studio di R.W. MCGEE - S. BENK - B. YÜZBAS, Tamer Budak, *Does religiosity affect attitudes toward ethics of tax evasion? The case of Turkey*, in *Religions*, 2020, vol. 11, fasc. 9.

⁶ Cfr. G. MARINO, *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4, 2020, p. 1349.

responsabilità, trova espressione non solo nei rapporti privati ma anche in quelli pubblici o comunque di natura pubblicistica⁷.

La riflessione, ricorrente nel tempo – e condivisa da chi scrive con l'autorevole dottrina che se ne è occupata – ma non abbastanza valorizzata e che qui si intende invece evidenziare, indaga sul riconoscimento della rilevanza del rapporto fiduciario tra Stato e contribuente e annessa bontà degli interventi legislativi, per comprendere se possano indurre comportamenti virtuosi in grado di concretizzarsi in un vantaggio per la collettività.

Il rapporto giuridico d'imposta è espressione di una relazione sociale ove, tuttavia, l'individuo è spogliato del ruolo di *contribuente*, ossia di soggetto che *partecipa* alle spese generali dello Stato.

Ripensare al sistema fiscale non è affatto una banalità, né qualcosa di immediato e facilmente conseguibile: occorre, forse, ricostruire la succitata *relazione sociale*.

L'indagine si propone altresì di affrontare una tematica sovente non considerata nel sistema fiscale complessivamente considerato, ossia l'aspetto psicologico della disciplina tributaria. Già nel 1903, Amilcare Puviani⁸ valorizzò la centralità dei meccanismi psicologici per spiegare l'attività finanziaria dello Stato, sottolineando le distorsioni cognitive – da lui definite illusioni – dovute all'ignoranza fiscale dei contribuenti in merito ai meccanismi sottostanti alla spesa pubblica e al prelievo fiscale.

Attraverso l'analisi critica della tassazione come fenomeno sociale ancor prima che giuridico ed economico, si intende offrire un contributo per l'individuazione della strategia più efficace per arginare i comportamenti fiscali evasivi ed elusivi posti in essere dai contribuenti, indipendentemente dalla loro ricchezza.

⁷ Si rinvia integralmente al contributo di B. BELLÈ, *Fiducia, giusto riparto ed efficienza nel sistema tributario*, in *I rapporti fiduciari: temi e problemi*, di A. Petrucci (a cura di), Giappichelli, 2020, pp. 227 ss., in cui l'Autrice esplora i fondamenti etici del sistema, analizzando la prospettiva della fiducia dal punto di vista della materia tributaria.

⁸ A. PUVIANI, *Teoria Della Illusione Finanziaria*, Milano, ISEDI, 1973.

Nel corso della ricerca emergerà con evidenza come il fenomeno in esame, che su scala maggiore favorisce il proliferare di massicci fenomeni di erosione delle basi imponibili e di artificiosa allocazione dei profitti, non è solo di natura tecnica o giuridico-tributaria, ma è anche e soprattutto una problema sociale e politico.

Verrà altresì evidenziato come le iniziative già messe in campo, pur apprezzabili dal punto di vista delle intenzioni, non sono state in grado fino a questo momento di fornire una risposta definitiva al problema.

Preso atto dell'importanza del tributo sin dagli arbori della civiltà, occorre capire se il potere tributario sia stato, e sia tutt'ora, in grado di conseguire la finalità redistributiva, che si tradurrebbe in un'*equità* distributiva idonea a rendere equo il sistema nel suo complesso.

Il tributo appare non essere percepito in sé per sé come vessatorio o iniquo⁹, lo sarebbe, invece, il sistema fiscale perché ritenuto inefficiente¹⁰, e che il tributo non sia affatto percepito nella sua funzione socio-economica.

L'evasione è un comportamento finanche ritenuto giustificabile, come dimostrato a più riprese dai ricercatori¹¹: comportamento che avrebbe portato alla crisi dell'*equità* distributiva stessa.

Tale circolo vizioso potrebbe mutare in un circolo virtuoso se accrescesse l'interesse alle tematiche sociali e comportamentali, prodromiche agli interventi di tipo tecnico propri della materia fiscale.

Non si intende spogliare la materia del particolare tecnicismo che la contraddistingue, bensì sottolineare come sia necessario un approccio *diverso* e

⁹ Una ricerca ha dimostrato, per mezzo di un'inchiesta sull'avversione alla tassazione, che quest'ultima si ridurrebbe se alle persone viene spiegata la relazione esistente tra imposte e spese; cfr. A. HADENIUS, *Citizens strike a balance: discontents with taxes content with spending*, n *Journal of Public Policy*, vol. 5, n. 3, pp. 349-365.

¹⁰ Per esempio, uno studio australiano sui sondaggi d'opinione relativi a venticinque anni di riforme fiscali indica che gli elettori non sono ostili all'imposizione in generale ma piuttosto a certe forme di tassazione; cfr. S. BLOUNT, *Public opinion and tax aversion in Australia*, in *Journal of Sociology*, Vol. 36, n. 3, 2000, pp. 275-290.

¹¹ Si rinvia, *ex multis*, a P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS - D.J. HESSING, *Tax evasion: An experimental approach*, 1991, Cambridge University Press.

per certi versi, forse, *innovativo*. Si ritiene, piuttosto, che per lo studioso di diritto tributario (e non solo) diventa essenziale comprendere taluni meccanismi sociali e sociologici per avere un'effettiva consapevolezza dei profili critici della materia.

Il tema, e di ciò chi scrive ne è pienamente consapevole, è estremamente ampio e tocca diverse discipline, non sintetizzabili in un lavoro dottorale. Avendo individuato un *gap* nella letteratura italiana¹² nell'affiancamento delle discipline sociologiche e psicologiche all'approccio economico tradizionale della fiscalità, si è ritenuto di procedere con una *literature review* internazionale per valorizzare l'utilità del binomio normativo-cognitivo.

Per non gravare il lettore di una trattazione eccessivamente articolata anche in termini di struttura, essa è stata suddivisa in tre capitoli.

Nel primo capitolo si propone una ricognizione storica¹³ generale, benché parziale per ragioni di opportunità, atta a sottolineare la pregnanza del tributo¹⁴ e i denominatori comuni ricorrenti nelle civiltà¹⁵ nelle quali, per molto tempo, la *governance* del prelievo e della spesa è stata un'attività disorganizzata nella quale a fatica vi era una separazione tra patrimonio "pubblico" e quello del sovrano. Nei paragrafi 1.3 e 1.4 ci si è concesso di spaziare fuori dai rigidi

¹² Non si intende sostenere che nessuno in Italia si sia occupato di evasione fiscale *anche* come fenomeno sociale (*ex multis* si vedano: R. IPPOLITO, *Evasori. Chi. Come. Quanto. L'inchiesta sull'evasione fiscale*, 2008; A. LECCESE, *Innocenti evasori*, 2012; A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, 2010; F. DELZIO, *Lotta di tasse. Idee e provocazioni per una giustizia fiscale*, 2012); si ritiene, piuttosto, manchino tentativi veramente apprezzabili di sviluppare teorie e modelli alternativi per la lettura e l'analisi del fenomeno in esame.

¹³ Si segnala una recente opera in cui viene ripercorso il mutamento delle strutture socio-economiche determinato dalle rivoluzioni industriali e di come ciò abbia inciso sul presupposto dell'imposizione fiscale, D. STEVANATO, *Le forme di tributo nell'era industriale*, Torino, Giappichelli, 2021.

¹⁴ Il concetto di tassazione è indefinito, e ha necessariamente una dimensione storica. È frutto di un processo di cambiamento che dipende, in maniera ricorrente, da fattori sociali, economici, politici e istituzionali. In questo senso H. Nehring - F. Schui (a cura di), *Global debates about taxation*, London, 2007.

¹⁵ Le ribellioni fiscali sono uno dei denominatori comuni. Si rinvia all'opera di D. BURG, *A word history of tax rebellions. An encyclopedia of tax rebels, revolts and riots from antiquity to the present*, London, 2004.

confini del diritto tributario, seppur per brevi cenni, proprio per apprezzarne la manifestazione sotto un punto di vista differente.

Secondariamente, si è proceduto con una rassegna dei principali interventi in materia fiscale a livello nazionale, rilevando l'assenza di tentativi davvero apprezzabili e continuativi nella direzione di una riforma sistemica, non solo dal punto di vista della disciplina in senso stretto ma anche a livello interdisciplinare.

Infine, sono state oggetto di rassegna le prospettive evolutive del diritto tributario in ambito sovranazionale, senza pretesa di esaustività ma con il solo scopo di accompagnare il lettore nel restringimento dell'ambito di ricerca.

Nel secondo capitolo sono state rappresentate le declinazioni patologiche del tributo anche alla luce delle carenze del sistema in tema di equità e redistribuzione.

Nel terzo e ultimo capitolo si sono definiti i confini della domanda di ricerca, con l'ambizioso obiettivo di valorizzare aspetti poco indagati in Italia.

In luogo delle conclusioni sono stati proposti dei possibili rimedi nonché basi per una ricerca futura.

Quanto incide la percezione odiosa del tributo nei fenomeni evasivi ed elusivi? Tanto, ma il *perché* non è affatto scontato (oltre che poco indagato).

Capitolo Primo

Genesi della tassazione: origini storiche e prospettive evolutive

SOMMARIO: 1. Perché guardare al passato? – 1.1 L’Età antica 1.1.1 L’antico Egitto – 1.1.2 L’antica Cina – 1.1.3 L’antica Grecia – 1.1.4 L’antica Roma – 1.2 Il Medioevo: fisco e religione, un connubio possibile? – 1.3 Intermezzo: dai suonatori medievali che raccontavano la frode fiscale... – 1.4 ...a Shakespeare – 2. Breve rassegna dell’evoluzione del sistema tributario italiano dall’Unità d’Italia fino al governo attuale – 3. Fiscalità sovranazionale tra sovranità impositiva e armonizzazione – 3.1 Il ruolo della globalizzazione e la concorrenza fiscale – 3.2 Sinergie tra sistemi fiscali: l’Unione europea.

1. Perché guardare al passato?

Il ruolo della tassazione nella storia dell’umanità è pacifico, ma spesso trascurato.

Come osservato da autorevole dottrina¹⁶, l’istituto giuridico del tributo trova diverse giustificazioni a seconda delle politiche economiche adottate dagli Stati in un dato momento.

La fiscalità concerne diversi ambiti disciplinari¹⁷ e, in questo senso, si può definire *multidimensionale*: non è solo una questione numerica, contabile, e quindi economica, ma anche giuridica, politica, storica e sociologica.¹⁸

Pertanto, un elaborato che vuole proporsi come un’indagine in tema di fiscalità, per comprenderne appieno le implicazioni sociologiche e psicologiche sovente trascurate o comunque non adeguatamente valorizzate, non poteva che cominciare con una ricognizione storica – almeno nei suoi punti salienti, senza pretesa di esaustività ma con l’intento di offrire non solo alla ricerca, ma anche

¹⁶ *Ex multis*, F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 19.

¹⁷ Si rinvia alle riflessioni di J. SNAPE, *The “Sinews of the State”: historical justifications for taxes and tax law*, in *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford: Oxford University Press, 2017, pp. 9-33, secondo il quale, in particolare, «first, It is maintained that historically specific ideals go a long way to shaping the purposes of levies imposed under different social and political orders. Secondly, that the nature and scope of viable purposes is a function of the social and political justification for the chosen purposes that affirms or denies both the status of a levy as a tax and the categorization of tax law as public law».

¹⁸ Cfr. L. OATS, *Taxation: a fieldwork research handbook*, Routledge, 2012.

al lettore, degli elementi utili a individuare il denominatore comune¹⁹ di migliaia di anni di storia – in ambito di imposizione fiscale²⁰, le cui ribellioni a essa connesse hanno influenzato il corso degli eventi più spesso di quanto si possa pensare, facendo emergere analogie e affinità con l'attuale e generalizzata ritrosia a pagare le imposte, benché in contesti sempre più caratterizzati da una forte pressione fiscale.

Anche il concetto di equità fiscale si è evoluto nel tempo. Un tempo l'imposizione fiscale non si curava della distribuzione equa del carico fiscale; solo dal XVII secolo la tematica assunse rilevanza.

Una ricerca²¹ sostiene che l'unificazione del XIX secolo e il fascismo abbiano avuto ripercussioni significative sullo Stato italiano e sul modo in cui gli italiani percepivano lo Stato, il che incise anche sulla fiducia nel Governo²²

¹⁹ «Each age has its own system of public revenue [...] fiscal conditions are always an outcome of economic relations», in E.R.A. SELIGMAN, *Essays in Taxation*, New York, The Macmillan Company, 1921, p. 1.

²⁰ In questo senso, il primo capitolo altro non è che una ricognizione della letteratura esistente in materia, specialmente in virtù dello scopo del presente lavoro di ricerca che non consiste, appunto, in una ricerca di tipo storico benché necessaria e prodromica all'analisi del funzionamento e della bontà di un sistema fiscale nel suo complesso. Pertanto, per la stesura del §1 si rinvia a: C. ADAMS, *Fight, Flight, Fraud: The Story of Taxation*, Euro-Dutch Publishers, 1982; C. ADAMS, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Maryland, Madison Books, 1992 in cui, in particolare, l'autore ipotizza la ciclicità dei sistemi fiscali. Secondo l'autore, esisterebbe un carico fiscale massimo oltre il quale la pressione fiscale non può essere tollerata; Adams afferma che «Laddove la potestà tributaria è usata come strumento per depredate alcuni cittadini a favore di altri ed ha come suo unico limite quello della voracità delle corporazioni sul cui consenso il governo fonda il suo potere, lì la democrazia si riduce a farsa della democrazia, e lì esploderà la rivolta». J. FRECKNALL-HUGES, *Taxation History*, in *Theory, Principles and management of Taxation: an introduction*, 2015, pp. 9-19; T. DWYER, *Taxation: The Lost History*, in *American Journal of Economics and Sociology*, 2014, 73 (4), pp. 664-988; J. F. TIMMONS, *Taxation and representation in recent history*, in *Journal of Politics*, 2010, Vol. 72, Issue 1, pp. 191-208; G. AZZARELLO, *Taxation and society in Byzantine Egypt*, in *Bulletin of the American Society of Papyrologists*, 2011, 48, pp. 233-243; R.S. BAGNALL, *Agricultural productivity and taxation in later roman Egypt*, in *Transactions of the American Philological Association-Series*, 1985, 115, pp. 289-308.

²¹ J. D'ATTOMA, *Explaining Italian Tax Compliance: A historical Analysis*, in S.H. Steinmo (a cura di) *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*, 2018, pp. 106-128.

²² Per approfondimenti su fiscalità e rapporto con le trasformazioni prodotte nelle istituzioni e nella società di uno stato moderno, si rinvia a G. VIGO, *Fisco e società nella Lombardia del Cinquecento*, Bologna, Il Mulino, 1979, pp. 336 ss.; E. STUMPO, *Finanza e Stato moderno nel Piemonte del Seicento*, Roma, Istituto Storico per l'età Moderna e contemporanea, 1979, pp. 470 ss.

dal quale conseguì un equilibrio di bassa fiducia e bassa conformità che divenne sempre più difficile da invertire.

Si ritiene, quindi, prioritaria l'esigenza di dare un'interpretazione estensiva a istituti classici, anche per mezzo dello studio della dimensione storica della tassazione²³, il che richiede certamente un maggiore sforzo nell'approfondimento di tematiche non propriamente tecniche e indubbiamente molto ampie.

Pensare alla tassazione come una relazione tra Stato e cittadini – prima ancora che tra fisco e contribuente – è la chiave più idonea per cogliere i fattori che possono influenzare tale rapporto.

1.1. L'Età antica

Gli storici fanno coincidere l'inizio dell'Età antica intorno al 3100 a.C. con l'introduzione della scrittura, e la fine nella caduta dell'impero romano avvenuta nel 476 d.C.

Secondo gli studiosi, è in questa finestra temporale che ebbe origine la civiltà urbana, in cui si rinvennero altresì le prime testimonianze in tema di tassazione, benché appaia forse improprio parlare già di tassazione.

Difatti, la presenza di un'eccedenza agricola combinata alla distribuzione sociale hanno portato sì all'implementazione di nuovi modelli di potere atti, *inter alia*, a gestire iniziative di interesse collettivo, ma l'imputazione dell'eccedenza derivante dall'attività agricola a tali iniziative non è idonea a essere definita *tassazione* nell'accezione moderna del termine, sebbene vi si avvicini molto. In questo senso, quindi, sarebbe opportuno leggere tale termine nel prosieguo di questa parte della trattazione.

²³ Apprezzabile in tal senso l'approccio di I. Martin - A. Mehrotra - M. Prasad (a cura di), *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, Cambridge, 2009).

1.1.1. L'antico Egitto

Non è certo che siano stati gli egizi a *inventare* i tributi, quel che è certo è che sono stati in grado di far funzionare un sistema di imposizione e riscossione dei tributi molto avanzato, per molti anni²⁴.

Nell'antico Egitto erano gli scribi a dare corso alle riscossione delle tasse imposte dal faraone, che venivano a loro volta stabilite in base alla verifica annuale dei conti. I contribuenti reticenti venivano obbligati a comparire avanti gli agenti del fisco per un controllo, dinanzi ai tribunali di questi ultimi.

Gli egiziani tassavano pressoché la totalità delle attività: le vendite, gli schiavi, gli stranieri, le importazioni, le esportazioni, le attività commerciali e la produzione agricola che, peraltro, non riguardava solamente il raccolto a tutto ciò che era attinente ad essa, benché a quel tempo non esisteva la moneta e il grano rappresentava una riserva di valore tangibile in grado di essere raccolta, scambiata e ridistribuita nella società. La produzione tassata, inoltre, non era quella effettiva bensì presunta, il cui calcolo veniva fatto in relazione alla quantità di terra data in affitto ai contadini.

Già ai tempi erano diffuse le pratiche di condono: gli scribi venivano istruiti nel senso di comportarsi gentilmente e umanamente con i poveri e gli indifesi.

Un elemento rilevante nella riscossione dei tributi era l'enorme potere concesso dal faraone agli scribi, con conseguenti fenomeni di corruzione ai quali si tentava di ovviare per mezzo di specifici addestramenti e controlli da parte di un gruppo speciale di scribi.

Una delle prime forme di tributo fu una somma forfettaria annuale, una sorta di tributo in blocco riscosso da ufficiali locali e consegnato al sovrano. Solo in seguito, intorno al IV secolo a.C., si registrano le prime forme di tassazione diretta. Gli scribi, pertanto, si spostavano nei territori per riscuotere le imposte.

²⁴ G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Vol. 1, Parigi, 1971, p. 40.

In questa fase rileva il ruolo dell'informare, ossia colui che – unitamente alla forza militare – contribuiva a reprimere il dissenso.

Con l'ascesa del faraone Akhenaton, più impegnato con le riforme religiose che a una sapiente gestione del regno, il tesoro del faraone venne prosciugato poiché il vuoto di potere causò l'esaurimento definitivo del gettito²⁵. I successivi regnanti furono costretti a ridimensionare il potere del faraone per evitare che ciò potesse non essere più una minaccia per il regno: questo fu un passaggio cruciale per la storia del popolo egizio poiché il faraone veniva ancora considerato un dio, ma era privato del potere supremo.

Un altro aspetto interessante che si apprende da questo momento storico fu il trattamento di favore concesso a templi e sacerdoti; come noto, il *favor* di carattere religioso si è perpetrato nel corso della storia²⁶.

Lo spaccato qui brevemente analizzato ha mostrato cosa accade in una società gravata da una sorta di totalitarismo fiscale in cui ogni transazione tassabile debba essere registrata ed esaminata, obbligando l'individuo a sottomettere ogni aspetto della propria vita all'indagine fiscale.

Si registra l'evidente assenza dei moderni metodi per il controllo del sistema fiscale, ma oggi sono cambiati gli strumenti, non il sistema.

È grazie alla Stele di Rosetta che tutto ciò che concerne l'antico Egitto ha cessato di essere una supposizione. Essa è stata, di fatto, una chiave per svelare il significato dei geroglifici, poiché nella lastra di basalto nero è inciso un messaggio in caratteri geroglifici, in demotico e infine in greco, quest'ultimo la chiave per tradurre.

²⁵ Una prima riflessione, tanto banale e lapalissiana quanto fondamentale è che un territorio amministrato può esistere ma non può sopravvivere e svilupparsi senza gettito. Eliminare o ridurre esponenzialmente il tributo è un'utopia: gestire meglio la spesa è, invece, necessario.

²⁶ Si rinvia all'analisi svolta da A. TURCHI, *Giustizia fiscale e dottrina sociale della Chiesa*, in *Iustitia*, 2010, fasc. 4, pt. 2, pp. 461-469.

La Stele di Rosetta, e forse questo aspetto è ignorato da molti, era per lo più un documento fiscale²⁷ che spiegava le nuove leggi tributarie decretate per ridurre le imposte e spronare l'economia, il tutto al fine di spegnere i disordini civili.

Non si tratta, invero, dell'unico documento di questo tipo: sono numerose le testimonianze scritte concernenti vere e proprie suppliche dei contribuenti, ma anche di lamentele per false denunce da parte degli esattori.

È qui che si fa spazio un concetto fondante di tutti i sistemi fiscali: il trattamento equo da riservare ai contribuenti, richiesto dai sovrani agli esattori.

Tuttavia, le casse rimanevano vuote e la pressione proveniente dal vertice si riversava sui contribuenti per mezzo degli agenti del fisco, creando una situazione di fatto circolare.

Ed ecco che la Stele di Rosetta diviene un precedente da cui i successivi regnanti si sarebbero ispirati, avvalendosi sempre più spesso delle amnistie fiscali ovvero quelli che oggi verrebbero chiamati condoni.

Uno dei più grandi studiosi²⁸ di questa civiltà analizzò il declino dell'antico Egitto durante il regno dei Tolomei, evidenziando come la decadenza di tale società fosse il risultato dell'illegalità della burocrazia, tra cui quella del fisco, la cui tirannia dei relativi esattori provocò una carenza di incentivi a livello nazionale al pagamento dei tributi.

Ciò a ulteriore riprova di come il sistema fiscale nel suo insieme sia determinante per il corretto sviluppo ed evoluzione di una società.

²⁷ Si ritiene fondamentale un passaggio contenuto nell'opera di C. ADAMS, cit., p. 43, oggetto dell'analisi contenuta in questo paragrafo e che si riporta integralmente: «Il fatto che la Stele di Rosetta sia un documento di natura fiscale non dovrebbe sorprendere. Gran parte dei documenti antichi consiste in registrazioni fiscali. Una delle fatiche degli studiosi di materiale antico è vagliare cumuli di documenti fiscali. Sebbene i documenti fiscali siano di norma considerati una seccatura, potrebbe arrivare il giorno in cui gli storici si renderanno conto che sono proprio quelli a raccontare la vera storia che sta dietro alla vita civile. Come veniva tassato il popolo, chi veniva tassato, e cosa veniva tassato è ciò che più di tutto ci dà informazioni su una società. Le consuetudini fiscali potrebbero essere per la civiltà quello che le consuetudini sessuali solo per la personalità: sono indizi fondamentali del modo in cui si comporta una società».

²⁸ M. ROSTOVITZEFF, *The Social and Economic History of the Hellenistic World*, Oxford University Press, Oxford, 1967, vol. 2, p. 1094

1.1.2. L'antica Cina

A migliaia di chilometri di distanza, in Cina, Confucio nel VI secolo a.C. espose una filosofia fiscale che resistette per oltre duemila anni, sviluppando importanti concetti in ambito di giustizia fiscale, tra cui la negazione agli imperatori della facoltà di agire arbitrariamente in materia tributaria.

In particolare, il Confucianesimo espose il sistema fiscale ideale secondo il quale ogni governante avrebbe dovuto procedere ad imposizione nel limite del 10%.

Il secondo saggio dopo Confucio fu Mencio, che si espresse indicando una politica fiscale²⁹ i cui vantaggi avrebbero portato la pace nell'intero Paese e l'assenza di avversari.

A egli si deve l'invenzione del Sistema del campo a pozzo: in tale sistema, ogni appezzamento di terra è esteso per circa novecento acri, ed è suddiviso in nove sezioni. Il "quadrato" centrale viene definito terreno pubblico, e se coltivato dagli agricoltori che possiedono i terreni intorno, vale come tassa³⁰.

²⁹ «Per ciò che riguarda gli affari, tassare il netto ma non il lordo. Se già soggetti a un'imposta sui terreni, non tassare la produzione, così tutti i mercanti saranno lieti di avere merce nei vostri mercati. Se nei porti ci sono ispezioni ma non imposte, tutti i viaggiatori saranno così lieti che vorranno viaggiare nel vostro paese. Nel caso degli agricoltori, se non li tassate, tutti gli agricoltori saranno lieti di lavorare i vostri campi. Se le abitazioni dei lavoratori non sono soggette a imposte, chiunque sarà lieto di diventare vostro suddito» Cfr. J. R. WARE, *The Sayings of Mencius*, New American Library, New York, 1960, pp. 55 ss.

³⁰ F. YU-LAN, *A Short History of Chinese Philosophy*, Macmillan Company, New York, 1948, pp. 75 ss.

1	2	3
4	9	5
6	7	8

Questo sistema ha avuto ragione di esistere fino all'emersione di grandi proprietari terrieri, che portò allo sviluppo di un altro sistema, quello del campo uguale.

Tale meccanismo prevedeva il pagamento di un'imposta pari al 10% del raccolto, sia che il terreno fosse dato in affitto dal governo sia che tale terreno fosse di proprietà dell'agricoltore.

Gli insegnamenti dei succitati Saggi, ivi riportati per sommi capi, non furono però seguiti da tutti gli imperatori, molti dei quali accecati dal potere. Il più noto, in questo senso, fu Shih Huang-ti che fu il principale promotore della Grande muraglia cinese e in tale veste aumentò le imposte dal 10% a oltre il 50%.

Egli fu succeduto da un imperatore molto saggio e per questo amato, Ching Ti il cui governo fu definito «governo del non fare», caratterizzato da imposte basse – si passò dal 10% al 3% – e prosperità diffusa.

La storia però si ripete, e il suo successore Wu Ti aumentò in maniera spropositata le imposte per fronteggiare l'abnorme sperpero di denaro, facendo sprofondare nuovamente l'impero nel dramma.

1.1.3. L'antica Grecia

Lo studio della storia che qui si intende celebrare e valorizzare, fu prerogativa già dei greci che dal IV secolo a.C. diedero vita allo studio della

storia viaggiando e interloquendo con i testimoni, non limitandosi a raccogliere dei fatti: essi credevano, infatti, che la storia fosse uno degli strumenti principali di cui l'uomo disponga per sopravvivere. È proprio per mezzo dello studio della storia, quella che forse si potrebbe definire addirittura una comparazione, che i greci intuirono la correlazione tra la tirannia dei sovrani – il cui assassinio era finanche giustificato – e l'oppressione fiscale.

Per questa civiltà l'emblema della libertà erano le imposte indirette, perché con esse l'individuo non veniva tassato direttamente; tuttavia, benché disprezzate, le imposte indirette erano di gran lunga utilizzate per vessare gli stranieri, intendendosi tali coloro che non avessero madre e padre ateniesi. Ciò che veniva *de facto* tassato erano talune attività commerciali, la cui imposizione era giustificata dalla copertura dei costi atti a mantenere i beni pubblici utilizzati nell'espletamento di tali attività.

Nessuno, al netto dei poveri, era poi esente dalla *eisphorà* ossia un'imposta ateniese applicata durante le guerre e avente, pertanto, carattere speciale: ai greci si deve l'impegno profuso nel limitare tale imposta esclusivamente al periodo dell'emergenza che l'aveva originata: in quali contemporanee e note circostanze si può affermare lo stesso³¹?

³¹ Senza uscire dai confini nazionali, basti pensare a talune accise sul carburante in Italia. Ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. b), d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 è definita accisa, dal latino *accidēre* «l'imposizione indiretta e sui consumi prevista con la denominazione di imposta di fabbricazione o di consumo e corrispondente sovrimposta di confine o di consumo». A oggi la distinzione tra imposte di fabbricazione non sussiste più in quanto superata dall'abolizione di un copioso numero di imposte di fabbricazione e conseguente inclusione nelle imposte sul consumo; si pensi, per esempio, alla delega al Governo per la riforma tributaria e la legge 9 ottobre 1971, n. 825, il decreto Iva (d.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633), con i quali furono abrogate diverse imposte di fabbricazione – nello specifico l'imposta di fabbricazione sui filati, quella sugli olii e grassi animali, sugli olii vegetali liquidi, sugli acidi grassi vegetali e animali, sugli organi di illuminazione elettrica e sui surrogati di caffè, l'imposta erariale sul consumo del gas, le sovrainposte di confine, l'imposta di consumo sul sale, l'imposta sulle cartine e tubetti per sigarette – nonché i provvedimenti di recepimento delle direttive comunitarie e di avvio del processo di armonizzazione delle accise. Quel che è importante sottolineare in questa sede, tuttavia, è la rilevanza di tale imposta in quanto garantisce un elevato gettito all'erario, che si colloca al terzo posto per importanza dopo soltanto a quello delle imposte sui redditi e dell'Iva. Tale gettito è assicurato dal fatto che le accise gravano su beni di largo consumo, prestandosi ad assolvere anche finalità di natura non fiscale, colpendo la produzione o il consumo di beni

Tale imposta, diretta e in quanto tale considerata lesiva dello spirito democratico ateniese, non veniva solo eliminata al cessare dell'emergenza, ma eventuali bottini di guerra venivano utilizzati per remunerare l'*eisphorà* stessa o restituirla.

Agli antichi greci non bisogna solo dare il merito dell'impegno a una civiltà tendenzialmente priva di tirannia, ma anche al concetto di redistribuzione del reddito senza burocrazia.

La progressività, inoltre, caratterizzava il sistema fiscale greco, pertanto i più abbienti versavano una quota maggiore di imposte necessarie alla copertura delle spese per il mantenimento della società.

Atene era principalmente un luogo di scambi commerciali, motivo per cui era proprio tale settore da cui derivava il gettito maggiore.

Un aspetto inedito della civiltà greca fu quello delle liturgie, una pratica che creò un nuovo senso della proprietà privata, poiché il possesso di beni implicava più doveri che diritti, e coloro che possedevano ricchezze agivano nel senso di conservarle per il bene della città. La liturgia era, in buona sostanza, un'alternativa all'imposta progressiva, un contributo volontario di cui beneficiava l'intera comunità.

È chiaro che una tale condotta esisteva perché forte erano il senso di appartenenza, di attaccamento alla tradizione, di onore: uno spirito di cittadinanza disinteressato.

Persino i poveri contribuivano dando ciò che gli era possibile, e quindi il lavoro per la città.

Ancora: in quanti casi, oggi, si può rinvenire la stessa attitudine individuale?

Questo aspetto della civiltà greca provoca una riflessione ben rappresentata da Charles Adams nella sua opera³², ossia che il sistema delle liturgie

dei quali si vuole favorire o ridurre la diffusione. Si rinvia, *ex multis*, a E. PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (a cura di), vol. IV, Padova, 1994, pp. 275 ss.

³² C. ADAMS, cit., p. 98.

«[...] consentiva di gestire la grande ricchezza dei privati cittadini per il bene dell'intera comunità senza burocrazia statale, cosa che nessun altro popolo è stato capace di fare né prima né dopo gli antichi greci. Lo spreco e l'inefficienza propri della burocrazia vennero sostituiti dall'intraprendenza privata per il bene pubblico. Il donatore privato gestiva e dirigeva la realizzazione dell'opera o dell'attività pubblica. Se era necessario un ponte, il privato cittadino costruiva lui stesso il ponte, e veniva onorato per il suo denaro e il suo lavoro. Il governo della città-Stato aveva ben poco da fare, a parte caldeggiare il progetto. Con questo sistema lo Stato riceveva il massimo dal denaro del donatore. Il suo talento manageriale era gratuito».

Chiaramente è difficile pensare replicare tale sistema, esattamente così com'era, nella società moderna, poiché più complessa e articolata. Tuttavia, è indubbio che, continua l'Autore

«oggi trasferiamo una grande quantità di ricchezza privata al settore pubblico con una pesante tassazione e spese gestite dal governo. I costi sono enormi. La cosa peggiore di tutte è lo spirito con cui viene fatta l'intera operazione. I donatori non sono né rispettati né onorati per la loro generosità. In realtà il contribuente, per quanto siano alte le imposte che paga, non sa che fine fa il suo denaro».

Ed è proprio questo il punto cruciale sul quale si svilupperanno le riflessioni nel corso della trattazione, ossia la consapevolezza del contribuente, che forse contribuente non lo è più: è solo un soggetto passivo.³³

Un altro meccanismo realizzato dai greci fu l'appalto delle imposte, sistema in cui l'appaltatore era un imprenditore privato che partecipava alle aste pubbliche per ottenere il diritto alla riscossione di una determinata imposta: un affare rischioso che però pareva dare un notevole ritorno economico. Trattasi, di fatto, di una delega di un'importante funzione statale, un sistema che in poche centinaia di anni si trasformò da proficuo a strumento di oppressione.³⁴

I greci facevano rientrare la tassazione nel campo dell'etica, motivo per cui fu facile per loro rilevare che il dispotismo della società fosse misurabile dal sistema di tassazione vigente. Il loro intento non trova pieno riscontro nella pratica poiché, come rilevato, la cittadinanza – nel sistema fiscale odierno avente natura meramente politica – aveva un ruolo fondamentale nell'imposizione.

1.1.4. L'antica Roma

Gli ideali greci ammagliarono gli antichi romani.

Lo spirito patriottico che pervadeva tutte le cariche di governo permise alla Repubblica romana, nei primi inizi, di stabilire un'imposizione fiscale molto bassa, perlopiù consistente in imposte commerciali indirette, poiché essa funzionava grazie al lavoro gratuito, tra cui vi era ricompresa l'attività militare.

³³ Come osservato da autorevole dottrina, «attraverso la locuzione “concorrere” la Costituzione vuole evitare la tentazione, sempre risorgente, che lo Stato impositore attribuisca ai cittadini il ruolo più passivo tra quelli che si possono immaginare, il ruolo del solo debitore. Se il legislatore avesse voluto sancire solo il profilo della doverosità avrebbe scritto che “tutti sono tenuti a pagare le imposte in ragione della loro capacità contributiva”. Ha, invece, usato una diversa formulazione (“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche”) che sembra contenere una contraddizione laddove intende fare convivere un obbligo (“essere tenuti”) con il “concorso” che richiama profili di volontarietà, come è proprio dei contributi a una causa, a una iniziativa politica, economica o sociale» in G. MARONGIU, *Le tasse dei “mandarini”*, in *Riv. dir. fin.*, fasc. 4, 2012, p. 505.

³⁴ Il sistema dell'appalto non solo come strumento di riscossione ma anche di accertamento, è tutt'ora un meccanismo esistente.

Le prime forme di tributo furono l'imposta doganale su importazioni ed esportazioni e le imposte concernenti ogni aspetto della schiavitù.

Vi era poi l'imposta di guerra, simile all'*eisphorà* greca, tendenzialmente progressiva, dalla quale erano esentati gli stranieri ma non i meno abbienti. I ricchi erano altresì soggetti al prestito forzoso, e l'eventuale bottino di guerra veniva impiegato per rimborsare le imposte versate. Tale tributo era percepito come un onore più che come onere, non venendo percepito, quindi, come *odioso*.³⁵

Tale tributo, soppresso intorno alla metà del II secolo a.C., veniva determinato dai censori ossia individui superiori anche ai senatori della Repubblica.

Al fine di tutelare il gettito derivante dai territori conquistati, gli antichi romani svilupparono il sistema delle province nelle quali venivano designati governatori con poteri dittatoriali, ma ove non venivano modificati né il sistema tributario né il carico fiscale.

Noto fu il processo contro il governatore Gaio Licinio Verre³⁶, uno dei rari casi in cui la corruzione politica fu sotto agli occhi di tutti e fu duramente repressa. Quello stesso tribunale che processò Verre venne istituito per reprimere la corruzione che dilagava tra i governatori delle province ma, a quanto risulta, non fu molto efficace.

Nel II secolo a.C., tramite l'assemblea del popolo romano, salirono al potere i pubblicani, uomini d'affari senza nobili origini che si occupavano di riscuotere le imposte tramite appalto. Ben presto, la ricchezza accumulata tramite la riscossione permise loro, di fatto, di controllare il commercio, il trasporto marittimo e finanche l'attività bancaria.

Benché l'assemblea del popolo romano non detenne il potere legislativo, essa legiferò ugualmente. Le leggi emanate vennero presto annullate ma sopravvissero due riforme: la distribuzione del pane gratuito ai plebei romani e

³⁵ Cfr. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003, p. 63.

³⁶ Si rinvia a CICERONE, *Il processo di Verre*, BUR.

l'istituzione di un nuovo sistema fiscale in Grecia e in altre province orientali consistente in una tassa del 10% sul raccolto, riscossa dai pubblicani in forza di contratti di appalto dalla durata di cinque anni battuti all'asta dai censori. Dovendo parte della somma essere versata in anticipo, il governo romano di assicurò una liquidità immediata e costante.

Ben presto lo sfruttamento delle province da parte dei pubblicani andò fuori controllo, ma il governo non poté fare a meno di queste figure, che assicuravano la tempestiva riscossione del gettito.

Anche in questo caso la storia pare ripetersi, evidenziando una sorta di legittimazione alla vessazione dell'individuo in caso di interessi – per così dire – superiori.

L'inizio del declino dei pubblicani ebbe inizio con la ribellione messa in atto da Mitridate il Grande, il re di territorio corrispondente oggi alla Turchia, che ordinò di sterminare pubblicani in cambio di immunità fiscale per cinque anni a ogni città complice della ribellione. Ciò non passò inosservato agli occhi del Senato di Roma, che incaricò Silla, un generale anti-pubblicano, di ripristinare l'autorità di Roma in oriente.

L'impresa di Silla ebbe successo. Per la riscossione delle imposte non versate in virtù dell'immunità concessa da Mitridate a seguito della ribellione, oltre che per recuperare i costi derivanti dalla guerra, egli istituì una divisione di agenti speciali con poteri straordinari, un soggetto specializzato con i tratti distintivi del burocrate e del militare: una figura che rendeva collaborativo qualsiasi contribuente, anche il più reticente.

Detti agenti erano stati inviati a riscuotere i tributi anche in Grecia, e da quel momento in poi l'ostilità nei confronti dei pubblicani divenne irrimediabile. Essi avevano finanche cominciato a subappaltare la riscossione delle imposte, decisione che li rese – agli occhi dei governatori, e non solo – una figura non più necessaria.

Silla fu succeduto prima da Pompeo, poi da Giulio Cesare, e adottarono due politiche fiscali molto diverse. Il primo alimentò la pressione fiscale istituendo

numerosi tributi, il secondo optò per una tassazione moderata, ritenendolo il rimedio alle ribellioni delle province. Giulio Cesare ridusse le imposte e negoziò accordi fiscali con le città: era un sistema fiscale flessibile, le cui imposte potevano essere rinegoziate alla luce delle circostanze.

Con l'assassinio di Giulio Cesare, durante le Idi di marzo del 44 a.C., i risultati raggiunti con la sua moderata politica fiscale, vennero azzerati dai suoi successori: Bruto e Marco Antonio, che piegarono le province vessando gli abitanti con un carico fiscale quasi senza precedenti.

Con l'ascesa di Ottaviano, le sorti si risollevano: la figura dei pubblicani cessò di esistere e la pressione fiscale si ridusse.

Il vero stratega fiscale, però, pare essere stato Augusto, al quale si deve anche il periodo della *Pax Augusti*: la pace augustea.

Egli decretò che si dovesse fare una stima dell'intero impero per una riforma del fisco, un censimento che venne documentato anche nel Nuovo Testamento.

Tale sistema comportò anche una decentralizzazione del sistema fiscale: la riscossione delle imposte diventava un affare locale per mezzo di contratti di appalto detti *pactiones* con ogni città.

Durante il periodo augusteo si rinviene un'imposta tutt'oggi molto dibattuta³⁷: l'imposta sulle successioni, nello specifico pari al 5% del patrimonio ereditato, con eccezioni relativamente al lascito ai figli e al coniuge. Essa venne abolita dopo la morte di Augusto, che non avrebbe mai pensato – forse – che tale imposta avrebbe ispirato i sistemi moderni.

Nerone, successore di Augusto, apportò delle migliorie al sistema fiscale vigente, così sintetizzabili: (i) pubblicità dell'ordinamento fiscale (ii) previsione di un termine di prescrizione per il recupero delle inadempienze fiscali fissato a un anno (iii) priorità ai processi contro gli esattori e (iv) esenzione delle navi mercantili dagli accertamenti tributari.

³⁷ I redditi oggetto di lascito sono già stati tassati, inoltre la tassazione richiede una prestazione.

Furono frequenti moratorie fiscali e accordi per mantenere la pace tra i contribuenti, ed è per questo che la *Pax Romana* era, di fatto, una pace fiscale.

Questo periodo terminò con la morte di Marco Aurelio nel 180 d.C.: egli vedeva nella tassazione la radice dei problemi di Roma e orientò i governatori locali nel senso di spendere meno anziché aumentare le imposte. Questa politica portò, tuttavia, a una crisi delle finanze dell'impero e nonostante la buona volontà di Marco Aurelio fu impossibile colmare i vuoti dell'erario.

Il periodo che ne seguì fu orribile: la sopravvivenza dell'Impero romano si dovette, tutt'al più, alla forza delle città.

Nel III secolo d.C. si registra il più inesorabile dei collassi, dovuto principalmente al deprezzamento della moneta romana, che non valeva più nulla, mentre i prezzi crescevano vertiginosamente.

Per risollevarle le casse dell'erario, il governo tornò a riapplicare quattro strumenti: (i) la corona d'oro (ii) la liturgia (iii) la tassa di successione e (iv) le requisizioni militari.

A capo di questo ripristino ci fu Diocleziano, che centralizzò lo Stato e inasprì le imposte, in aperto contrasto con la politica del lontano predecessore Augusto.

Egli affrontò il caos con l'unico mezzo che aveva a disposizione: la coercizione. Fronteggiò l'inflazione con metodi militari e rifiutando la moneta come pagamento delle imposte, che da lì in avanti sarebbero state pagate tramite merci.

Fu necessario un censimento, sulla base del quale il governo di Roma avviò una lunga attività di valutazione dei fondi, basandosi sulla produzione presunta piuttosto che su quella reale.

Questo sistema diede vita a una burocrazia senza precedenti e i tribunali presto furono sommersi da cause fiscali.

La libertà di movimento all'interno dell'Impero romano diventò presto un'arma a doppio taglio, poiché i cittadini romani presero ad abbandonare le proprie terre e i propri averi se ritenevano che questi non fossero stati

adeguatamente classificati dal censimento. Non solo, ma la responsabilità fiscale collettiva fu un altro motivo di fuga: gli abitanti erano terrorizzati all'idea di vedersi addossare anche i tributi di competenza dei propri vicini. Per questo motivo, Diocleziano adottò la linea del totalitarismo, subordinando le libertà civili al buon funzionamento del sistema fiscale.

«Gli imperatori del IV secolo, e Diocleziano in particolare, crebbero in un'atmosfera di violenza e coercizione [...] Presero sul serio i loro compiti, e furono animati da un sincero amore per il proprio paese. Il loro scopo era salvare l'Impero romano, e ci riuscirono [...] Non si chiesero mai se valesse la pena salvare l'impero per renderlo un'immensa prigione per milioni e milioni di uomini».³⁸

Come un *fil rouge* che accompagna questo viaggio nel tempo, anche nella caduta dell'Impero romano avvenuta nel 476 d.C. la fiscalità – nello specifico: l'evasione fiscale – giocò un ruolo fondamentale.

Una delle cause che portarono alla caduta di Roma fu l'invasione dei Vandali, perché l'esercito di cui essa disponeva era di pessima qualità: non era possibile mantenere le forze armate perché l'Impero non riscuoteva abbastanza imposte per provvedervi.³⁹

Fu proprio uno studioso italiano⁴⁰ a individuare la causa cruciale della caduta di Roma nell'evasione fiscale, sottolineando come la scomparsa dei

³⁸ E. GIBBON, *The history of the decline and fall of the Roman empire*, Penguin, New York, 1973, p. 379.

³⁹ La caduta dell'Impero romano non può di certo essere sintetizzata in poche righe: la ricostruzione semplicistica è doverosa per non perdere il *focus* sulla materia fiscale.

⁴⁰ A. BERNARDI, *The Economic Problems of the Roman Empire at the Time of its Decline*, in C. Cipolla (a cura di), *Economic Decline of Empires*, Methuen, Londra, 1970, pp. 81-83.

contribuenti e l'aumentare della burocrazia derivante dall'evasione e dei costi connessi alla burocrazia stessa crearono una sorta di circolo vizioso.

«La bancarotta dell'enorme Stato proprio quando i piccoli gruppi privilegiati, mentre evadevano le tasse, accumulavano ricchezze e creavano intorno alle proprie ville microcosmi economici e sociali completamente slegati dall'autorità centrale. Fu la fine del mondo romano. Fu l'inizio del Medioevo».

La storiografia moderna ha mostrato come l'antica Roma non fosse poi così diversa dal mondo contemporaneo: problemi sociali, economici e di politica fiscale, clientelismo, brogli elettorali, giustizia corrotta, malversazione e corruzione dei funzionari pubblici⁴¹...

1.2. Il Medioevo: fisco e religione, un connubio possibile?

In Occidente, dopo la scomparsa dell'Impero romano non fu possibile mantenere il sistema fiscale ivi sviluppatosi; le imposte indirette e i pedaggi aumentarono esponenzialmente, arricchendo i signori feudali ma minando al commercio; si assiste, pertanto, alla disgregazione dello Stato inteso come organizzazione amministrativa.

Forse fu proprio questo il motivo per cui furono Bisanzio e la Russia di Kiev a diventare i centri della civiltà, tenendo in vita l'Impero romano d'Oriente: lì la pressione fiscale era bassa e il commercio poteva proliferare generando valore e opportunità.

In questa fase storica l'avvento della religione islamica ebbe un ruolo fondamentale nei successivi sviluppi della civiltà.

⁴¹ Cfr. F. RUSSO, *Il sistema tributario romano e come esso contribuì alla grandezza di Roma*.

Ci si chiede come possa la religione avere una qualche correlazione con la materia fiscale: ebbene, stupirà scoprire quanto il fenomeno religioso si spinga ad agire ben oltre la propria area di competenza⁴².

I musulmani si avvalevano della materia fiscale come merce di scambio, per convertire alla loro fede. Ai popoli conquistati venivano offerte tre opzioni: la morte, le tasse o la conversione alla fede. Ciò portò all'Islam nuovi fedeli ma poco gettito.

L'unica via percorribile fu quella di cessare l'attività – seppur nobile per un musulmano – di conversione. Fu introdotta la *jaliya*, un'imposta a carico dei non credenti che garantiva la soddisfazione di entrambe le parti: l'infedele non sarebbe stato perseguitato, mentre i musulmani, a fronte della riscossione di tale imposta, non avrebbero inasprito la pressione fiscale.

Tuttavia, col tempo, i metodi di riscossione di tale imposta divennero sempre più oppressivi e umilianti, riportando il mondo nella stessa situazione in cui versava l'Impero romano al momento del suo tramonto.

Non fu da meno il cristianesimo: uno dei precetti religiosi di quest'epoca era che se il re avesse tassato pesantemente i sudditi, avrebbe commesso un peccato e sarebbe stato punito da Dio.

Nel 614 d.C., con l'Editto di Parigi, vengono introdotte severe misure punitive per arginare qualsiasi *exactio inaudita*, in buona sostanza evitare l'introduzione di nuove imposte.

⁴² La Chiesa Cattolica si è espressa, *inter alia*, in punto di equità della tassazione. Si vedano gli interventi della Commissione «Giustizia e Pace» della diocesi di Milano: «[...] equo quando, da una parte, fa sì che individui e gruppi identici o simili vengano trattati in maniera la più possibile uguale o analoga e, dall'altra, che chi è in condizione di sostenere un sacrificio più elevato contribuisca in proporzione, secondo criteri ragionevolmente progressivi, a ciò che è richiesto dal bene comune dell'intera collettività [...]. Il cittadino contribuente e i gruppi sociali o territoriali di cittadini-contribuenti sono consapevoli che, se pagano più di quanto ricevono, altri individui e gruppi ne traggono - in modo trasparente e il più possibile conforme all'equità e alla solidarietà - un beneficio da ciò che è stato pagato» in F. GALLO, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in *Giur. Comm.*, 2, 2010, pp. 197 ss.

Una tale impostazione, ove il divino si insinuava finanche nei documenti fiscali, impose ai re di ripiegare sulla contribuzione volontaria oltre che su multe, pedaggi e taglie.

Il tutto senza contare che già all'epoca le proprietà appartenenti alla Chiesa, consistenti non solo in edifici di culto ma anche in vasti terreni, erano esenti dalle imposte comuni e soggette a tassazione solo dalle autorità religiose.

Peculiare, per usare un eufemismo, fu il trattamento che la Chiesa riservò agli ebrei, molto attivi nel settore bancario e commerciale perché attività non ritenute peccaminose per il loro credo; ciò li rese il bersaglio di una tassazione quasi vessatoria che li portò a preservare la propria ricchezza investendola in beni mobili che potessero essere occultati facilmente. La tassazione di ogni aspetto della vita degli ebrei, a partire dai riti religiosi, era moralmente giustificata dal fatto che gli ebrei si arricchissero prestando denaro.

Il risultato è che furono, ben prima di quella parte di storia tristemente nota, il capro espiatorio perfetto per perseguirli fiscalmente fino a renderli indigenti, per poi espellerli o ucciderli.

1.3. Intermezzo: dai suonatori medievali che raccontavano la frode fiscale...

La frode fiscale costituisce un tema ricorrente nella letteratura satirica della città di Arràs del XIII secolo.

I filologi e gli storici della letteratura ne hanno sovente commentato l'attività poetica, teatrale e musicale, lasciando agli storici sociali ed economici la facoltà di attingere dalle loro collezioni ed edizioni alcuni versi, spesso slegati dal loro contesto, per aggiungere un tocco divertente o pittoresco alle loro sintesi o monografie.

Recentemente, però, una storica americana, Carol Symes, ha dimostrato come il teatro di Arras, doveva essere considerato come il prodotto di un particolare assetto sociale e di specifici dibattiti politici.

Incoraggiata da questa “trasgressione” dei confini disciplinari, un’autrice⁴³ si è occupata di posizionare, dal punto di vista della storia fiscale, alcuni brani della raccolta *Chansons et Dits artésiens*, pubblicata nel 1981 dal filologo Roger Berger.

L’autrice, dopo aver introdotto brevemente la città di Arras, inizia a tratteggiare i profili più attinenti alla specifica trattazione, evidenziandone la situazione economico-finanziaria che versava in condizioni rovinose, a cui si tentò di rimediare tramite l’istituzione di un’imposta annuale di 800 sterline all’Abbazia di Saint-Baast.

Si trattava di un’imposta diretta sul reddito, proporzionale, riscossa al bisogno anche più volte nel corso dello stesso periodo. A differenza della maggior parte delle città della regione che, a partire dagli ultimi due decenni del XIII secolo, favorirono ampiamente il ricorso all’imposizione indiretta, l’accertamento, per alimentare le proprie finanze, Arras rimase attaccata al prestito forzoso dei suoi cittadini, che non scomparve prima del XV secolo. La riscossione dell’imposta ad Arras, come in molte altre città della regione, avveniva sulla base di una dichiarazione scritta o di una certificazione del contribuente, che ne depositava una nota sotto giuramento e assistito da due testimoni. Essa conteneva una descrizione e una stima del suo reddito netto di cassa. Le dichiarazioni scritte venivano poi raccolte in sacchi, il cui contenuto veniva svuotato nella sala e spogliato dagli assessori⁴⁴ per calcolare la quota del contribuente in base alle informazioni contenute nella certificazione.

Una di queste dichiarazioni della fine del XIII secolo si è conservata, e narra di una persona ricca, un tale Jean Esturion, che ne possedeva terreni e rendite in

⁴³ Anche per i riferimenti bibliografici ivi contenuti: C. BILLEN, *Quand les jongleurs disent la fraude fiscale (Arras XIII^e siècle)*, in *Baetica, Estudios de Arte, Geografía e Historia*, 36-37, Málaga, 2014-2015, pp. 73-88.

⁴⁴ Traduzione del termine *échevinage*, che consiste in un sistema di organizzazione giudiziaria in cui i casi sono trattati e decisi da tribunali composti sia da giudici professionisti che da giudici non professionisti. Gli *échevins* sono generalmente eletti da organizzazioni professionali o sindacali. Tale impostazione è stata mantenuta nella nuova organizzazione giudiziaria, con determinate regole in merito alla composizione che non rilevano ai fini della presente trattazione.

campagna, una casa in città, una grande quantità di capitale mobile sotto forma di denaro, rendite, infrastrutture industriali tessili e piccole case nelle vicinanze, probabilmente per ospitare la forza lavoro.

Nonostante questi ritrovamenti illustrino compiutamente la struttura delle grandi fortune di Arras, quel che è emerso è un altrettanto disordine e persino una certa confusione nella valutazione dei valori che possono essere utilizzati per la determinazione delle basi imponibili. Le difficoltà di calcolo per il funzionario fiscale erano rilevanti e potevano portare a controversie fiscali, ma anche all'abuso e quindi alle frodi.

Furono proprio queste frodi a ispirare la satira dei *Dits et Chansons artésiens*. Diverse loro opere evocano le imposte, il loro prelievo, la loro frequenza, il loro importo e gli imbrogli che si verificano, trasformando questo strumento fiscale, che potrebbe essere considerato relativamente equo poiché colpisce i più fortunati e pretende di essere proporzionale, in uno strumento di prevaricazione.

In particolare, il ventiquattresimo brano di tale raccolta ha ispirato le riflessioni dell'autrice: con un'inversione, vale a dire un procedimento classico della letteratura satirica, l'autore del componimento annuncia che il re Luigi IX I ha appena autorizzato tutti i giochi, tranne uno, "dire la verità". Ne seguiva l'evocazione nominale di ventisei detentori di grandi ricchezze che avrebbero travisato la verità nello scrivere il loro *billet de taille*⁴⁵.

È una sorta di catalogo burlesco di possibili frodi. Questo caso arriva in un momento in cui un assessore era stato appena colto in flagrante mentre occultava risorse urbane. I consiglieri non hanno esitato ad aumentare la *taille*, provocando le reazioni dei cittadini. Tra i consiglieri di allora c'erano alcuni uomini che avevano rinunciato a dire la verità sulle loro entrate perché il re lo proibiva. Quali erano stratagemmi utilizzati per nascondere l'entità del proprio reddito, quando si è tra i ricchi borghesi di Arras? C'è naturalmente la menzogna, la falsa

⁴⁵ Con *taille* ci si riferisce all'imposta di cui in narrativa.

omissione o la valutazione astutamente sottovalutata. Un metodo ben presentato si basa sulla confusione delle valute. Invece di indicare una somma in *artésiens*, la si indica in *douaisiens*, oppure si inserisce una somma senza menzionare l'unità di conto. Ci si poteva concedere il lusso della vaghezza, trovando anche testimoni compiacenti. Si poteva giurare da ubriachi o far scrivere la propria certificazione da uno scriba incompetente, in modo da renderla illeggibile. Un'altra frode tipica di quel tempo – solo di quel tempo? – era quella di dichiarare la propria bancarotta con il pretesto di un cattivo andamento degli affari.

Altri tipi di frode elencate nella raccolta erano spacciarsi per chierico e chiedere l'esenzione fiscale, o rinunciare alla borghesia di Arras trasferendosi nella città vescovile, governata da un altro assessore.

L'autrice segnala come si debba notare che dietro il tono ironico e il taglio critico di queste poesie satiriche si percepisce chiaramente una forma di oscurità, che rende doveroso spingersi oltre nell'interrogazione della natura socio-politica della frode della taglia e gli effetti della sua e gli effetti della sua denuncia.

Secondo il suonatore, i membri di spicco di queste famiglie mentivano ampiamente sull'ammontare del loro reddito.

Nel vocabolario giuridico di Arras, questo è noto come spergiuro. In linea di principio, una condanna per falsa testimonianza impedisce di ricoprire un incarico nell'ufficio del magistrato, quindi la denuncia potrebbe avere gravi conseguenze. Si tratta quindi solo di uno stratagemma? Mancano documenti contemporanei per rispondere a questa domanda, ma è sopravvissuto un testo affascinante, scritto circa vent'anni dopo il poema analizzato dall'autrice. È il risultato di un'indagine, commissionata dal conte di Artois, sul governo della città da parte degli assessori istituiti a partire dal luglio 1282.

Le famiglie più ricche erano coinvolte in una serie di appropriazioni indebite, accanto alle quali le allusioni della satira appaiono relativamente benevoli.

La falsa testimonianza sull'ammontare del reddito è tra i reati meno denunciati, e alcuni assessori non esitano ad appropriarsi segretamente del reddito non dichiarato dei trasgressori, un furto caratterizzato dalla perdita dell'imposta e dalla multa subita dal Comune.⁴⁶

Altri consiglieri si appropriavano segretamente dei beni dei loro parenti defunti, a volte anche con effrazioni, altri ancora aiutarono i loro parenti stretti a lasciare la borghesia di Arras senza pagare i diritti di emissione⁴⁷, proporzionali alla loro fortuna, una tassa destinata a compensare la città per la perdita di un soggetto passivo.

Nel complesso, il governo di Arras – non difformemente a quanto veniva denunciato in altre città della regione – era profondamente corrotto, le finanze cittadine impoverite erano il pretesto per una moltiplicazione dei prelievi fiscali, effettuati sulla base di dichiarazioni non rinnovate e non aggiornate. In assenza di una contabilità pubblica, la gestione delle entrate era incontrollabile e l'arricchimento personale di alcuni assessori, a spese della città, era molto sospetto.

I componimenti narrano dell'impossibilità degli abitanti di Arras di parlare delle frodi delle quali erano quotidianamente spettatori tristemente consapevoli, facendosi a loro volta testimoni di un crescente malessere sociale e politico.

1.4. ...a Shakespeare

Una ricerca condotta presso la Aberystwyth University in Galles ha dimostrato come, a detta degli autori, Shakespeare conducesse una vita parallela a quella del drammaturgo, nota ai più. Egli era infatti un mercante e ricco possidente, diventato tale anche attraverso pratiche ai limiti della legalità.

L'autore fu anche perseguito dalle autorità per evasione fiscale e nel 1598, quattro anni dopo l'epidemia di peste che portò alla chiusura dei teatri londinesi,

⁴⁶ Traduzione di *ville*.

⁴⁷ Traduzione letterale di *droit d'issue*.

fu accusato di aver messo da parte ingenti quantità di grano in un periodo di grandi privazioni.

Secondo gli studiosi, non è possibile comprendere pienamente Shakespeare senza analizzare la sua astuzia negli affari.

In particolare, la ricercatrice Jayne Archer, docente di letteratura rinascimentale, ha affermato che «Shakespeare the grain-hoarder has been redacted from history so Shakespeare the creative genius could be born» e che «the oversight is the product of “a wilful ignorance on behalf of scholars who I think – perhaps through snobbery – cannot countenance the idea of a genius also being motivated by self-interest».

Ella sostiene, in sostanza, che Shakespeare l'accaparratore di grano è stato cancellato dalla storia per far nascere Shakespeare il genio creativo, e che tale svista nelle opere a lui dedicate sono il prodotto di un'ignoranza intenzionale da parte degli studiosi che, forse per snobismo, non accettano l'idea che un genio sia anche motivato da interessi personali⁴⁸.

Tra gli autori che si sono occupati di Shakespeare per vicende non propriamente attinenti alla sua produzione letteraria c'è chi⁴⁹ ha addirittura evidenziato come alcuni versi di Shakespeare sono stati finanche utilizzati, impropriamente, in scritti concernenti la politica fiscale. Questo aspetto ha portato l'autore a interrogarsi se dalla scrittura di Shakespeare fosse possibile trarre lezioni di fiscalità.

Beninteso, Shakespeare non ha – comprensibilmente – fatto della politica fiscale l'oggetto principale delle sue opere poiché, come fa notare l'autore, la politica fiscale non ha lo stesso impatto drammatico di un omicidio, di una guerra civile o di una storia d'amore tragicamente condannata⁵⁰, senza contare

⁴⁸ Su come venga percepita l'evasione fiscale, si rinvia al capitolo terzo della presente trattazione.

⁴⁹ M.W. EVANS, *Shakespeare's Guide to Tax Policy: "Know You of This Taxation?"*, in *Tax Analysts*, 2009, pp. 791-799.

⁵⁰ «To most people (readers of Tax Notes excepted), tax policy does not pack the same dramatic punch as, say, murder, civil war, or tragically doomed romance» cfr. M. W. EVANS, *Ivi*, p. 791.

che non era l'ideale per un drammaturgo inglese del XVI secolo esprimere opinioni politiche, anche in virtù della censura al tempo vigente.

Tuttavia, in due sue opere la politica fiscale ebbe un ruolo rilevante tanto da contribuire, secondo gli storici, alla caduta di Riccardo II e all'ascesa di Enrico VIII.

Egli prese in considerazione due controversie fiscali narrando i difetti del primo e valorizzando il secondo, ponendo l'accento sull'importanza di una buona gestione della politica fiscale nella *leadership* politica.

Shakespeare ha mostrato una certa simpatia per l'opinione espressa nell'Enrico VIII, secondo cui, se le tasse sugli uomini d'affari più ricchi sono troppo alte, anche i poveri ne soffrirebbero.

Per Shakespeare, la caratteristica più importante di una buona politica fiscale era quella di raccogliere un gettito sufficiente per il sostegno popolare. Era, inoltre, prudente lasciare che i consiglieri si prendessero la responsabilità politica, riservandosi un certo margine di ripensamento di fronte all'opposizione e, se necessario, chiedendo con indignazione, come fece Enrico VIII: «Taxation! Wherein? And what taxation? My lord cardinal, You that are blamed for It alike with us, Know you of this taxation?». ⁵¹⁵²

⁵¹ Cfr. *The life of King Henry the Eighth*, Act I, Scene 2, *The same. The council-chamber*.

⁵² A chiosa di questo breve cameo: in generale, nella letteratura, le tematiche economiche sono state trattate sempre e soprattutto, nel romanzo, a partire dall'Ottocento. Temi ricorrenti, ad esempio, sono quelli dell'usura e degli abusi dell'economia creditizia: un filone che parte da Dante e arriva fino ai grandi romanzi dell'Ottocento. Nel contesto italiano contemporaneo, nessuno scrittore ha dato maggior attenzione al tema dell'evasione fiscale come Aldo Busi. Sue sono frasi citazioni quali «l'omosessuale non dichiarato sta all'omosessuale dichiarato come l'evasore fiscale sta al contribuente totale»; «a Brescia, l'omosessualità me l'hanno perdonata, ma la renitenza all'evasione fiscale mai». Nella poetica di Busi, l'essere «contribuente fiscale totale» è il nucleo dell'essere cittadino e della fierezza che ne deriva. Pagare le tasse fino all'ultimo centesimo, e quindi non avere "nero", significa essere perfettamente trasparenti, perché la pubblicità dei redditi di tutti è salvaguardia per il popolo. Il romanzo in cui in assoluto sviluppa maggiormente questo tema è *Vita standard di un venditore provvisorio di collant*, Rizzoli, 2014. Piccola nota di colore: Busi nella biografia presente nel retro di ogni suo libro scrive soltanto «Aldo Busi è nato nel 1948 a Montichiari (BS), dove mantiene la residenza fiscale». La renitenza all'evasione è davvero uno dei capisaldi del suo pensiero e della sua poetica, base di quella integrità del carattere (che significa per lui non essere ricattabile) che è il messaggio nascosto di ogni suo scritto.

2. Breve rassegna dell'evoluzione del sistema tributario italiano dall'Unità d'Italia fino al governo attuale

L'idea di un sistema fiscale equo e trasparente inizia a svilupparsi in diversi Paesi europei agli inizi del XIX secolo. In tale periodo nascono le prime imposte su salari, profitti e rendite.

La proclamazione del Regno d'Italia nel 1861 determinò l'estensione a tutto il Paese il sistema tributario sabauda ma si rese necessaria la creazione di un sistema di principi e valori che fossero validi per tutti. Come scrisse Marongiu, «proprio nel quindicennio di governo della Destra storica fu costruito un sistema tributario, anzi il sistema tributario italiano perché ad esso fu data quella fisionomia che ha conservato sino a pochissimi anni fa, fino alla più recente riforma».⁵³

Il sistema tributario in quegli anni appare caratterizzato da una suddivisione tra (i) imposte dirette, perlopiù reali, tra cui l'imposta fondiaria – già imposta prediale – su fabbricati e terreni, e l'imposta sulla ricchezza mobile, la quale colpiva anche le forme di ricchezza prodotte dalle attività economiche e (ii) imposte indirette, tra le quali si annoverano la tassa sugli affari, le tasse sui consumi, l'imposta sulle successioni, l'imposta sulla manomorta, i dazi e i monopoli fiscali. Proprio sulle imposte indirette vennero applicati costanti aumenti finalizzati perlopiù al pareggio di bilancio.

Per quanto attiene all'imposta sui consumi, per effetto della legge 3 luglio 1864 n. 1827 (Legge sulla tassa governativa e dazio comunale di consumo) il dazio – che si distingueva in dazio *ad valorem*, applicato sul valore della merce, e dazio specifico, applicato all'unità di misura della merce – fu destinato all'erario, distinto da quello comunale, il quale poteva prevedere da un lato addizionali e dall'altro imporre il dazio a beni anche diversi dall'imposta di consumo governativa.

⁵³ G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario*, Cedam 1988, pag. 671.

Tra le imposte indirette più note vi era la c.d. tassa sul macinato⁵⁴, istituita il 7 luglio 1868 ed entrate in vigore il 1° gennaio 1869 sotto il governo di Luigi Menabrea, giustificata dal fatto che l'economia italiana era prevalentemente di tipo agricolo. Essa prevedeva la tassazione, direttamente proporzionale alla quantità di grano macinata, in tutto il territorio nazionale. Il relativo importo veniva calcolato in base alla quantità di cereale macinata; al momento della sua abrogazione essa garantiva un gettito di 80 milioni di lire l'anno⁵⁵. Tra le altre imposte sul consumo si annoveravano la tassa sulla birra e le acque gassate, la tassa su polveri ed altre materie esplosive, la tassa sullo zucchero e quella sull'olio di semi, i tributi doganali e le imposte di fabbricazione. Vi era poi la tassa sugli affari, che di fatto accorpava le competenze in materia di successioni, bollo, registro, anticipazioni, assicurazioni e negoziazione con quelle del demanio.

Un'altra peculiarità di questo periodo storico fu la libertà impositiva concessa agli enti locali, i quali istituivano tributi propri per finanziarsi, sovrapponendosi però. Quindi, in assenza di un disegno comune a livello sistematico-fiscale, uno stesso fenomeno espressione di capacità contributiva veniva sottoposto a tassazione da due entità diverse.

I primi sviluppi si ebbero nel 1923, con la riforma del ministro Alberto de' Stefani, che fu preceduta da un progetto di riforma presentato dall'allora ministro delle finanze Filippo Meda⁵⁶, il quale prevedeva l'istituzione di tre

⁵⁴ Si rinvia, per approfondimenti, a G. MARONGIU, *La tassa sul macinato: un nome vecchio per un'imposta nuova*, in *Rivista di Storia dell'Agricoltura*, 2, 2009.

⁵⁵ Fonte: MEF.

⁵⁶ Il progetto di legge denominato «Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali» fu presentato dal Ministro delle Finanze Filippo Meda alla Camera dei deputati nella XXIV legislatura (cfr. atto parlamentare n. 1105, seduta del 6 marzo del 1919 della Camera dei Deputati). Il progetto prevedeva infatti la riduzione delle imposte presenti ad un'unica forma impositiva di tipo reale e proporzionale, l'imposta normale sull'entrata e accanto a questa un'imposta complementare progressiva sul reddito con aliquote variabili e infine un'imposta integrativa sul patrimonio. Riguardo la tassazione societaria e il tema della doppia tassazione, il progetto prevedeva che il problema della tassazione degli utili societari fosse risolto andando a colpire unicamente i dividendi attribuiti ai soci in quanto redditi da capitale.

imposte dirette in luogo di quelle già esistenti, nello specifico: (i) un'imposta sull'entrata, sostitutiva di quella fondiaria e di ricchezza mobile, che classificava i redditi in categorie; (ii) un'imposta complementare sul reddito che colpiva, in maniera progressiva, i redditi superiori a quelli esenti dall'imposta sull'entrata; e (iii) un'imposta integrativa sul patrimonio che colpiva i redditi derivanti dall'impiego di capitale, che trovava giustificazione nel fatto che l'imposta complementare di cui al punto (ii), non effettuava alcuna discriminazione tra redditi da capitale e da lavoro, e vi era quindi la necessità di istituire un'imposta integrativa sul patrimonio con funzione perequativa.

Essa, tuttavia, non fu mai attuata ma costituì le fondamenta per la summenzionata riforma de' Stefani (l. 1601/1922).

Con essa furono istituite un'imposta complementare sul reddito, ossia un'imposta personale sul reddito complessivo caratterizzata da un'accentuata progressività – 16 scaglioni di reddito con aliquote che variavano dal 2% al 65% – e un'imposta generale sugli scambi commerciali che colpiva gli scambi di merci e le prestazioni di servizi erogate in ambito commerciale.

Degna di nota, poiché rappresentativa di un contesto storico per certi versi lontano, fu l'imposta sul celibato⁵⁷, introdotta con il R.D. 2132/1926, la cui *ratio* aveva carattere morale e concerneva la necessità dello Stato di provvedere ai bisogni della famiglia, istituto di importanza centrale a quel tempo. L'imposta sul celibato rispondeva proprio a questo scopo, e così si tassava chi non aveva una famiglia per sopperire alla spesa pubblica derivante dalle iniziative erogate in favore delle famiglie.

⁵⁷ Fu istituita il 13 febbraio 1927 ed interessava i celibi di età compresa tra i 25 e i 65 anni. Era composta da un contributo fisso che variava a seconda dell'età: partiva da 70 lire per le fasce più giovani - tra i 25 e i 35 anni - salendo poi a 100 lire fino a 50 anni, per poi abbassarsi, se si superava tale età, a 50 lire. Dai 66 anni si veniva esentati da tale pagamento. Tali importi furono aumentati due volte: nell'aprile 1934 e nel marzo 1937, con una aliquota aggiuntiva che variava a seconda del reddito del soggetto. L'importo era devoluto all'Opera Nazionale Maternità e Infanzia. Fu abolita dal Governo Badoglio il 27 luglio 1943. Fonte: MEF.

Nel 1940, con la riforma⁵⁸ dell'allora ministro Paolo Thaon di Revel, venne introdotta l'IGE – l'imposta generale sull'entrata – che sostituiva l'imposta generale sugli scambi commerciali introdotta con la riforma de' Stefani, dalla quale differiva in quanto, nella nuova imposta, rientravano i corrispettivi di merci e servizi di carattere commerciale in ogni momento del ciclo produttivo. Definita come «il cardine della imposizione indiretta italiana, i soggetti passivi d'imposta erano le persone fisiche o giuridiche a favore delle quali si verifica l'entrata, con diritto di rivalsa nei confronti degli acquirenti, per le somme corrispondenti al prezzo della merce e di ogni altro accessorio addebitato al compratore».⁵⁹

Proprio in virtù di ciò, l'IGE era configurabile quale imposta plurifase cumulativa che gravava in ogni fase del ciclo produttivo sul valore pieno dei beni e servizi oggetto di scambio, rendendola un'imposta evidentemente distorsiva. Poiché il gettito che garantiva all'erario era copioso, essa rimase in vigore fino all'introduzione dell'IVA.

Una delle principali critiche rivolte all'IGE fu l'ostacolo alle esportazioni e l'incentivo alle importazioni, in considerazione del fatto che colpiva ogni singolo atto di scambio sul territorio nazionale: in sostanza, le importazioni venivano assoggettate all'IGE, ma il prodotto finito assolveva l'imposta una sola volta senza che venissero colpiti gli stadi precedenti necessari alla produzione dello stesso.

Secondariamente, l'IGE favoriva la concentrazioni tra imprese in quanto la grande impresa, per effetto di cicli produttivi molto estesi di cui era interamente proprietaria, non era onerata dall'assolvimento dell'imposta fino a che il bene in questione non veniva collocato nel relativo mercato di sbocco.

⁵⁸ R.D.L. 9 gennaio 1940, n. 2 e convertito successivamente con la legge 19 gennaio 1960, n. 762.

⁵⁹ A. ZOPOLLO, *L'imposta sul valore aggiunto, primo passo verso l'armonizzazione fiscale nella Cee*, in *Il Politico. Rivista di Scienze Politiche*, 1969, pp. 149-172.

Da ultimo, l'imposta su ogni scambio successivo rispetto al primo risultava essere eccessivamente sperequata, poiché l'incidenza della stessa sul prodotto finito dipendeva essenzialmente dal numero di atti di scambio; cosicché l'imposta incideva di più sui prodotti il cui valore aumentava nei primi atti di scambio e incideva di meno su quelli in cui il valore aumentava negli ultimi.

Nel 1948 entrò in vigore la Costituzione italiana, approvata dall'Assemblea Costituente il 22 dicembre 1947 e promulgata dal capo provvisorio dello Stato Enrico De Nicola il 27 dicembre 1947.

La rilevanza di tale documento è nota ai più, ma occorre ripercorrere le norme impattanti sul sistema tributario, in quanto essa ha sancito i principi ai quali il sistema tributario italiano deve conformarsi, ossia il principio di capacità contributiva e quello di progressività.

Già nel corso dei lavori dell'Assemblea costituente sorse l'esigenza di formulare i criteri di riparto del carico fiscale in maniera più incisiva rispetto a quanto previsto nello Statuto Albertino, nel quale era previsto un generico dovere di contribuzione.

Gli articoli 53 e 2 della Costituzione sono indubbiamente legati tra loro: l'art. 53, infatti, recita: «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato ai criteri di progressività». Tale dovere di concorrere alle spese pubbliche è uno dei «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale» sanciti dall'art. 2.

Per capacità contributiva si intende capacità economica; un fatto espressivo di capacità contributiva è un fatto di natura economica, un fatto che esprime forza economica, e la base imponibile del tributo deve trovare il proprio fondamento in una manifestazione di ricchezza. Vi sono indici diretti di capacità contributiva come il reddito e il patrimonio, ma anche degli indici indiretti di capacità contributiva, quali il consumo e gli affari.

L'art. 53 Cost. è stato oggetto di interpretazione da parte degli studiosi: taluni ne hanno sminuito la portata, altri ne hanno valorizzato il significato⁶⁰. La norma costituzionale, secondo autorevole dottrina, appare una norma «bisemantica, destinata cioè a indicare un interesse della comunità alla configurazione efficace ed efficiente del sistema tributario, ai fini dell'ottimizzazione del gettito fiscale e un interesse garantistico in funzione tutelatoria della sfera individuale».⁶¹

Il principio della progressività è un corollario del principio di capacità contributiva dal momento che, per avere un sistema fiscale in cui su ciascuno si effettua un prelievo direttamente proporzionale alle risorse da lui possedute, è necessario che l'imposta sia progressiva e quindi sia un'imposta la cui aliquota aumenti al crescere della base imponibile.

Se, infatti, lo Stato preleva i tributi in base ad un dovere di solidarietà, ciò vuol dire che la funzione dei tributi non è meramente fiscale – vale a dire quella di procurare entrate allo Stato – ma può essere anche extrafiscale. Il sistema tributario non è più il fine, ma è un mezzo per raggiungere una molteplicità di finalità, soprattutto sociali, sancite dalla Costituzione. Non è più giustificabile quella «finanza di imperio che, per sua natura, aveva ed ha come unica regola quella di acquisire comunque un introito finanziario ricavato dal reddito o dal patrimonio del contribuente per far fronte alle ineludibili ragioni di bilancio (ordinarie e/o straordinarie, nazionali e/o locali)».⁶² È la finanza *funzionale* a caratterizzare le società moderne, a differenza di quanto delineato nei primi paragrafi della trattazione.

⁶⁰ Si rinvia a G. GAFFURI, *Garanzie di giustizia e diritto tributario: la capacità contributiva*, in *Iustitia*, 2008, fasc. 4, pp. 429-445.

⁶¹ A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 93.

⁶² P. FERRARI, *Il concetto di tributo nella dottrina nella legislazione e nella dottrina italiana dall'unità d'Italia al secondo dopoguerra*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, 2004, pp. 45 ss.

L'imposizione fiscale moderna, di fatto, si allontana dalla sua funzione tradizionale e diventa un mezzo per l'attuazione di politiche varie e mutevoli⁶³.

Dal combinato disposto degli artt. 3 e 53 Cost. discende il principio di eguaglianza tributaria secondo cui «a situazioni eguali devono corrispondere eguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale».⁶⁴

L'art. 23 della Costituzione contiene una riserva di legge relativa, e stabilisce: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Una formulazione tanto breve quanto intensa, che consente alla legge o agli atti aventi forza di legge la facoltà di demandare a un regolamento o altra fonte subordinata la disciplina specifica degli elementi fissati, più in generale, dalla legge. Quanto al contenuto minimo che la legge deve avere, si ricordano: il presupposto di fatto, i soggetti passivi, i principi di determinazione delle aliquote e le sanzioni. La dottrina tradizionale attribuisce all'art. 23 Cost. la funzione di tutelare la libertà e la proprietà dei singoli, tratti tipici dello Stato liberale; oltre a essere espressione di democrazia. Nella Costituzione, infatti, l'imposizione tributaria è considerata un importante strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito, per cui la disciplina delle imposte non può che essere attribuita al Parlamento o alle Assemblee rappresentative, organi più direttamente espressione della volontà popolare⁶⁵.

L'art. 117 Cost., novellato nel 2001, afferma espressamente che il legislatore, statale o regionale, debba rispettare gli obblighi internazionali e comunitari. In particolare, lo Stato e le Regioni, ciascuno nel proprio ambito di competenze, svolgono l'attività legislativa in conformità al diritto comunitario e agli obblighi di diritto internazionale, di fatto sovraordinandoli rispetto alle norme interne.

⁶³ Si rinvia a F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973.

⁶⁴ Cfr. Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Boll. Trib.*, 1972, p. 1452.

⁶⁵ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2020.

Infine, l'art. 119 statuisce l'autonomia finanziaria e di spesa degli enti locali, e quindi stabilendo in maniera chiara le competenze di Stato, Regioni e Comuni, assegnando poteri e responsabilità agli stessi, nella definizione di un contesto strutturato in maniera organica. In particolare, la Costituzione attribuisce a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni autonomia finanziaria di entrata e di spesa. È disposto infatti che essi stabiliscano e applichino tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e dispongano di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio; lo Stato deve istituire un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante, senza vincoli di destinazione; inoltre, deve destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

Tornando alla rassegna, la riforma Vanoni del 1951 rappresenta il primo tentativo di uniformare il sistema tributario vigente alla neonata Costituzione, benché i tributi in sé per sé considerati e caratterizzanti questo periodo storico, rimangano gli stessi.

Essa si reggeva su tre punti principali: (i) una dichiarazione unica, analitica, annuale e obbligatoria ai fini dell'accertamento delle imposte, in un'ottica di efficientamento dell'amministrazione finanziaria; (ii) una riduzione delle aliquote, con lo scopo di far emergere imponibili altrimenti non dichiarati (iii) l'introduzione di un'imposta sulle società, che in quanto entità dotate di personalità giuridica sono dotate di un'autonoma capacità contributiva, distinta dalle persone fisiche.

La riforma Vanoni, pertanto, in virtù dell'introduzione di un'autonoma imposta sulle società nel 1954, la "personalizzazione" del sistema tributario, l'introduzione di un Testo unico sull'imposizione diretta nel 1958 e una sistematizzazione – ma non riprogettazione – della finanza locale, ebbe certamente una rilevanza concreta nell'ordinamento tributario.

Tra i pregi della riforma si annovera la spinta fiduciaria dello Stato nei confronti del contribuente, oltre alla volontà dell'amministrazione finanziaria di ridurre la pressione fiscale, senza contare che l'introduzione di un'imposta sulle società contribuì di molto alla modernizzazione del sistema tributario. In questo senso, quindi, si continuava a percorrere la strada dell'integrazione del sistema dei tributi e di risistemazione della materia fiscale nel suo complesso.

La nuova imposta sulle società venne aspramente criticata, in quanto colpiva di fatto solo i grandi contribuenti, additati come gli unici evasori benché l'evasione, già al tempo, fosse un fenomeno largamente diffuso tra tutte le fasce di reddito. In aggiunta, la base imponibile in qualche modo "ibrida" tra patrimonio e reddito sociale, sollevava diversi interrogativi in merito alla legittimità costituzionale.

Essa, infine, penalizzava le piccole realtà sociali che necessitavano di effettuare investimenti per crescere senza però poter disporre di ampi capitali, la cui aliquota del 15% rappresentava un ostacolo insormontabile al proprio sviluppo.

Quel che appare evidente, anche *ex post*, è che è sempre mancata una vera e propria integrazione tra i tributi, e che il denominatore comune delle riforme fiscali intervenute nel tempo era sempre l'estrema complessità della legislazione tributaria, finalizzata a soddisfare le esigenze di gettito che man mano si presentavano piuttosto che perseguire gli scopi specifici e generali dell'ordinamento tributario. Anche dopo la riforma Vanoni, il sistema tributario italiano conservava i tratti che lo hanno contraddistinto sin dall'inizio, ossia: (i) prevalenza delle imposte reali; (ii) prevalenza delle imposte indirette; e (iii) mancanza di un coordinamento tra finanza locale e finanza statale, con annessa sovrapposizione di tributi e fenomeni di doppia imposizione.

Nel 1963, Cesare Cosciani, insieme ad alcuni tra i più importanti studiosi di scienza delle finanze, iniziò i suoi lavori la Commissione per lo studio della riforma tributaria, che già nel 1964 elabora un importante documento: lo *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*. Tra gli

obiettivi principali: (i) esigenza di semplicità e di chiarezza del sistema; (ii) ispirarsi al principio della progressività, da realizzarsi con un sistema fondato su un numero limitato di imposte con al centro un'imposta personale e progressiva sul reddito; (iii) il riferimento a una base imponibile con qualche apertura al concetto di reddito entrata; (iv) la rilevanza del problema della discriminazione qualitativa degli imponibili; e (v) l'esigenza di costruire un sistema facilmente manovrabile per le finalità di stabilizzazione dell'attività economica.

Con la riforma Visentini del 1973-1974, si ebbe la più rilevante riforma tributaria dall'Unità d'Italia.

Uno degli obiettivi prefissati fu quello di creare un sistema coordinato, riducendo, *inter alia*, l'autonomia degli enti locali in ambito fiscale, attribuendo allo Stato centrale sia l'attività di accertamento che quella di riscossione. L'avvio di questa riforma, tuttavia, coincide con una pagina tormentata della vita economica e politica del paese, che vide protagonisti conflitti sociali, importanti stravolgimenti dell'ordine internazionale, quali la crisi del sistema monetario creato a Bretton Woods, tutti elementi che misero in discussione l'egemonia dell'economia americana. L'inflazione costituì senza dubbio uno dei fattori più significativi, mettendo in azione, il fenomeno del *fiscal drag* ossia l'aumento della pressione fiscale.

Più in generale, la riforma aveva l'obiettivo di elaborare un sistema tributario moderno ed efficiente; l'esigenza di certezza era avvertita soprattutto dalle imprese e in generale agli operatori economici che miravano a mettere a punto un piano razionale per i nuovi investimenti, per procedere ad uno sgravio delle imposte per contribuire alla ripresa dell'economia e dare segnali forti di un nuovo rapporto tra contribuente e fisco fu tuttavia disattesa. Una delle principali novità della riforma fu la riduzione del numero delle imposte: la sostituzione di

alcune di esse avvenne con cinque imposte principali: l'IRPEF⁶⁶, l'IRPEG⁶⁷, l'ILOR⁶⁸, l'INVIM⁶⁹ e l'IVA⁷⁰.

⁶⁶ D.P.R. 597/1973

⁶⁷ D.P.R. 598/1973. L'IRPEG era una imposta proporzionale che colpiva, con una aliquota costante, il possesso da parte di una persona giuridica, o di un ente ad essa similare, di redditi, in natura o denaro, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte. Erano esclusi, dall'applicazione dell'imposta, gli organi e le amministrazioni dello Stato (anche se dotati di personalità giuridica), le regioni, le province e i comuni. Fu istituita dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, e fu ricompresa successivamente nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) approvato con il DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

L'IRPEG trovava la sua giustificazione nella circostanza che le società, per il trattamento giuridico cui erano sottoposte, godevano di una autonoma capacità contributiva. Era dovuta per periodi d'imposta, costituiti dai periodi di gestione del soggetto passivo, così come determinati dalla legge o dall'atto costitutivo. L'oggetto dell'imposta era il reddito complessivo netto, formato da tutti i redditi della società o ente assoggettato ad essa con l'esclusione dei redditi esenti. Dal 1° gennaio 2004, l'IRPEG è stata sostituita dall'IRES (l'imposta sul reddito delle società). Fonte: MEF.

⁶⁸ D.P.R. 599/1973. L'ILOR era una imposta di carattere reale, in quanto il suo presupposto era costituito dal possesso di redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, prodotti nel territorio dello Stato. L'imposta locale sui redditi, fu istituita con D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, ed entrò in vigore dal 1° gennaio 1974. L'ILOR concorreva alla realizzazione qualitativa del reddito, che fino al 1973 avveniva essenzialmente mediante la differenziazione delle aliquote sull'imposta di ricchezza mobile, più alte per i redditi di capitale, più basse per i redditi di lavoro, intermedie per i redditi misti di capitale e lavoro. L'imposta aveva un'aliquota proporzionale del 16,2 per cento. Fu abrogata per effetto dell'art. 36 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, con decorrenza 1° gennaio 1998, in coincidenza con l'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in virtù del D.Lgs. n. 446/1997. Fonte: MEF.

⁶⁹ D.P.R. 643/1972. Imposta reale in vigore in Italia tra il 1972 e il 1992, la cui base imponibile era rappresentata dall'incremento di valore degli immobili ubicati sul territorio nazionale, e il cui gettito era di competenza dei Comuni di pertinenza degli immobili soggetti all'imposta. Il tributo, istituito con d.p.r. 643/1972, veniva versato al ricorrere di due distinte fattispecie: in caso di trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni immobili, quando il trasferimento consentiva al cedente, persona fisica o giuridica, di realizzare l'incremento di valore dell'immobile; oppure in caso di possesso decennale ininterrotto di un immobile da parte di società ed enti. La legge fu oggetto di modifica nel corso degli anni (d.p.r. 688/1974, l. 694/1975, l. 2/1980, l. 131/1983 e altre) fino alla definitiva soppressione a opera della l. 421/1992, con la quale veniva istituita l'ICI. La legge prevedeva, comunque, che l'imposta continuasse a essere applicata fino al 2002, assumendo come valore finale del bene quello stimato al termine del 1992 e indicando come beneficiario del gettito non più il Comune, ma lo Stato. Fonte: Enciclopedia Treccani.

⁷⁰ D.P.R. 633/1972. L'introduzione dell'IVA fece seguito a un processo di armonizzazione fiscale perfezionatosi attraverso la Direttiva CEE 11 aprile 1967, n. 228 «Seconda direttiva del consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Struttura e modalità di applicazione del sistema comune di imposta sul valore aggiunto» da attuarsi per mezzo dell'abolizione delle imposte a cascata presenti nei negli ordinamenti con un'imposta che presentasse tratti comuni e garantisse una concorrenza leale e neutrale tra gli Stati membri. Già nel Trattato di Roma del 25 marzo 1957, recepito nell'ordinamento nazionale con legge 14 ottobre 1957, veniva sottolineata l'importanza che fosse attuata all'interno della nascente comunità una piena libertà di circolazione delle persone,

L'attenzione del legislatore degli anni Settanta appare essere rivolta agli aspetti per così dire "procedimentali" del diritto tributario, dando rilievo alle scritture contabili per la determinazione del reddito imponibile, con annessa necessità da parte dei contribuenti di mantenere una contabilità corretta e adempiere puntualmente alle formalità, benché numerose e onerose, richieste dall'Amministrazione finanziaria.

A pochi anni dalla citata riforma, prese piede una disordinata produzione legislativa, complicandone il disegno iniziale. La mancata realizzazione del presupposto della riforma, e quindi della riforma dell'amministrazione finanziaria, non tarda a manifestare i suoi effetti negativi con il diffondersi dell'evasione, anche in tributi, come l'IVA, sui quali si confidava per attenuare la portata del problema, e la spropositata estensione del prelievo indotto dall'inflazione finisce in realtà per concentrarsi solo su alcune componenti del reddito, mettendo in luce una profonda iniquità.

Gli anni Novanta portarono diverse novità legislative in ambito fiscale.

Le principali novità in tal senso avvennero durante il primo governo Berlusconi (11 maggio 1994 - 17 gennaio 1995) e sono essenzialmente da rinvenire nel Libro Bianco sulla riforma fiscale⁷¹, volto a perseguire la ripresa economica, la semplificazione dei rapporti tra fisco-contribuente e la strutturazione di una moderna ed organica riforma tributaria oltre che la riduzione del debito pubblico in vista dell'unificazione monetaria, nel quale in

dei capitali e delle merci. L'art. 99 del Trattato mirava all'armonizzazione delle legislazioni dei Paesi membri in materia di imposizione indiretta stante la sua rilevanza circa gli effetti sugli scambi economici. La scelta a livello comunitario di un tributo avente caratteristiche di neutralità fu una scelta obbligata ai fini dell'attuazione delle finalità previste nel Trattato. La scelta del legislatore comunitario cadde su un tipo di imposta simile a quella sulla cifra d'affari utilizzata in Francia (TVA), applicabile in ogni fase di scambio del bene o servizio ma con il diritto di detrarre dall'imposta il tributo assolto nei passaggi precedenti, neutralizzando l'imposizione assoluta nella fase antecedente l'immissione al consumo. Cfr. S. MENCARELLI, R.R. SCALESSE, G. TINELLI, *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Torino, Giappichelli, 2018, pp. 11 ss.

⁷¹ Elaborato nel dicembre 1994 dal Ministro delle Finanze Giulio Tremonti. La riforma prospettata si reggeva su tre pilastri: federalismo fiscale, tassazione ambientale e dei consumi, certezza e semplicità del diritto.

cui sono sottolineati in tre slogan gli obiettivi di questo progetto: «dalle persone alle cose», «dal complesso al semplice», «dal centro alla periferia».

Il primo governo Berlusconi, tuttavia, venne presto sostituito dal governo Dini (17 gennaio 1995 - 18 maggio 1996) che di fatto seguì la strada tracciata dal precedente esecutivo sotto il profilo della politica fiscale, essenzialmente incentrata sull'aumento delle entrate tributarie e la riduzione del debito pubblico, senza intenti riformisti di stampo sistemico.

Durante il primo governo Prodi (18 maggio 1996 - 21 ottobre 1998), con Visco ministro delle Finanze, prese le mosse il disegno di riforma delineato con la legge delega del 1996, e parzialmente realizzato attraverso numerosi decreti legislativi entrati in vigore nel periodo 1997-98. Tale riforma ha affrontò (i) la riformulazione secondo un disegno unitario e razionale del sistema di tassazione del reddito di impresa e dei redditi delle attività finanziarie, prevedendo l'abbassamento del livello delle aliquote formali sul reddito di impresa; (ii) il superamento delle più evidenti distorsioni fiscali nelle scelte relative alle modalità di finanziamento delle imprese e all'impiego dei fattori produttivi; (iii) il raggiungimento di una maggiore omogeneità e generalità del prelievo sui redditi finanziari e dall'introduzione graduale di un modello simile alla *Dual Income Tax* (DIT).

Essa realizzò, inoltre, un passo importante verso la semplificazione fiscale, con l'abolizione dell'ILOR⁷² oltre che di numerosi tributi minori e taluni contributi sociali sanitari, in prevalenza a carico delle imprese, e con l'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto netto delle attività produttive, l'IRAP, destinata alle Regioni e getta le basi per una più ampia autonomia tributaria dei livelli inferiori di governo.

⁷² L'ILOR fu abrogata ad opera dell'art. 36 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, con decorrenza 1° gennaio 1998, in coincidenza con l'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in virtù del D.Lgs. n. 446/1997.

Il primo è un nuovo regime impositivo per le imprese⁷³, neutrale rispetto a quello previsto dall'IRPEG, applicabile agli incrementi patrimoniali effettuati nell'esercizio successivo a quello in vigore alla data del 30 settembre 1996 e riassumibile in questi termini: tramite un coefficiente di remunerazione ordinario si suddivide il risultato di esercizio in reddito ordinario da una parte, e sovra reddito dall'altra. La remunerazione ordinaria del capitale proprio investito nell'impresa veniva tassata con un'aliquota ridotta (pari al 19%); il sovra reddito, ovvero quegli extra profitti eccedenti la remunerazione ordinaria, venivano tassati con l'aliquota ordinaria (pari al 37% , poi ridotta a 36% nel 2001 e 34% nel 2003). Il coefficiente di remunerazione ordinario era determinato dal Ministero delle Finanze tenuto conto dei rendimenti finanziari medi dei Titoli di Stato, aumentabili fino al 2% per tenere conto del maggiore rischio.

L'IRAP, introdotta con il D. Lgs. n. 446/1997, sostituì – come anticipato – una serie di tributi prima esistenti tra cui i contributi sanitari, la tassa sulla salute, l'ILOR, l'ICIAP, l'imposta sul capitale proprio delle imprese e altri tributi minori.

Il presupposto dell'IRAP è costituito dallo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. I soggetti passivi sono gli imprenditori, i

⁷³ Così Visco nel 2000: «L'idea di base è che parte dei profitti serve per remunerare il capitale di rischio apportato agli azionisti a un tasso pari a quello prevalente sul mercato finanziario più un premio al rischio. I rimanenti profitti sono invece considerati una rendita e sono tassati con l'aliquota massima dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. In sostanza, finché in un'impresa il profitto è lo stesso che si sarebbe ottenuto investendo il proprio risparmio in un qualsiasi titolo obbligazionario, lo si tassa con un'aliquota bassa; il resto è una rendita e si tassa con un'aliquota massima dell'imposta personale sul reddito. [...] Prima di proporre il modello DIT mi ero mosso con un progetto diverso: un sistema di tassazione onnicomprensivo con indicizzazione, che prevedesse un'aliquota massima IRPEF (attiva dai 60 milioni di reddito) uguale a quella sulla società, e inferiore al 40%. Comunque il concetto di fondo importante è sempre quello: le aliquote sulle società non devono essere diverse da quelle dell'imposta sul reddito e poi sono sempre le persone fisiche che pagano le tasse. Con la DIT questo collegamento avviene a due livelli: sull'aliquota base per il rendimento ordinario, che da l'integrazione con gli altri redditi da capitale, e sull'aliquota massima per gli extraprofitti. E, infatti, 37 (DIT) + 4 (IRAP) fa 41, che era l'aliquota massima IRPEF nel mio progetto di riforma che poi il Parlamento volle elevare a 46».

lavoratori autonomi e le amministrazioni pubbliche. A fronte di un'aliquota piuttosto bassa, stabilita nel d.lgs. n. 446/1997 che introduce l'IRAP, quest'ultima si applica alla medesima base imponibile IRPEG, ossia sul valore della produzione netta, fermo restando che non sono deducibili né il costo del lavoro, né gli interessi passivi. È proprio questo aspetto a rendere questa imposta controversa⁷⁴, oltre che di dubbia costituzionalità⁷⁵ e finanche di compatibilità con l'ordinamento comunitario⁷⁶.

Durante i successivi governi D'Alema (21 ottobre 1998 - 26 aprile 2000) e Amato (26 aprile 2000 - 11 giugno 2001) vennero attuati interventi di modesta entità, quali agevolazioni fiscali di varia natura al fine di stimolare la crescita economica ed efficientamento dell'apparato burocratico.

⁷⁴ G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, nn. 7/8, I, p. 508; R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, n. 9, I, pp. 638 ss.; R. LUPI, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, n. 6, p. 1424; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, n. 3, p. 627; A. COLLI VIGNARELLI - L. FERLAZZO NATOLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 8, p. 649; P. SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, nn. 7/8, I, p. 737 e G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, n. 11, I, p. 848.

⁷⁵ Cfr. Sent. Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 156/2001, con la quale la Corte ha risolto la questione anzitutto sancendo la legittimità dell'IRAP in quanto espressione di un'autonoma capacità contributiva, secondariamente affrontando il tema della disparità di trattamento tra lavoratori autonomi e dipendenti, nel senso di affermare che essendo l'IRAP un'imposta reale e non personale, i lavoratori autonomi ne sono esclusi poiché privi dell'autonoma organizzazione tipica dell'impresa. La dottrina non ha tardato a commentare tale decisione: si rinvia, *ex multis*, a: F. BASTIONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 2001, n. 3, p. 860; G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il Fisco*, 2001, n. 25, p. 8722; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 3, p. 856; M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 1, p. 292 e G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Corte Costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, n. 4, II, p. 659.

⁷⁶ CGUE, 3 ottobre 2006, Causa C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. A r.l. v. Agenzia delle Entrate Ufficio di Cremona*, ECLI:EU:C:2006:629 che, disattendendo le conclusioni degli Avvocati Generali, ha dichiarato compatibile l'IRAP con l'ordinamento comunitario.

Bisognerà attendere secondo e il terzo governo Berlusconi (11 giugno 2001 - 23 aprile 2005 e 23 aprile 2005 - 17 maggio 2006) per un'altra rilevante riforma fiscale: la riforma Tremonti.

Gli obiettivi di tale riforma erano – in sintesi – i seguenti: (i) sostituire l'IRPEF con l'IRE; (ii) riformare la tassazione delle imprese riducendo la pressione fiscale, anche con l'introduzione di nuovi istituti quali *participation exemption* e consolidato fiscale; (iii) eliminazione di DIT e IRAP (iv) istituzione di un'imposta sui servizi; (v) rilancio dell'economia, stimolo alla crescita e recupero di risorse attraverso l'istituzione di scudi fiscali e l'attuazione della politica dei condoni; e (vi) interventi sulla tassazione sui redditi di natura finanziaria.

Il progetto di riforma dell'imposta diretta, che prevedeva la sostituzione dell'IRPEF con l'IRE, non trovò seguito. Il progetto di legge contenuto nella legge delega 7 aprile 2003, n. 80, prevedeva l'istituzione di un'imposta con una progressività per scaglioni costituita da due aliquote⁷⁷; questo si aggiungano l'identificazione di un reddito minimo personale escluso da imposizione, la sostituzione delle detrazioni con deduzioni decrescenti per tutelare la progressività dell'imposta e la previsione di una clausola di salvaguardia, in modo che, a parità di condizioni, il nuovo regime risultasse per il contribuente sempre più favorevole o uguale rispetto al regime precedentemente applicabile.

Diversa fu la sorte per le imposte societarie: per effetto del d.lgs. n. 334/2003 entrò in vigore l'IRES, con un'aliquota allora del 33% e caratterizzata da un meccanismo di esenzione parziale anziché del credito d'imposta.

Riguardo ai dividendi e alle plusvalenze realizzate in seguito alla cessione di partecipazioni venne istituito il regime di *participation exemption* (PEX)

Tra gli obiettivi della riforma Tremonti si annovera altresì il consolidato fiscale, un regime opzionale per mezzo del quale le società appartenenti ad un determinato gruppo di imprese hanno facoltà di redigere il bilancio

⁷⁷ 23% per i redditi fino a 100.000 euro e 33% per i redditi superiori a 100.000 euro.

congiuntamente, attraverso la determinazione in capo alla società o all'ente controllante di un'unica base imponibile corrispondente alla somma algebrica delle basi imponibili delle società appartenenti al gruppo, colpendo quindi il reddito del gruppo visto come un'unica entità economica. Tra i principali vantaggi per le società appartenenti al gruppo si segnalano la possibilità di compensare utili e perdite infragruppo e la possibilità di compensazione dell'IVA infragruppo.

Se il sistema del *dual income tax* fu abolito, non si può dire lo stesso dell'IRAP che è tutt'ora vigente.

L'imposta sui servizi, che avrebbe dovuto sostituire una serie di tributi tra cui imposta di registro, imposte ipo-catastali, imposta di bollo, imposta sulle concessioni governative etc. non fu mai istituita.

Durante il successivo secondo governo Prodi (17 maggio 2006 - 8 maggio 2008), caratterizzato da una forte instabilità politica, si ebbero interventi perlopiù correttivi rispetto a quanto attuato dalla riforma Tremonti, oltre a pochi interventi minoritari⁷⁸. I principali testi normativi riguardano il Documento di Programmazione economico - finanziaria (d.l. n. 223/2006) e la legge n. 296/2006 (legge finanziaria per il 2007), oltre che nello studio sulla riforma fiscale elaborato dalla Commissione Biasco nel 2007. Tra quanto previsto dalla Commissione Biasco, all'uopo istituita, trovarono attuazione i correttivi in merito al regime PEX e al consolidato fiscale, le modifiche in merito ai principi contabili IAS, e l'introduzione di un regime di neutralità fiscale a seguito delle operazioni di finanza straordinaria, la riduzione dell'aliquota IRES al 27,5%, l'introduzione del meccanismo *allowance for corporate equity* (ACE), l'abolizione della norma contro la *thin capitalization* e la previsione di un nuovo limite alla deducibilità degli interessi passivi.

Su impulso dell'allora viceministro dell'Economia e delle Finanze Vincenzo Visco fu poi istituita una commissione di studio sull'imposta sui

⁷⁸ Ad esempio fu istituita l'imposta di scopo (per i Comuni), e fu modificata la disciplina sulla tassa di successione e donazione.

redditi delle persone fisiche e sul sostegno alle famiglie, coordinata da Claudio De Vincenti e Roberto Paladini. Tale commissione iniziò i lavori nel marzo del 2007 e li terminò nel febbraio del 2008. L'obiettivo fu quello di individuare le criticità proprie dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, proponendo un modello alternativo di tassazione.

Con la c.d. Manovra dei cento giorni⁷⁹ e l'utilizzo dello scudo fiscale⁸⁰ il quarto governo Berlusconi (8 maggio 2008 - 16 novembre 2011) tentò il rilancio dell'economia e della produttività del Paese.

In un'ottica di semplificazione e di riordino della sterminata normativa esistente, infine, fu prevista l'introduzione del codice tributario, iniziativa che a oggi non è stata attuata da nessun governo, benché fortemente auspicabile.

Una delle prime mosse del governo in campo fiscale è da rinvenire nel d.l. 93/2008 denominato "Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie", convertito poi con modificazioni in legge n. 126/2008; i principali interventi possono essere riassunti da un lato nella detassazione parziale del lavoro straordinario e sulle misure sperimentali tese all'incremento della produttività del lavoro e dall'altro nell'abolizione dell'ICI sull'abitazione principale.

⁷⁹ «Si tratta di un incentivo a tutto campo: tutti gli investimenti (compresi gli autoveicoli, tutte le tipologie di immobili strumentali per natura, gli interventi di ampliamento e ammodernamento), indipendentemente dal fatto che siano investimenti nuovi o di rimpiazzo, di tutti gli operatori economici (compresi i lavoratori autonomi, le banche e le assicurazioni) e comunque finanziati (con debito o capitale proprio) sono incentivati, a condizione che risultino superiori, nell'esercizio considerato, alla media degli investimenti realizzati nei precedenti cinque periodi di imposta. La Tremonti-bis⁷⁹ estende l'agevolazione anche agli investimenti in "capitale umano", rappresentati dalle spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento professionale del personale e, fino ad un massimo del 20% del loro ammontare, dalle retribuzioni complessive corrisposte durante il periodo di imposta al personale impegnato nelle attività di formazione e aggiornamento. Una così ampia estensione dell'agevolazione viene motivata "funzionalmente" dalla volontà di "trasmettere un impulso positivo all'economia in fase di stagnazione" e di "lanciare un ponte verso la riforma fiscale" le cui linee essenziali vengono illustrate nella relazione di accompagnamento al d.d.l. dei "cento giorni"» così S. GIANNINI - M.C. GUERRA, *Requiem per la riforma Visco?*, Centro di analisi delle politiche pubbliche, 2001.

⁸⁰ Di fatto un uso spregiudicato di *tax expenditures*, ossia deduzioni, detrazioni, esenzioni e regimi di favore finalizzati alla riduzione del carico fiscale per cittadini e imprese.

Altri importanti interventi sempre in ambito fiscale dell'esecutivo di centro-destra sono poi da rinvenire nel d.l. n. 112/2008, convertito poi in legge n. 133/2008; in questo caso i principali interventi hanno riguardato l'istituzione di un'addizionale IRES (c.d. *Robin Hood Tax*) inizialmente pari al 5,5% su alcune tipologie di aziende, una modifica alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi per gli intermediari finanziari, un aumento del prelievo fiscale sulle cooperative e i fondi comuni di investimento ed infine la tassazione delle *stock option*.

Ancora, la legge n. 42/2009, c.d. legge delega sull'attuazione del federalismo fiscale, che fu il primo vero intervento in materia del legislatore a partire della riforma al titolo V della Costituzione, conclusasi ben 8 anni prima. L'obiettivo era quindi quello di avviare un processo normativo destinato a organizzare e rendere organico il complesso di principi in materia di attuazione del federalismo fiscale e di coordinamento tra la finanza statale e locale, in linea con i criteri Costituzionali fissati dall'art. 119. Gli obiettivi erano due: (i) affiancamento al preesistente decentramento delle spese a livello locale di un decentramento responsabile anche a livello di entrate tributarie, con la previsione di meccanismi di perequazione verso le aree con minor capacità contributiva; (ii) superamento del meccanismo di perequazione basato sul criterio della spesa storica a favore del criterio basato sul fabbisogno standard di spesa.

Altro testo di legge rilevante è stato poi il d.l. n. 78/2010, convertito in legge n. 102/2009, il quale ha previsto il c.d. "Scudo fiscale" e il complesso di incentivi fiscali che vanno sotto il nome di "Tremonti *ter*". Lo scudo fiscale si configurava quale strumento per mezzo del quale i contribuenti fiscalmente residenti in Italia avrebbero potuto regolarizzare o riportare in Italia le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2008 entro il 15 dicembre del 2009; la *ratio* dell'istituto in parola fu da ricercare nell'alveo delle iniziative volte a combattere l'evasione fiscale legata al

trasferimento delle basi imponibili in paesi a fiscalità privilegiata e/o aventi un rigido segreto bancario.

La crisi del governo Berlusconi nel 2011 lascia incompiuti i progetti di riforma, che vengono tuttavia ripresi, per alcuni degli aspetti relativi alla tassazione delle imprese, dai primi provvedimenti del successivo governo Monti (16 novembre 2011 - 28 aprile 2013), un governo c.d. tecnico che nacque su iniziativa dell'allora Presidente della Repubblica Giorgio Napolitano.

Il decreto Salva Italia (d.l. n. 201/2011 convertito in legge n. 220/2011) che, *inter alia*, introdusse lo schema ACE sugli incrementi di capitale, con significativi ampliamenti della deducibilità dell'IRAP dalla base imponibile dei redditi di impresa e aumenti dell'Iva a decorrere dall'ottobre 2012. In sostanza, la finalità principale fu quella di reperire maggiori destinazioni da destinare alla riduzione del debito pubblico, non potendosi quindi parlare di riforma fiscale in senso stretto dal momento che gli interventi erano mirati a un miglioramento della profonda crisi in cui si trovava l'Italia.

Anche la Legge di stabilità per il 2014 del governo Letta (28 aprile 2013 - 22 febbraio 2014) assunse il taglio del cuneo fiscale come obiettivo prioritario, prevedendo l'introduzione di misure di riduzione dei contributi sociali a carico delle imprese e un – seppur modesto – ampliamento delle detrazioni per i lavoratori dipendenti, promettendo ulteriori tagli da finanziare utilizzando canali privilegiati sulla base dei risultati attesi dalla *spending review* e dalla lotta all'evasione.

Da un lato la riduzione della pressione fiscale continua a essere il manifesto elettorale per eccellenza, dall'altro i vincoli stringenti posti dall'Europa nel controllo dei bilanci pubblici impose ai governi dell'area Euro, e quindi anche all'Italia, l'adozione di politiche fiscali restrittive di fatto realizzabili solo ricorrendo a un incremento delle imposte.

In cima all'agenda politica dei vari governi succedutisi pare, poi, esserci stata la revisione della tassazione degli immobili. Con la Finanziaria del 2008 (governo Prodi), era stata aumentata la detrazione ICI sulla prima casa, una

timida risposta ai manifesti del centro-destra, che nel periodo 2008-2011, che promisero l'eliminazione totale dell'ICI sulla prima casa e di attenuazione (concretamente non attuata) del carico fiscale anche sugli immobili strumentali all'attività di impresa. Quello della tassazione degli immobili è un processo che ha conosciuto fasi alterne: abolizione da parte del governo Berlusconi, reintroduzione da parte del governo Monti, articolazione in prelievi differenziati di IMU e TASI durante il governo Letta e da ultimo, abolizione della TASI sull'immobile destinato ad abitazione principale con la Legge di stabilità per il 2016 del governo Renzi (22 febbraio 2014 - 12 dicembre 2016).

Le azioni in campo fiscale messe in atto durante quest'ultimo governo rafforzarono gli orientamenti dei governi precedenti, votati alla riduzione della pressione fiscale. A favore del lavoro dipendente, il proposito di riduzione degli oneri fiscali non trova in realtà una collocazione propria nell'ambito del sistema fiscale e si traduce in un trasferimento di 80 euro mensili a favore di tutti i lavoratori dipendenti e assimilati al di sotto di certe soglie di reddito.

Il finanziamento di queste misure pervenne dal prelievo sulle attività finanziarie, portato dal 20 al 26%, con la confermata esclusione dei titoli pubblici, che restarono tassati al 12,5%, coinvolgendo peraltro con misure diverse anche il comparto previdenziale e assicurativo. Sul fronte delle imprese, si diede centralità a interventi di riduzione del cuneo fiscale sul lavoro, oltre a misure di incentivazione all'assunzione con i contratti a tutele crescenti previsti dal Jobs Act, consistenti in forti sgravi contributivi. Si procedette poi alla riduzione dell'aliquota IRES (portata al 24% a partire dal 2017) e con incentivi fiscali.

Più in generale, si confermarono l'uso massiccio delle agevolazioni fiscali e il ricorso a regimi opzionali, che notoriamente complicano il regime fiscale e che introducono differenziazioni nel prelievo tra singoli contribuenti, dettate dalle loro convenienze specifiche (dando origine, peraltro, a fenomeni elusivi).

Si ritiene doverosa una menzione all'attività mirata al monitoraggio dell'evasione fiscale, con ampi riferimenti ai principi della *tax compliance* per

favorire un miglioramento del rapporto fisco-contribuente⁸¹. Il contrasto all'evasione fiscale viene, infatti, parzialmente perseguito attraverso alcune importanti misure che riguardano soprattutto l'IVA – per mezzo di *reverse charge*, *split payment* ed estensione dell'uso della fatturazione elettronica – ma solo nella legge di bilancio per il 2018 del successivo governo Gentiloni (12 dicembre 2016 - 1 giugno 2018) si andò nella direzione di ampliare gli obblighi di comunicazione telematica al fisco di dati che permettono un contrasto all'evasione molto più efficace. Durante il governo Gentiloni si procedette altresì a un ridimensionamento dell'autonomia degli enti locali.

I successivi governi Conte (1 giugno 2018 - 5 settembre 2019 e 18 settembre 2019 - 13 gennaio 2021) ebbero un'impostazione che rifletté le linee elettorali delle maggioranze caratterizzanti i due governi.

Durante il primo governo Conte vi fu l'introduzione di una sorta di *flat tax* selettiva, a due tappe, destinata ad ampliare a dismisura il sistema di tassazione cedolare del reddito di lavoro autonomo e delle imprese minori in precedenza limitato ai soli contribuenti minimi. Prosegue poi la politica di incentivi alle imprese con l'abolizione dell'ACE e del superammortamento, poi ripristinato.

Il secondo governo Conte eliminò il regime della *flat tax* per ricavi superiori a 65.000 euro, reintrodusse l'ACE, e trasformò in crediti di imposta il super e l'iper ammortamento, eliminando conseguentemente la c.d. mini Ires. Ulteriori interventi, benché – ancora – non di natura sistemica, si ritrovano nelle imposte locali, con l'unificazione di IMU e TASI. Vi fu un'estensione del bonus degli 80 euro previsto dal governo Renzi e si andò nella direzione di operare sul

⁸¹ C'è chi ritiene che il rapporto giuridico fiscale sarebbe meglio rappresentato come appartenente a uno «statuto» che collega lo Stato con il cittadino in termini di obbligo fiscale, in generale, e di contribuente, in particolare, ed è il prodotto principale dell'autorità fiscale. Secondo l'Autore, l'obbligo fiscale sarebbe complesso, sistemico e dinamico. Deve essere distinto completamente dall'imposta stessa, che offre solo un contenuto astratto utile a specificare il contenuto della legge fiscale e, quindi, la costruzione generale che sostiene dogmaticamente il sistema fiscale. P. MASBERNAT, *Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria*, in *Dikaion*, 26(2), 2017, pp. 225-255.

cuneo fiscale a favore del lavoro dipendente. Furono, infine, apprezzabili le iniziative di contrasto all'evasione, non solo con la scelta di non fare ricorso ai condoni, ma anche facendo leva sulla tracciabilità dei mezzi di pagamento e sull'avvio di una più intensa integrazione delle basi di dati fiscali ai fini di controllo.

Come desumibile dagli ultimi paragrafi, non vi sono state riforme sistemiche ma solo interventi mirati.

La pandemia da Covid-19, intervenuta durante il secondo governo Conte, ha comportato un obbligato mutamento dell'atteggiamento delle istituzioni europee in merito al sostegno macroeconomico, oltre l'adozione di provvedimenti emergenziali anche di natura fiscali quali differimento dei pagamenti delle imposte, sospensione delle attività di accertamento e riscossione, riconoscimento dei crediti d'imposta, etc.

Nel luglio del 2020 il Consiglio europeo ha approvato il Next Generation EU ("NGEU" o "Fondo europeo per la ripresa") rivolto agli Stati membri colpiti dalla pandemia, ai cui adempimenti hanno provveduto il secondo governo Conte prima il governo Draghi (13 febbraio 2021 - 22 ottobre 2022) poi, con l'approvazione del Piano nazionale per la ripresa e la resilienza (PNRR).

L'accesso ai finanziamenti del NGEU è condizionato a impegni a riforme strutturali fra cui la riforma fiscale. Si è proceduto, per iniziativa delle Commissioni finanza di Camera e Senato, con un ampio programma di audizioni parlamentari da parte di istituzioni, pubbliche e private e di studiosi che hanno portato a un compromesso, arduo in virtù del diverso orientamento dei partiti di maggioranza, che sembra essere stato trovato nella condivisione della riduzione delle imposte come obiettivo principale, senza però l'individuazione di adeguati meccanismi di copertura.

Al termine di questo percorso, il governo Draghi ha proposto un disegno di legge delega contenente principi generali: (i) la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione; (ii) la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario al fine di ridurre i costi di

adempimento, di gestione e di amministrazione del sistema fiscale; (iii) l'eliminazione di micro-tributi per i quali i costi di adempimento dei contribuenti risultino elevati a fronte di un gettito trascurabile per lo Stato; (iv) la preservazione della progressività del sistema tributario; e (v) la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Delle linee direttive indicate la principale è rappresentata dalla scelta esplicita di un modello di tassazione dei redditi del tipo *Dual income tax*: un orientamento presente, come si è visto, a fasi alterne, ormai da tempo nel dibattito e in talune mini-riforme attuate negli anni passati, secondo il quale i redditi di lavoro e di pensione vengono assoggettati ad un prelievo personale e progressivo, mentre tutte le altre forme di reddito, e cioè i redditi di capitale, sia finanziario che immobiliare, sono invece sottoposte a una tassazione proporzionale. Seguendo le indicazioni del Parlamento, viene inoltre proposto il superamento, progressivo, dell'IRAP: un passaggio molto delicato, dato che il disegno non dà indicazioni su quali fonti alternative la sostituiranno. Viene proposta una revisione degli estimi catastali, legata ai valori di mercato, di cui viene però esclusa l'utilizzabilità a fini fiscali. Ipotesi che, pure nella sua prudenza, trova la ferrea opposizione di tutti i partiti del centro-destra. Fra gli altri temi affrontati si possono poi menzionare: (i) il prelievo locale, con la sostituzione con sovrainposte delle addizionali IRPEF; (ii) la riforma della riscossione, anch'essa in parte anticipata con la manovra di bilancio; (iii) la revisione dell'IVA anche con finalità di contrasto all'evasione; (iv) il prelievo societario, per superare le residue discrepanze fra norme civilistiche e fiscali; (v) la predisposizione di codici tributari; e (vi) la volontà di iniziare a ridurre la pleora di agevolazioni fiscali.

Le indicazioni appaiono molto generiche, a ciò si sono aggiunte le generali incertezze sul quadro politico di fine legislatura.

In data 5 ottobre 2021 il Consiglio dei Ministri ha approvato la legge delega per la riforma del sistema fiscale.⁸² L'esame della legge delega si è concluso il 22 giugno 2022 ma, a seguito della conclusione anticipata della legislatura, il disegno di legge non ha concluso il suo naturale *iter*.

Con la legge n. 130 del 31 agosto 2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 204 del 1° settembre 2022, è stata disposta la riforma del processo tributario⁸³, che ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina del processo tributario regolato dal d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992.

Ciò che da una preliminare analisi parrebbe emergere è certamente una prima razionalizzazione, ma non certo un disegno complessivamente innovativo né sistemico o comunque votato all'attenuazione della percezione di un sistema ostile all'attività economica, instabile e soggetto alla complessità (e disordine) dei tributi.

L'attuale⁸⁴ governo Meloni (22 ottobre 2022 - in carica), con la trasmissione al Parlamento del disegno di legge di bilancio 2023 approvato dal Consiglio dei ministri il 21 novembre 2022 (la "Legge di Bilancio"), ha dato il via all'*iter* alla Camera dei deputati per l'approvazione del provvedimento. Il documento si basa su un approccio definito dal governo «prudente e realista» anche in relazione allo scenario internazionale caratterizzato dalla guerra in Ucraina, ma allo stesso tempo «sostenibile per la finanza pubblica».

Per quel che attiene alle misure fiscali contenute nella Legge di Bilancio, emergono indubbiamente: (i) l'estensione della platea che beneficia della

⁸² In cui si legge che «[g]li obiettivi fondamentali della delega al Governo per la revisione del sistema fiscale sono: la crescita dell'economia, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione; la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, preservandone la progressività, da attuare anche attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei cosiddetti «micro-tributi», con gettito trascurabile per l'Erario; la riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale».

⁸³ «La Pandemia verrà ricordata dai cultori del diritto tributario per aver contribuito definitivamente a tirare fuori la riforma della giustizia tributaria dalle secche in cui si era da tempo arenata», così G. MELIS, *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in *Giustizia Insieme*, 19 dicembre 2022.

⁸⁴ Dicembre 2022.

tassazione agevolata sui redditi dei lavoratori autonomi: potranno beneficiare dell'aliquota del 15% i lavoratori autonomi con redditi fino a 85 mila euro (rispetto ai 65 mila previsti in precedenza); (ii) l'esonero contributivo del 2% per redditi fino a 35.000 euro e del 3% per redditi fino a 20.000 euro; (iii) introduzione per i lavoratori autonomi di una *flat tax* incrementale al 15% con una franchigia del 5% e un tetto massimo di 40.000 euro; (iv) la cancellazione delle cartelle fino al 2015 che hanno un importo inferiore a 1.000 euro; e (v) l'istituzione di un contributo di solidarietà temporaneo del 50% sul reddito 2022 che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi conseguiti nel periodo 2018-2021. L'ammontare del contributo non potrà superare il 25% del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1 gennaio 2022. Si applicherà a soggetti e imprese che sul territorio nazionale producono, importano o vendono energia elettrica, gas e prodotti petroliferi. Sono inoltre previsti maggiori introiti dal versante delle sigarette e dalle rivalutazioni di beni e partecipazioni aziende.

L'introduzione di una disciplina fiscale specifica per le crypto-attività⁸⁵ va nella direzione di fornire maggiore certezza a operatori e investitori, adeguando di conseguenza il sistema tributario⁸⁶. La soluzione pare presentare alcune criticità, sia in relazione alla definizione di crypto-attività ai fini fiscali che al trattamento dei redditi da crypto-attività rispetto a quelli degli strumenti finanziari.

⁸⁵ Cfr. artt. 31-35, tomo II della Legge di Bilancio.

⁸⁶ Si rinvia alla Comunicazione della Banca d'Italia in materia di tecnologie decentralizzate nella finanza e crypto-attività, 15 giugno 2022, con la quale Bankit intende «conseguire due obiettivi: in primo luogo, richiamare l'attenzione degli intermediari vigilati, dei soggetti sorvegliati e di quelli che operano a vario titolo negli ecosistemi decentralizzati, anche come utenti, tanto sulle opportunità quanto sui rischi connessi con l'uso di tali tecnologie nella finanza e con le attività e i servizi relativi alle crypto-attività (emissione, custodia, scambio, prestiti, servizi di pagamento, cfr. infra); in secondo luogo, evidenziare alcuni profili rilevanti per la definizione, da parte dei predetti soggetti, di presidi volti ad attenuare i rischi connessi con l'impiego delle tecnologie decentralizzate e/o con l'operatività in crypto-attività».

Documento consultabile al seguente link:
<https://www.bancaditalia.it/media/notizia/comunicazione-della-banca-d-italia-in-materia-di-tecnologie-decentralizzate-nella-finanza-e-crypto-attivit/>

È previsto, inoltre, un aumento del tetto all'uso del denaro contante, portando il limite da 2 mila a 5 mila euro e sancendo la fine dell'obbligo per gli esercenti di accettare pagamenti elettronici per importi sotto i 60 euro, rimuovendo quindi le relative sanzioni. La discussione politica sul tema dei contanti e dei pagamenti elettronici è molto polarizzata: gli esponenti di centrosinistra sono fortemente contrari a favorire l'uso del contante mentre, secondo la destra, non ostacolare l'uso del contante appare una misura di libertà con un impatto positivo. Non è questa la sede per analizzare le decisioni politiche⁸⁷. Occorre, pertanto, concentrarsi sui rilievi svolti da Banca d'Italia⁸⁸ in relazione all'uso del contante e al ruolo di esso nell'economia sommersa. Secondo tali studi, i limiti all'uso del contante, pur non fornendo un impedimento assoluto alla realizzazione di condotte illecite, rappresentano comunque un ostacolo per diverse forme di criminalità ed evasione. Non solo: le disposizioni in materia di pagamenti in contante e l'introduzione di taluni istituti che riducono l'onere tributario per i contribuenti non in regola rischiano di confliggere con le quanto previsto dal PNRR, che come accennato si inserisce all'interno del programma NGEU.

Indipendentemente dagli emendamenti che verranno approvati, anche in questo caso emerge la direzione del Governo di non agire a livello strutturale, ma prevalentemente con interventi mirati alla mera realizzazione del manifesto

⁸⁷ Peraltro, come osservato, «la politica può interagire con gli studiosi e gli esperti che analizzano le differenze nell'individuazione e determinazione della capacità economica; è quindi irrealistico, e anche un po' patetico, pretendere che il legislatore tenga dietro a tutti i diversi sistemi di determinazione della capacità economica a seconda dei relativi gradi di visibilità, e ai diversi dettagli della fiscalità analitico aziendale», cfr. R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno: teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, 2008, Ipsoa, Milano, pp. 173 ss.

⁸⁸ M. GIAMMATTEO - S. IEZZI - R. ZIZZA, *Pecunia olet. Cash usage and the underground economy*, in *Questioni di Economia e finanza*, n. 649, 2021; F. F. RUSSO, *Cash thresholds, cash expenditure and tax evasion*, in *Fiscal Studies*, 2022. Inoltre, relativamente al periodo successivo all'inizio della pandemia, uno studio di Banca d'Italia dimostra che un aumento della quota di spesa effettuata con pagamenti elettronici si è tradotto in un incremento del gettito IVA, cfr. F. BERNARDINI - F. RENZI, *Mind the Gap! The (unexpected) impact of COVID-19 pandemic on VAT revenue in Italy*, in *Questioni di Economia e finanza*, n. 669, 2022.

elettorale. Quest'ultimo punto rimane certamente prerogativa della politica, ma è innegabile che debbano esserci maggiori sinergie in questo senso⁸⁹.

3. *Fiscalità sovranazionale tra sovranità impositiva e armonizzazione*

Nel settore fiscale il rapporto tra sovranità e fiscalità costituisce, dal lato sostanziale del rapporto tributario – vale a dire: dell'imposizione – un elemento caratteristico degli assetti costituzionali degli Stati membri⁹⁰.

In linea generale, è evidente come lo sviluppo dei rapporti economici su scala internazionale abbia influito sulla dimensione dei sistemi tributari nazionali: da una dimensione puramente domestica, e quindi interna, a una dimensione avente carattere transnazionale. È proprio questa seconda realtà che ha reso necessarie forme più o meno pregnanti di coordinamento tra Stati sia sul piano sostanziale che su quello procedimentale.

Inoltre, anche a causa della dematerializzazione della ricchezza⁹¹, il nesso tra il tributo e l'ordinamento giuridico dello Stato è oggi meno immediato rispetto a quanto non avvenisse in passato, poiché la stessa ricchezza è ora in grado di superare i confini senza – per esempio – passare dalle dogane, sottraendosi così ai mezzi di controllo e di riscossione tradizionali degli Stati. Ciò ha inciso, quindi, sulle attività di controllo e di dominio del territorio sulla quale si fondava la sovranità degli Stati, provocando la crisi dei criteri impositivi di collegamento tradizionali⁹² a causa della loro difficile applicazione soprattutto alle società multinazionali; criteri rivelatisi inadeguati proprio per

⁸⁹ Per maggiori approfondimenti si rinvia integralmente a P. BOSI - M.C. GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2022.

⁹⁰ Cfr. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, pp. 3 ss.

⁹¹ Il concetto di dematerializzazione dell'accesso ai mercati che ha reso obsoleto concetto classico di *nesso* basato sulla localizzazione di una stabile organizzazione dell'impresa nel territorio di uno Stato; si rinvia a S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2006.

⁹² Cfr. L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e tassazione imprese multinazionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, pp. 355 ss. in cui l'Autrice evidenzia come i mercati siano, di fatto, i nuovi territori.

l'impossibilità di assicurare la riconducibilità della ricchezza al potere impositivo nazionale del Paese di appartenenza, di residenza o di sede effettiva.

Tutto ciò ha reso evidente, *inter alia*, le criticità in ordine alla corretta e puntuale attuazione della pretesa impositiva al di fuori dei confini dei singoli Stati, dando luogo alla c.d. evasione fiscale internazionale.

Le limitazioni giuridiche e pratiche che in passato rendevano pressoché impossibile la riscossione⁹³ all'estero dei tributi, stante la storica e fisiologica reticenza⁹⁴ degli Stati ad ammettere interferenze nella propria sfera di sovranità territoriale, oggi appaiono attenuate per effetto della diffusione di strumenti di cooperazione fiscale. Per fare un esempio, le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione ricoprono un ruolo fondamentale non solo nei rapporti tra Stati ma anche con riferimento all'ordinamento nazionale, poiché esse richiedono una necessaria relazione dello stesso al sistema internazionale delle fonti.

In particolare, il tema della riscossione internazionale dei tributi è di particolare interesse poiché l'evoluzione delle fonti di diritto internazionale e diritto dell'Unione europea non è stata supportata da un'evoluzione dottrinale adeguata, dottrina che ha continuato a utilizzare le categorie di diritto interno per analizzare un fenomeno molto più complesso ed evoluto.

Le iniziative di contrasto all'evasione fiscale internazionale, almeno a livello procedurale-operativo, si sono sviluppate in due direzioni: (i) una collaborazione tra Stati finalizzata all'accertamento delle imposte supportata da scambio di informazioni e collaborazione nelle attività prodromiche

⁹³ La riscossione transnazionale dei tributi è l'insieme di tutte le attività finalizzate a riscuotere i tributi al di fuori del territorio statale. M. BASILAVECCHIA, voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, XL, 1989, 1179 definisce la riscossione delle imposte come «l'insieme degli istituti attraverso i quali l'ente impositore viene ad ottenere la disponibilità di somme, dovute dai soggetti obbligati a titolo di tributo».

⁹⁴ Reticenza aumentata a seguito dell'unione monetaria, considerato che la moneta, insieme alla fiscalità, è uno degli strumenti per mezzo dei quali è possibile attuare strategie di politica economica.

all'accertamento fiscale e (ii) la collaborazione finalizzata alla riscossione dei tributi.

3.1. Il ruolo della globalizzazione e la concorrenza fiscale

Con il sostantivo *globalizzazione* si allude, in termini generali, alla condotta dei mercati, imprese e comunità nazionali a operare in una dimensione mondiale, superando i confini dei singoli Stati e con riferimento alla globalizzazione economica, la dottrina parla addirittura di deterritorializzazione⁹⁵.

La tendenza crescente alla globalizzazione dei mercati crea una conseguente necessità di armonizzazione globale, non solo in relazione al commercio e ai mercati finanziari, ma anche in materia fiscale.

In un mondo globalizzato, idealmente, il sistema fiscale di un Paese dovrebbe essere quanto più possibile omogeneo a quello presente negli altri Paesi.

Proprio in questo senso sono orientate le discussioni degli ultimi anni inerenti a una politica di riforma fiscale di ampio respiro e dal carattere internazionale al fine di perseguire la standardizzazione delle procedure, la relativa crescente neutralità tra sistemi fiscali, il loro minore possibile grado di interferenza nelle decisioni degli attori.

Come osservato, il processo di globalizzazione mette in crisi la dimensione etica del diritto tributario poiché, da un lato

«lo slittamento della sovranità dello Stato ad una pluralità di entità territoriali ha determinato una profonda trasformazione della concezione etica del sistema

⁹⁵ «Globalizzazione significa [...] anche primato dell'economia a tutto detrimento della politica; di più, significa eclisse dello Stato e della sua espressione più speculare: la sovranità» così P. GROSSI, *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro It.*, parte V, p. 151, 2002.

tributario, in quanto rispetto a una pluralità di ordinamenti fiscali non è più possibile rilevare la presenza di una o più forze materiali e politiche che siano in grado di imporsi in maniera preponderante sulle scelte normative»⁹⁶

mentre, dall'altro

«nonostante la globalizzazione, la crisi dell'imposta personale e la diffusa evasione, il tributo [...] rappresenta ancora uno dei più importanti strumenti di redistribuzione della ricchezza e di riduzione delle disuguaglianze economiche e sociali, oltre che di stimolo della domanda, che gli stati hanno a disposizione senza dover necessariamente aumentare il debito».⁹⁷

Non può tacersi come uno tra gli effetti discendenti dalla globalizzazione siano i fenomeni di c.d. concorrenza fiscale.

Con l'espressione concorrenza fiscale, il cui obiettivo è rinvenibile nella conservazione o l'attrazione di investimenti all'interno del perimetro impositivo dell'ente che la attua, si fa riferimento all'adozione, da parte di pubbliche autorità di misure legislative e amministrative, nonché di comportamenti⁹⁸, finalizzati a ridurre il livello della tassazione, mirando così, da un lato, ad attrarre risorse provenienti dall'esterno e dall'altro a porre un freno alla fuoriuscita delle risorse nazionali.

⁹⁶ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 23.

⁹⁷ F. GALLO, *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2009, pp. 399 ss.

⁹⁸ «Sia di azione che di reazione», così V. CERIANI, *Competitività dei sistemi fiscali*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 2009, XXI.

È bene precisare, tuttavia, che la competitività fiscale di uno Stato non si misura solo con il parametro delle aliquote, ma attiene all'efficacia, all'efficienza e alla convenienza del sistema tributario nel suo complesso affinché diventi un ambiente tributario favorevole per l'attrazione di attività produttive, investimenti e persone.

In questo senso, pertanto, la concorrenza fiscale si atteggia alla stregua di un «fenomeno per certi aspetti fisiologico»⁹⁹, dal momento in cui persone, imprese e capitali possono liberamente e facilmente spostarsi all'interno e tra le varie giurisdizioni.

Sorge dunque l'esigenza, per le autorità pubbliche, da un lato di impedirne l'esodo verso l'esterno – con conseguente impatto negativo sul gettito tributario – e, dall'altro, di attrarre al proprio interno nuovi attori sui quali esercitare il potere impositivo.

Come rilevato dalla dottrina,

«la concorrenza fiscale costituisce una forma decisamente recente di competizione tra le diverse sovranità nazionali, ispirata dall'obiettivo di attrarre capitali e imprese nel territorio dello Stato attraverso l'utilizzo della leva tributaria»¹⁰⁰

⁹⁹ Cfr. L. GRAZZINI - A. PETRETTO, *Coordinamento e concorrenza fiscale nei processi di federalismo*, Working Paper n. 318, Società italiana di economia pubblica, Firenze, maggio 2004, p. 3. Si veda anche A. BADRIOTTI, *L'armonizzazione dell'imposta sulle società nell'Unione europea*, Centro studi sul federalismo, novembre 2007, secondo il quale «la concorrenza è un fenomeno economico naturale sia tra individui sia tra Paesi: si compete per procurarsi vantaggi e accrescere il proprio livello di benessere. Essa ha trovato piena realizzazione nella liberalizzazione dei mercati e nella mobilità dei fattori produttivi. Negli ultimi decenni grazie alla liberalizzazione dei mercati, la concorrenza ha assunto un carattere determinante nell'allocazione delle risorse economiche».

¹⁰⁰ Così, P. BORIA, (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Cedam, Milano, 2018. Si rinvia altresì a G. MARINO, *La concorrenza fiscale: lealtà, slealtà o semplice realtà?* in P. Boria (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018, pp. 67-85, secondo il quale «la storia dell'umanità è basata da sempre sulla competizione ed essa investe quasi tutti i tipi di relazione. I rapporti intercorrenti tra Stati non fanno eccezione: ma dal momento che il potere di imporre tributi è una delle più alte manifestazioni di sovranità e uno degli ingranaggi fondamentali del

configurandosi quale

«comportamento strategico e non cooperativo posto in essere da parte di un ente amministrativo volto ad attrarre, attraverso la definizione di trattamenti fiscali privilegiati nei confronti di determinate categorie di reddito, basi imponibili da altre comunità territoriali. Tale comportamento è più facilmente indirizzabile alle basi imponibili più mobili (capitale, soprattutto) e meno nei confronti di altre (beni immobili e lavoro)»¹⁰¹.

Tale fenomeno può manifestarsi attraverso molteplici forme. Quella più evidente consiste nel portare il livello delle aliquote a una misura percentuale molto bassa, fino allo zero, traducendosi di fatto in un'esenzione. Un'altra modalità è rappresentata, poi, dalla definizione della base imponibile che può consentire notevoli risparmi d'imposta e si presta meglio dell'aliquota a un uso selettivo, volto ad attirare attività economiche specifiche.

Le pratiche di concorrenza fiscale possono derivare non soltanto da scelte legislative, ma anche da atti di natura amministrativa. In questo senso, si pensi ai *tax rulings*¹⁰² volti alla preventiva definizione del regime impositivo

funzionamento stesso degli Stati, è inevitabile che la concorrenza in questo settore assuma caratteristiche assolutamente peculiari» e a P. BORIA, *L'ordine internazionale della competizione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2, 2019, pp. 7-32.

¹⁰¹ C.A. GAGLIANO - P. N. SALEMI - S. ORLANDO, *Fiscal Competition: definizioni e modalità concrete*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 4, 2016, pp. 1308 ss., secondo cui per competizione fiscale deve intendersi il gioco fiscale non cooperativo fra Stati, nel quale gli stessi prevedono regimi fiscali (relativamente) agevolati al fine di attrarre capitali e attività finanziarie all'interno del proprio ordinamento giuridico.

¹⁰² Nel caso dei *tax rulings* l'obiettivo di fornire certezza giuridica in capo al contribuente è associato a un certo margine di errore, che tuttavia non consente all'amministrazione finanziaria di addivenire a risultati arbitrari o non in linea con il principio di libera concorrenza. Nei *tax rulings* la condizione di verificabilità è duplice: l'amministrazione fiscale basa la propria decisione su una norma fiscale che fa parte del sistema normativo di riferimento, ma

applicabile a determinate tipologie di operazioni attraverso la sottoscrizione di specifici accordi preventivi con le autorità fiscali nazionali, o attraverso la predisposizione di regole – c.d. *enforcement* – atte a impedire la collaborazione amministrativa tra gli Stati e le rispettive autorità fiscali. Si pensi, per fare un esempio, al segreto bancario che ha rappresentato a lungo, e talvolta tutt'ora rappresenta, un notevole incentivo per gli operatori finanziari attratti dalla prospettiva di poter investire in Paesi a bassa, o addirittura nulla, tassazione, sottraendosi contemporaneamente a imposizione fiscale nello Stato di residenza.

Il fenomeno può manifestarsi con riferimento a tutte le tipologie di prelievo tributario, vale a dire sia tributi diretti che tributi indiretti, anche se le evidenze empiriche dimostrano che la competizione in ambito tributario coinvolge soprattutto le imposte sul reddito e quelle che gravano sui proventi degli strumenti di investimento finanziario.

La concorrenza in ambito fiscale rappresenta, però, solo uno dei risvolti della competizione economica tra Stati.

Come osservato,

«la concorrenza fiscale, infatti, può essere senz'altro considerata come uno dei fattori che contribuiscono a determinare il livello di concorrenza economica di un Paese. Tale ultima accezione esprime il grado di qualità dell'economia di mercato di una giurisdizione territoriale

nell'applicazione di tale norma, la stessa amministrazione dispone di una discrezionalità amministrativa che la caratterizza, e che precostituisce delle prassi che ulteriormente qualificano e interpretano la normativa di riferimento. Sul tema si rinvia, *ex multis*, ad alcuni contributi elaborati nell'ambito del Centro di Ricerca IFE – Ius Fiscale Europaeum: S.M. RONCO, *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2020, 3, pp. 1285 ss.; A. QUATTROCCHI, *Il caso Apple nel quadro della rilevanza dei tax rulings nella disciplina del divieto di aiuti di Stato*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2021, pp. 833 ss.; V. SALERNO, *Il caso Starbucks: primi chiarimenti giurisprudenziali su aiuti di Stato e ruling fiscali*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2020, 2, pp. 259 ss.; V. SALERNO, *Il caso Magnetrol: i tax ruling del Regno del Belgio in tema di prezzi di trasferimento superano il vaglio del Tribunale dell'Unione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2019, 3, pp. 780 ss.

e determina la sua minore o maggiore capacità ad allocare risorse produttive e, conseguentemente, a far crescere il proprio reddito».¹⁰³

I Paesi più inclini ad attuare strategie di competizione fiscale appaiono quelli di minori dimensioni territoriali, poiché il mancato gettito derivante dall'applicazione di regimi fiscali di favore è più basso rispetto a quello sopportato da Paesi territorialmente più estesi e con sistemi economici articolati e complessi.¹⁰⁴

È proprio con l'adozione di pratiche di concorrenza fiscale, che le tipologie di attività poco presenti su un dato territorio che offre regimi fiscali agevolativi vengono attratte all'interno dello Stato, garantendo quindi occasioni di sviluppo del sistema economico nel suo complesso, il che spiegherebbe, tra le altre cose, il fenomeno dei c.d. paradisi fiscali.¹⁰⁵

Vi sono diverse teorie elaborate nell'ambito della concorrenza fiscale: talune dimostrerebbero l'inefficienza della concorrenza fiscale oltre certi livelli, talaltre gli effetti positivi nella misura in cui essa è in grado di correggere vari *gap* del sistema politico-economico.¹⁰⁶

¹⁰³ Così, G. D'ALFONSO, *Vantaggi e svantaggi della ofiscale internazionale*, in *Il Fisco*, 6, 2005. Si rinvia altresì a P. BORIA, *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, cit., secondo il quale «il fenomeno della concorrenza fiscale tra Stati ha costituito l'oggetto di studi economici avanzati da lungo tempo, nei quali si è analizzato l'utilizzo differenziale della politica tributaria come leva per la crescita del sistema produttivo».

¹⁰⁴ Cfr. V. CERIANI, *Competitività dei sistemi fiscali*, cit.

¹⁰⁵ Si rinvia, *ex multis*, a M. CARBONE - M. BOSCO - L. PETESE, *La geografia dei paradisi fiscali*, Ipsoa, 2015.

¹⁰⁶ Si ritiene di segnalare, senza pretesa di esaustività, quattro teorie in ambito di concorrenza fiscale: C. TIEBOUT, *A pure theory of local public expenditures*, in *Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5 (Oct., 1956), pp. 416-424 il cui modello si fonda su ipotesi ideali, e secondo cui le differenze tra giurisdizioni producono effetti positivi poiché consentono agli individui di massimizzare il loro livello ideale di servizi pubblici, e quindi l'armonizzazione delle aliquote fiscali è considerato controproducente poiché impedisce di raggiungere la soluzione ottimale ideale per cui ogni cittadino è in grado di trovare una giurisdizione in cui la sua domanda di beni pubblici è perfettamente soddisfatta; W.E. OATES, *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace, 1972, si riferisce a uno scenario più realistico caratterizzato da mobilità dei flussi di capitale e di immobilità dei cittadini, partendo dall'assunto che il finanziamento

Beninteso: la concorrenza fiscale è sempre esistita, ma è divenuta centrale a seguito del verificarsi della mobilità delle basi imponibili, reso in precedenza difficoltoso dallo scarso sviluppo delle comunicazioni e dei trasporti.

È stata proprio l'economia globalizzata a portare gli studiosi all'elaborazione di una nozione specifica atta a rappresentare l'aggressiva sottrazione di basi imponibili mobili di altre giurisdizioni.

In questo senso, pertanto, è stata elaborata la più nozione di concorrenza fiscale dannosa, la c.d. *harmful tax competition*, che rimanda all'utilizzo della leva tributaria in una dimensione distorsiva rispetto alle logiche di mercato e alla

dei servizi pubblici avvenga attraverso la tassazione sia del lavoro che del capitale, il cui aumento di quest'ultimo ne determinerebbe il trasferimento verso giurisdizioni caratterizzate da regimi fiscali più convenienti, con la conseguente riduzione del livello dei servizi pubblici offerti all'interno della giurisdizione che ha perso base imponibile; per ovviare a ciò, i governi sarebbero portati a incrementare la pressione fiscale sul fattore immobile, e quindi il lavoro, determinando così la nascita della concorrenza fiscale che, nella prospettiva dell'Autore in esame, avrebbe come risultato quello di peggiorare la situazione delle giurisdizioni nel loro complesso, stante la riduzione della spesa pubblica; G.R. ZODROW - P. MIESZKOWSKI, *Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Under-provision of Local Public Goods*, in *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, Issue 3, May 1986, pp. 356-370; J.D. WILSON, *A Theory of Interregional Tax Competition*, in *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, Issue 3, May 1986, pp. 296-315; J.D. WILSON, *Trade, Capital Mobility and Tax Competition*, in *Journal of Political Economy*, Vol. 95, issue 4, August 1987, pp. 835-856: il modello WZM, dalle iniziali dei succitati Autori, si fonda su un sistema in cui gli individui non emigrano dalla propria giurisdizione. L'elemento dinamico presente in questo modello, pertanto, consiste nelle scelte di investimento influenzate dal costo del capitale mobile. All'interno di ogni giurisdizione, la spesa pubblica è finanziata da due imposte: una sui redditi da capitale e una sui redditi da lavoro. Al fine di attrarre risorse al proprio interno l'imposta sul capitale può essere anche azzerata, con annesso carico fiscale – inasprito – sui fattori immobili, rispetto ai quali tuttavia sussiste un limite che è politicamente opportuno non superare. Il risultato è una riduzione delle entrate tributarie e, quindi, delle risorse disponibili per la produzione di beni e servizi pubblici che sono offerti a un livello inferiore rispetto a quello ottimale, con conseguente concorrenza fiscale inefficiente; G. BRENNAN - J. BUCHANAN, *The power of tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 1980 e J. BUCHANAN, *Stato, mercato e libertà*, Bologna, 1989, secondo i quali la concorrenza fiscale costituisce il solo limite efficace alla crescita esponenziale della dimensione di uno Stato. Questo modello evidenzia come i *policy makers* agiscono per la mera massimizzazione del consenso politico. In questo senso, quindi, la concorrenza fiscale limita l'eccessiva espansione del settore pubblico e conseguentemente anche della tassazione, realizzando un meccanismo che determina il controllo della spesa pubblica, limitando le distorsioni determinate dalla pressione fiscale elevata.

quale viene associata una perdita di benessere per la collettività nel suo complesso.¹⁰⁷

In particolare, la dannosità della competizione risiede nell'adozione di misure di detassazione selettive, non generalizzate e quindi destinate solo ad alcune tipologie di attività economiche e/o a determinate tipologie di redditi imponibili e/o determinate imprese al fine di indurne la localizzazione, spesso non sostanziale, all'interno del territorio dello Stato¹⁰⁸. Gli effetti derivanti dalla concorrenza fiscale dannosa sono molteplici e attengono al depotenziamento della sovranità nazionale, al passaggio dalla funzione sociale alla funzione amministrativa dello Stato, alla marginalizzazione del potere politico e soprattutto all'abbandono di ogni connotazione sociale e redistributiva¹⁰⁹ del prelievo fiscale.¹¹⁰

¹⁰⁷ Cfr. M.J. KEEN, *Aspects of harmful tax competition*, in *Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata*, M. Bordignon, D. Da Empoli (a cura di), Milano, 1999.

¹⁰⁸ S. BOFFANO - R. CABAZZI, *Competizione fiscale europea versus giustizia distributiva: un dilemma sempre più attuale*, in *Saggi DPCE online*, n. 3, 2017, in cui si legge che «lo spostamento di base imponibile esclusivamente dettato da ragioni fiscali si verifica, in particolare, nel caso dei grandi gruppi multinazionali, in quanto le notevoli dimensioni di questi rendono relativamente ridotti i costi di spostamento delle consociate, oltre a quelli di inserimento in ordinamenti diversi, soprattutto se confrontati con gli oneri che dovrebbero sostenere le piccole e medie imprese (PMI) per effettuare le stesse manovre. Tale fenomeno porta tuttavia a un paradosso: invero, le grandi imprese multinazionali vengono assoggettate a un tasso effettivo di imposta minore rispetto a quello applicato alle imprese locali, di dimensioni ridotte, con evidenti ricadute sui principi di capacità contributiva e di equità tributaria su cui gli ordinamenti tributari dei Paesi UE si fondano».

¹⁰⁹ Come osservato da autorevole dottrina «il dovere tributario, quale dovere di solidarietà, costituisce lo strumento economico privilegiato per consentire la realizzazione dell'integrazione della persona all'interno della comunità sociale» pur precisando che «le finalità promozionali o redistributive non devono considerarsi "esclusive" ma convivono con le più tradizionali funzioni fiscali», così G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, 2008, p. 98.

¹¹⁰ Si rinvia, di nuovo, a P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit. «la concorrenza fiscale dannosa (...) esprime, per un verso, l'aspirazione a contenere e circoscrivere la sovranità fiscale nazionale amputandone le potenzialità espansive, perlomeno rispetto a un uso promozionale delle leva fiscale come strumento di sviluppo e di ripristino della giustizia sostanziale; per altro verso, denota l'apertura verso il mercato come punto di riferimento delle scelte fiscali, mostrando chiaramente il cedimento della sovranità fiscale verso la logica della piena concorrenza delle imprese e degli operatori economici» e che «nell'impossibilità concreta di ottenere una maggiorazione delle entrate fiscali tramite l'innalzamento delle aliquote sugli utili delle società e sui redditi da capitale al legislatore non resti che una scelta pressoché obbligata:

L'indebolimento della sovranità, dovuto anche al venire meno della coincidenza tra luogo di produzione della ricchezza e territorio su cui lo Stato esercita la propria sovranità in materia fiscale, ha portato gli Stati a mettere in atto pratiche di *harmful tax competition* sempre più elaborate, consentendo un nesso tra la concorrenza fiscale dannosa tra Stati e gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva dei grandi gruppi multinazionali.

Già dagli anni Novanta, OCSE¹¹¹ e Unione europea hanno messo a punto iniziative con finalità di contrasto delle pratiche di concorrenza fiscale dannosa, contestando la pretesa libertà degli Stati di modellare i propri sistemi fiscali esclusivamente in funzione della propria convenienza.

La crisi finanziaria del 2008 prima, e la pandemia da Covid-19¹¹² poi, hanno rinnovato l'impulso a tali iniziative internazionali.

reperire risorse dai fattori meno mobili, ovvero redditi da lavoro (in particolare dipendente), redditi da immobili e consumi. Questi, invero, non possono sottrarsi alla morsa del fisco al pari dei primi, proprio per la loro evidente staticità. Tale (non) scelta sembra tuttavia porre dei problemi sostanziali di giustizia distributiva, oltre che di tenuta con alcuni dei più significativi principi delle costituzioni nazionali degli Stati membri, meglio definiti da alcuni autori come tradizioni costituzionali comuni».

¹¹¹ L'OCSE nel suo rapporto "*Harmful Tax Competition*" pubblicato nel 1998 afferma, *inter alia*, che la concorrenza fiscale dannosa si verifica nel momento in cui uno Stato plasma il proprio sistema fiscale con il reale obiettivo di sottrarre base imponibile agli altri Paesi e le aliquote fiscali non sono coerenti con la propria struttura di spesa. Oltre ad aver stilato questa serie di raccomandazioni, diciannove divise in tre gruppi, rivolte ai Paesi membri, l'OCSE si è dimostrata molto prolifica nell'attività in contrasto alle pratiche fiscali dannose. L'obiettivo era quello di far sì che trentacinque paesi identificati come "paradisi fiscali" e non facenti parte dell'OCSE modificassero in modo cooperativo le proprie legislazioni fiscali. Con la pubblicazione nel 2000 del *Memorandum of Understanding* è stato rappresentato un quadro generale contenente delle linee guida procedurali che i suddetti paradisi fiscali avrebbero dovuto intraprendere al fine di cooperare contro la concorrenza fiscale dannosa. Tale iniziativa non sortì, tuttavia, l'effetto sperato. Ciononostante la posizione dell'OCSE rimase la medesima: agire per eliminare le pratiche fiscali dannose e dare spazio a una leale concorrenza fiscale che favorisca una continua crescita economica e lo sviluppo economico mondiale.

¹¹² Sul punto si rinvia alla lucida ricostruzione di P. SELICATO, *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, in *Federalismi*, 10 marzo 2021. In particolare, p. 219 «l'inadeguatezza sistemica percepita è stata declinata su vari fronti e ha amplificato l'assenza di cooperazione internazionale, insinuando nelle coscienze collettive una critica alla rigidità e ai limiti dell'Unione Europea. Certamente, è ormai sotto gli occhi di tutti come il Coronavirus abbia fatto emergere con prepotenza la grande fragilità della globalizzazione. Sono bastati pochi mesi, infatti, per far crollare la fiducia in un sistema economico ritenuto inviolabile. La pandemia ha, nel giro di pochi giorni, causato il crollo delle borse, la chiusura di porti, aeroporti e fabbriche di tutte le filiere produttive nonché il blocco

Il mutato contesto, che vede i riflettori puntati non più sui paradisi fiscali – pur sempre attenzionati – ma sulle grandi imprese multinazionali della *new economy* che, abusando delle asimmetrie tra le giurisdizioni mettono in pratica politiche di pianificazione fiscale aggressiva volte a spostare i profitti tra gli Stati in funzione del mero risparmio d'imposta, ha determinato anche un mutamento dell'approccio dell'OCSE con riferimento al problema della concorrenza fiscale dannosa, che ha portato all'elaborazione del progetto BEPS¹¹³, acronimo di *base erosion and profit shifting*.

della circolazione delle persone e delle merci. Ma la diffusione del virus ha anche messo in seria discussione l'ordine giuridico internazionale consolidato, con gravi ripercussioni sull'equilibrio tra Unione Europea e Stati membri»

¹¹³ Il report “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” è stato presentato dall'OCSE in occasione del G20 svoltosi a Mosca il 19 e il 20 luglio 2013. L'Action Plan era stato preceduto dalla pubblicazione, datata 12 febbraio 2013, del rapporto ricognitivo sullo stesso tema “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, con il quale si auspicava l'ideazione di un piano di azione per affrontare le questioni relative ai BEPS a livello globale, nella consapevolezza che ormai i consolidati principi della fiscalità internazionale vadano ritenuti non più in grado di fronteggiare i rilevanti cambiamenti apportati al sistema economico dalla globalizzazione: «base erosion constitutes a serious risk to tax revenues, tax sovereignty and tax fairness for many countries. While there are many ways in which domestic tax bases can be eroded, a significant source of base erosion is profit shifting. This report presents the studies and data available regarding the existence and magnitude of base erosion and profit shifting (BEPS), and contains an overview of global developments that have an impact on corporate tax matters and identifies the key principles that underlie the taxation of crossborder activities, as well as the BEPS opportunities these principles may create. The report concludes that current rules provide opportunities to associate more profits with legal constructs and intangible rights and obligations, and to legally shift risk intra-group, with the result of reducing the share of profits associated with substantive operations. The report recommends the development of an action plan to address BEPS issues in a comprehensive manner». Secondo le stime elaborate dall'OCSE, le pratiche BEPS costano agli Stati 100-240 miliardi di dollari di entrate perse ogni anno. Si tratta risorse sottratte all'economia nazionale degli Stati che potrebbero, invece, essere utilizzate per finanziare piani di sostegno alla crescita e rafforzare le politiche di *welfare*, cfr. Senato della Repubblica, XVII legislatura (2015), *Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Nota breve n. 13, ottobre 2015, p. 2 «l'ordinamento fiscale internazionale – ispirato ai principi sviluppati, fin dagli anni '20, dalla Società delle Nazioni – è stato declinato, nel secolo scorso, all'interno dei regimi nazionali con l'obiettivo di ridurre i casi di doppia imposizione e, di qui, limitare le distorsioni fiscali viste come limite al commercio internazionale e alla crescita. Nel corso dell'ultimo decennio gli ordinamenti nazionali si sono dimostrati inadeguati nel fronteggiare le pratiche fiscali aggressive di alcune società operanti su scala globale. In pratica, dal problema della doppia imposizione si è passati a quello della doppia non imposizione».

Infine si rinvia, *ex multis*, a P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2019; A. DRAGONETTI - A. SFONDRINI - V. PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2019; P. VALENTE, *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2018; P. VALENTE, *Pianificazione*

Il progetto BEPS, quindi, nasce come piano di azione di natura politica in risposta all'incapacità della fiscalità internazionale di contrastare efficacemente i fenomeni di erosione delle basi imponibili, soprattutto a seguito della sempre maggiore forza economica acquisita negli ultimi decenni dalle imprese multinazionali soprattutto in ambito digitale.

Il pacchetto di misure di contrasto alle pratiche BEPS, articolato in 3 Pilastri e 15 Azioni¹¹⁴, rappresenta sostanzialmente una riforma del sistema della

fiscale internazionale, Milano, 2017; E. TRAVERSA, A. FLAMINI, *The Impact of BEPS on the fight against harmful tax practices: risk and opportunities for the EU*, in *British Tax Review*, Vol. 3, 2015, pp. 396-407; T. LYONS, *International taxation and the BEPS Action Plan: chanelled by modernity?* In *British Tax Review*, Vol. 5, 2014, pp. 519-529; L. WAGENAAR, *The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, 2015; C. GARBARINO, *L'impatto sulle convenzioni fiscali del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2, 2019, pp. 47-88.

¹¹⁴ Il primo Pilastro è finalizzato ad aumentare la coerenza e il coordinamento delle legislazioni nazionali che riguardano le attività transfrontaliere nella consapevolezza che gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva sono favoriti dalle asimmetrie esistenti tra i vari ordinamenti nazionali (con la conseguente possibilità di arbitraggio fiscale). Nell'ambito di questo Pilastro, quindi, l'obiettivo è contrastare i fenomeni di doppia non imposizione sia che derivino dallo sfruttamento, da parte delle imprese, dei disallineamenti tra le giurisdizioni e dalla mancanza di coordinamento tra gli Stati, sia che derivino da iniziative promosse dai Governi nazionali per attuare pratiche di competizione fiscale dannosa. Tale Pilastro comprende le seguenti Azioni: *Action 2 - Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*; *Action 3 - Controlled Foreign Company*; *Action 4 - Limitation on Interest Deductions*; *Action 5 - Harmful tax practices*. Il secondo Pilastro mira a rafforzare il requisito della sostanza per assicurare che la tassazione abbia luogo nella giurisdizione in cui il valore è creato. L'obiettivo perseguito, quindi, è il superamento del *gap* tra imposte e sostanza al fine di allineare i redditi con le attività economiche che le hanno generate. A tal proposito si punta alla definizione di "*misure in grado di impedire interpretazioni meramente formali dei principi esistenti che, dando rilievo preminente alle costruzioni giuridiche e ai contratti infragrupo più che alla presenza effettiva di attività e persone, hanno favorito l'utilizzo patologico di questi stessi principi, distorcendone l'originaria logica*". Il Pilastro comprende l'*Action 6 - Prevention of tax treaty abuse*, l'*Action 7 - Permanent establishment status* e le *Action 8-9-10 - Transfer Pricing*. Il terzo, Pilastro è focalizzato sulla trasparenza e sullo scambio di informazioni al fine di contrastare l'elusione fiscale delle multinazionali e la concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati: trasparenza sia delle imprese verso le Amministrazioni finanziarie sia delle Amministrazioni finanziarie tra di loro. Quest'ultimo pilastro comprende le seguenti Azioni: *Action 11 - BEPS data analysis*; *Action 12 - Mandatory Disclosure Rules*; *Action 13 - Country-by-Country Reporting*; *Action 14 - Mutual Agreement Procedure*. L'*Action 1* (Sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione) e l'*Action 15* (Multilateral Instrument) hanno, invece, natura trasversale, rappresentando il fondamento su cui poggiano i tre pilastri. In particolare: l'*Action 1* si focalizza sulla definizione di nuovi criteri di collegamento territoriale adatti ai nuovi modelli di *business* elaborati dalle imprese digitali, poiché in tale contesto la presenza di nuovi e spesso intangibili *driver* di valore ha contribuito alla definizione di nuovi modelli di *business*, la cui attuazione prescinde dal

fiscalità internazionale, atta ad applicare l'imposta nel luogo in cui l'attività è effettivamente svolta. A tal riguardo, gli Stati aderenti sono tenuti ad adeguare l'ordinamento agli *standard* minimi previsti dall'*Action plan*.

Tra gli strumenti messi a punto su scala internazionale in contrasto alla concorrenza fiscale dannosa figurano altresì tutte le misure volte a garantire la trasparenza fiscale per mezzo dello scambio automatico obbligatorio di informazioni. Trattasi di regole, elaborate sia a livello OCSE sia a livello europeo, finalizzate, da un lato, a evitare fenomeni evasivi ed elusivi transfrontalieri e la pianificazione fiscale aggressiva da parte delle imprese multinazionali e, dall'altro, a garantire la trasparenza dei rapporti finanziari aventi carattere internazionale.¹¹⁵

3.2. Sinergie tra sistemi fiscali: l'Unione europea

Come noto, gli obiettivi dell'Unione europea sono, principalmente, la creazione di un mercato interno e l'unione economica e monetaria, e tali scopi sono rinvenibili dagli stessi Trattati istitutivi dell'Unione europea.

tradizionale elemento della vicinanza fisica con il mercato di riferimento; l'*Action 15* è finalizzata allo sviluppo di uno strumento multilaterale attraverso il quale trasferire all'interno dei trattati fiscali internazionali bilaterali i risultati del progetto BEPS e gli standard minimi in esso contenuti.

¹¹⁵ *Ex multis*: P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni e l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie*, in AA. VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 1986; P. ADONNINO, *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in *Tributi*, 1995, pp. 826 ss.; P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in V. Uckmar (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005; M. BARASSI, *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, II, Milano, 2006; A. BAVILA, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, IV, pp. 153 ss.; F. CAMPANILE, *La cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2011, pp. 7 ss.; A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1999, pp. 49 ss.; G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, pp. 433 ss.; F. OLIVETI, *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 4, 2012, pp. 1335 ss.

In particolare, l'art. 3 par. 2 del Trattato sull'Unione europea¹¹⁶ recita: «l'Unione offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne, in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone»

Il secondo obiettivo perseguito dall'Unione consiste nell'unione economica e monetaria ed è rinvenibile al paragrafo 4 del succitato articolo, il quale dispone che «l'Unione istituisce un'unione economica e monetaria la cui moneta è l'euro».

Una lettura attenta dei Trattati istitutivi rende subito noto uno dei limiti dell'Unione europea poiché, come desumibile dall'art. 5 par. 1 del TUE, le sono proprie solo le competenze espressamente attribuite dai Trattati.

L'art. 5, par. 3, del TUE, prevede poi una competenza concorrente tra Unione e Stati membri. In tale circostanza, il principio di sussidiarietà ha la finalità di attribuire la competenza al livello di governo che appare più idoneo per raggiungere gli obiettivi, potendo l'Unione intervenire solo qualora gli stessi possano essere conseguiti in maniera più efficiente e ottimale con il suo intervento e quindi per avvalendosi di una politica centrale.

Il successivo paragrafo 4 della medesima norma attiene invece alla proporzionalità, che come osservato da attenta dottrina¹¹⁷ presuppone risolta la questione relativa alla ripartizione delle competenze. La proporzionalità, quindi, concerne l'intervento dell'Unione, il quale deve limitarsi a quanto necessario per il conseguimento degli scopi previsti dai Trattati e deve essere adeguato agli scopi stessi.

Nel Trattato di Lisbona¹¹⁸, a differenza dei Trattati istitutivi che non prevedevano in maniera chiara e univoca una ripartizione di competenze tra Comunità europea e Stati membri, è stata prevista un'apposita sezione – il Titolo I della Parte I del TFUE – relativamente a categorie e settori di competenza dell'Unione europea.

¹¹⁶ Firmato in data 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1 novembre 1993.

¹¹⁷ G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 106.

¹¹⁸ Firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1 dicembre 2009.

All'art. 2 del TFUE viene affermato che le competenze dell'Unione europea sono esclusive e concorrenti; nel successivo art. 3 vi è poi un elenco tassativo di materie di competenza esclusiva dell'Unione europea. All'art. 4, infine, vi è un'elencazione dei settori di competenza concorrente con gli Stati membri.

L'effetto diretto¹¹⁹¹²⁰ e il primato¹²¹ sono le caratteristiche principali che emergono anche grazie alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenze dalle quali si rileva l'importanza data al giudice nazionale, che detiene il ruolo di garante per l'applicazione e attuazione del diritto dell'Unione europea, specie in caso di norme interne in contrasto con quest'ultimo.

Il diritto dell'Unione europea propone un modello di fiscalità neutrale – oltre che di neutralità istituzionale¹²² – declinata sulle esigenze di mercato e volta a preservare e tutelare le capacità di funzionamento del mercato stesso. In

¹¹⁹ Cfr. Sent. CGUE, sentenza 5 febbraio 1963, causa C-26/62, *Van Gend en Loos v. Amministrazione olandese delle imposte*, ECLI:EU:C:1963:1, secondo cui «la Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini».

¹²⁰ Cfr. sent. Corte Cost., 15 luglio 1976, n. 206, secondo cui «con l'adesione ai trattati si è inserito un meccanismo di ricezione automatica (efficacia diretta) in base al quale nell'ordinamento italiano valgono anche le norme comunitarie emanazione di una fonte di produzione autonoma propria di un ordinamento distinto da quello interno». Sul tema si veda anche R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2008.

¹²¹ Cfr. Sent. CGUE, sentenza 15 luglio 1964, causa C-6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, ECLI:EU:C:1964:66, «i termini del Trattato hanno per corollario l'impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non avrebbe mai potuto essere opponibile all'ordine comune, [...] il diritto nato dal Trattato non potrebbe, in ragione appunto della sua specifica natura, trovare un limite in qualsiasi provvedimento interno senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che ne risultasse scosso il fondamento giuridico della Comunità stessa».

¹²² Di fatto agli Stati membri è imposto un vincolo di risultato, ma rimangono liberi di organizzarsi autonomamente e discrezionalmente al loro interno. Ciò sarebbe desumibile, peraltro, dall'art. 4 par. 2 TUE. In questo senso si rinvia, *ex multis*, a L.M. DIÉZ PICAZO, *Il principio di autonomia istituzionale degli Stati membri dell'Unione europea*, in *Quad. cost.*, 2004, n. 4, p. 866, il quale afferma che l'Unione europea si presenta neutrale rispetto all'organizzazione e al funzionamento interno degli Stati membri, che rimangono liberi di adottare la struttura costituzionale e amministrativa che reputano più adeguata; G. BIZIOLI, *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, cit., p. 106, sostiene che l'ordinamento europeo è neutrale rispetto all'organizzazione territoriale degli Stati membri.

questo senso, come correttamente osservato, i tributi non devono in alcun modo alterare l'andamento del mercato, ma soltanto assecondarne il processo di integrazione economica.¹²³

L'unione doganale fu il primo obiettivo dichiarato già ai tempi del Trattato della Comunità Economica Europea; nel TFUE si rinviene tale competenza esclusiva affidata all'Unione europea all'art. 3 par. 1 lett. a); tale intervento fu necessario nell'ottica di realizzazione di un mercato interno libero al fine di eliminare i dazi interni e uniformare quelli esterni.

All'art. 113 TFUE è prevista l'espressa competenza in capo all'Unione europea relativamente all'armonizzazione¹²⁴¹²⁵ delle imposte indirette; e se per le imposte indirette si parla di armonizzazione, per quelle dirette viene utilizzato, nel successivo art. 115, il termine *ravvicinamento*¹²⁶. Con l'armonizzazione, al contrario di quanto avvenne per l'unione doganale, lo scopo non è raggiungere l'uniformità bensì ridurre le difformità tra i sistemi, in particolare tramite lo strumento della direttiva¹²⁷.

Come desumibile anche dai lavori preparatori del progetto di Costituzione europea – ormai abbandonato – quindi, la disciplina fiscale europea si fonda sia sull'unione doganale che sull'armonizzazione fiscale, nella radicata e forse errata convinzione che l'imposizione diretta debba essere affidata in via esclusiva, o comunque prevalente, agli Stati membri¹²⁸.

¹²³ R. MICELI, cit., p. 32.

¹²⁴ Con tale termine si intende il procedimento con cui «i vari paesi effettuano di comune accordo, o l'Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una determinata norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale (tasso, base imponibile, ecc.) di una imposta, in conformità ad un modello unico». C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 89; Id., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in *Quaderni Assonime*, Roma, 1952.

¹²⁵ Sul tema si rinvia, *ex multis*, a G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, 2008, p. 394; P. ADONNINO, *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, agg. III, 1999; P. RUSSO - R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 1990.

¹²⁶ Sulle scelte terminologiche si veda C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 2009, p. 1.

¹²⁷ C. SACCHETTO, cit., p. 2.

¹²⁸ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 315.

Il carico impositivo complessivo in capo ai propri consociati e la misura in cui questi sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche, relativamente all'imposizione sul reddito, dovrebbe in questo senso rimanere prerogativa degli Stati membri, che devono essere lasciati liberi nella determinazione del carico impositivo stesso.¹²⁹

Inoltre, e non è un aspetto trascurabile, l'imposizione diretta è inevitabilmente collegata ai valori fondamentali enunciati dalle singole Carte costituzionali, che si basano su principi più alti e che vanno oltre la mera logica economica e concorrenziale propria dell'ordinamento europeo. Solo il legislatore nazionale, quindi, sarebbe idoneo a modulare il prelievo impositivo in base alle esigenze e alle limitazioni proprie dell'ordinamento a cui appartiene.

Questo aspetto, tuttavia, non ha impedito al legislatore europeo di intervenire¹³⁰ su talune materie improntate a quella finalità concorrenziale e liberistica propria del diritto europeo.¹³¹

¹²⁹ come rileva R. CORDEIRO GUERRA, *Politica Fiscale della CE*, in *Dizionario di diritto pubblico*, S. Cassese (a cura di), Milano, 2006, p. 4329, « Il termine 'politica fiscale' viene tradizionalmente utilizzato per indicare l'insieme delle direttive che ispirano, in un determinato momento storico, le scelte legislative inerenti alla struttura del prelievo di ciascuno Stato. [...] Diversa accezione il termine 'politica fiscale' assume nel contesto della Comunità Europea, dal momento che gli Stati membri non hanno devoluto ad essa il potere di istituire tributi a carico dei cittadini che ivi risiedono».

¹³⁰ Fermo restando che agli Stati sono concesse cause di giustificazione che gli consentono di introdurre finanche misure discriminatorie e derogatorie delle libertà fondamentali, cfr. CGUE, sez. VIII, 30 aprile 2020, cause riunite C-168/19 e C-169/19, *HB e IC c. INPS*, ECLI:EU:C:2020:338 e commento di G.E. DEGANI, *La ripartizione equilibrata del potere impositivo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 3, 2020, pp. 721-744.

¹³¹ In chiusura, si ritiene doveroso segnalare, in questa sede, un'attività di ricerca di ampio respiro internazionale finalizzata all'europeizzazione della normativa tributaria italiana¹³¹, atta a integrare tale normativa con i principi giuridici di diritto dell'Unione europea, coinvolgendo sia il diritto sostanziale che il diritto procedimentale.

È indubbio, come evidenziato dalla dottrina¹³¹ come il ruolo della fiscalità all'interno dell'Unione europea sia cresciuto notevolmente, da ultimo a seguito della crisi dovuta al Covid-19, e che la stessa sia di fatto un ostacolo al funzionamento del mercato interno.

L'ordinamento sovranazionale negli ultimi decenni ha subito trasformazioni che hanno ampliato in maniera incisiva il raggio d'azione dell'Unione europea, i cui obiettivi sono andati ben oltre la mera eliminazione delle barriere protezionistiche e l'adozione di politiche comuni principalmente in settori economici e commerciali, finalizzati appunto alla creazione di un mercato comune. È nell'emersione del conflitto, e quindi della fase patologica, che rileva la pluralità di centri di potere alle quali, forse, le risposte tradizionali (ossia il primato assoluto

affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea e la teoria dei controlimiti), non sono più sufficienti. Approfondire e indagare il pluralismo e il rapporto tra sovranità e dimensione sovranazionale, auspicare e andare nella direzione di un intervento a livello unionale nel settore tributario – e quindi l'armonizzazione tra sistemi fiscali – appare essere (anche) per questa specifica materia, la via preferibile, benché non immediatamente percorribile anche alla luce di una situazione globale che lascia presagire altre priorità nell'agenda del legislatore europeo. Si rinvia a G. BIZIOLI, *Building the EU Tax Sovereignty: Lessons from Federalism*, in *World Tax Journal*, 2022, Vol. 14, No. 3. Dello stesso autore, si veda anche G. BIZIOLI, *Un passo ulteriore verso un Sistema federale: un tributo per l'Unione Europea*, in M. Campus, S. Dorigo, V. Federico, N. Lazzerini (a cura di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, Firenze, 2022, pp 81-95.

Capitolo Secondo

Dalla presunta equità del sistema fiscale alla fallacia della finalità redistributiva: la patologia del tributo

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il potere tributario e il fine redistributivo del tributo – 3. Etica ed equità. Fisco amico o fisco equo? – 4 La piaga dell'economia sommersa – 5. La patologia del tributo: evasione ed elusione e conseguente crisi dell'equità distributiva – 5.1 L'evasione fiscale – 5.2 Abuso del diritto ed elusione fiscale

1. Premessa

Come osservato nella prima parte della trattazione, il ruolo del sistema fiscale è fondante non solo dal punto di vista politico ed economico, ma anche sociale.

L'emergenza derivante dalla pandemia da Covid-19, citata anche in chiusura del precedente capitolo, ha reso evidente anche ai più scettici – se di scetticismo si può parlare, ma è un aspetto che verrà compiutamente affrontato nella terza e ultima parte di questo lavoro di ricerca – la rilevanza e pregnanza del tributo.

Se è vero che una simile esperienza è più simile a un “cigno nero” che all'ordinaria amministrazione, è altresì vero che l'eccessiva pressione sulla sanità nazionale ha evidenziato anni di tagli a un settore che, troppo spesso, è stato sacrificato per consentire alla politica – come di consueto, è un dato di fatto – di abusare della fiscalità per renderla aderente al manifesto politico di turno.

In questo senso, allora, ci si interroga sul perché una delle finalità proprie del sistema fiscale, quella redistributiva, sia stata disattesa.

Parimenti, ci si chiede se questo non possa tradursi in un circolo vizioso che porti inevitabilmente la fase patologica del tributo – in verità non solo nelle fasi della riscossione e dell'accertamento¹³², bensì nella determinazione della base

¹³² Le deformazioni e le ingiustizie che si realizzano nella fase dell'accertamento sono quelle che più gravemente minano l'equità di un sistema fiscale.

imponibile e conseguenza pretesa impositiva – a essere sempre più drammaticamente importante in termini economici; ciò proprio per la mancanza di effetti visibili, palpabili, della destinazione del gettito da parte dei contribuenti.

Dopo aver ripercorso la genesi del tributo occorre quindi indagare sul potere tributario e su come esso estrinseca i suoi effetti nel sistema e sulle relative conseguenze di un esercizio iniquo e/o fallace dello stesso.

Ci si propone, in questa sede, di presentare un'analisi critica all'approccio squisitamente utilitaristico del diritto tributario da parte del legislatore.

2. Il potere tributario e il fine redistributivo del tributo

È definibile potere tributario quella funzione della collettività finalizzata al raggiungimento del primario obiettivo del vivere comune, una sorta di *conditio sine qua non* del processo di crescita di una comunità che si occupa al reperimento delle risorse finanziarie per la sopravvivenza e lo sviluppo della comunità stessa¹³³.

La rilevanza della funzione fiscale nello Stato moderno è desumibile dall'analisi evolutiva del potere tributario, che è mutato trasformandosi da mero strumento di dominio della classe dominante rispetto alla massa dei governati a elemento fondamentale di funzionamento della comunità organizzata.

Infatti, come già osservato¹³⁴, l'esercizio del potere tributario si è reso necessario sin dagli arbori della civiltà per raccogliere mezzi, anche in natura, da mettere al servizio del sovrano rappresentando quindi un'attività volta al mero scopo di “fare cassa”, declinandosi, di fatto, nell'accrescimento finanza propria del sovrano e quindi il mero esercizio di un diritto pubblico.

Solo in seguito il tributo ha acquisito un ruolo non solo economico ma anche sociale e di sviluppo della comunità di appartenenza, e finanche della

¹³³ Cfr. B. DE JOUVENEL, *Il potere: origini, metafisica, limiti*, Ginevra, 2019, pp. 28 ss.

¹³⁴ Cfr. Capitolo Primo.

dimensione sovranazionale, rendendosi di fatto un indispensabile strumento di politica redistributiva, costituendo il mezzo che lo Stato ha a disposizione per correggere le distorsioni a tutela dei diritti sociali e per attuare il principio di uguaglianza. Il tributo, in questo senso, si rivela essere uno strumento duttile.

Col tempo, la redistribuzione del gettito secondo equità si è affiancata – e non subordinata – alla classica funzione economica originaria¹³⁵ che giustifica ulteriormente la pretesa dello Stato a ridurre la sfera di autonomia patrimoniale degli individui, o meglio: dei singoli consociati.

Nel XX secolo l'elemento principale delle agende politiche e sociali divenne quindi la configurazione del c.d. *welfare state* quale presidio fondamentale per la tutela dei diritti fondamentali e delle libertà dell'individuo. Una funzione sociale per mezzo della quale lo Stato deve garantire la parità dei consociati, se non altro nella situazione iniziale, e non più la mera manifestazione di un potere pubblico discrezionale; e ancora, un progetto di vita collettiva che pone il benessere¹³⁶ al centro del patto sociale. Lo strumento primario per (tentare di) garantire la giustizia sociale e per redistribuire le risorse nella comunità in una logica di tutela delle fasce deboli appare il riparto fiscale, e quindi l'esercizio del potere tributario.

Del resto, al centro del disegno costituzionale italiano è stata data centralità all'individuo, e *poi* ai suoi beni. La finalità redistributiva del prelievo tributario concorre al pieno sviluppo della persona umana, dando rilevanza della

¹³⁵ Si rinvia, *ex multis*, a G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008.

¹³⁶ Come osservato da R.L. CORRADO, *Diritto tributario e benessere sociale*, in R. Bonato, M. Nobile (a cura di), *Il benessere, un percorso multidisciplinare*, 2014, p. 20, «la rivoluzione copernicana promossa da Ezio Vanoni si traduce nel passaggio dal dovere tributario – un impegno inderogabile di solidarietà economica, adempiuto dagli individui attraverso il trasferimento della ricchezza privata alle organizzazioni pubbliche – alla consapevolezza del diritto tributario, vale a dire del diritto che ha ciascun consociato a vedere garantito il proprio benessere attraverso l'erogazione di servizi alla comunità (sanità, istruzione, sicurezza, difesa, etc.) finanziati mediante un prelievo equo e attuato secondo procedure giuste.».

dimensione personale nella definizione dei doveri solidarietà politica, economica e sociale che costituiscono la base etica del fenomeno tributario¹³⁷.

Come osservato dagli studiosi, uno degli effetti¹³⁸ del tributo, che è la redistribuzione della ricchezza connessa all'espletamento del servizio pubblico finanziato tramite l'entrata¹³⁹; è quindi soprattutto attraverso la redistribuzione, attuata per mezzo dello strumento fiscale, che gli ostacoli di ordine economico e sociale possono essere rimossi, perseguendo così l'obiettivo del legislatore¹⁴⁰. Per mezzo del proprio reddito, gli individui forniscono il loro contributo alla raccolta delle risorse necessarie alla realizzazione di iniziative di interesse generale¹⁴¹ senza, però, che ciò determini l'indigenza dell'individuo stesso, a cui deve essere garantito un livello minimo di ricchezza per condurre un'esistenza libera e dignitosa¹⁴².

C'è chi¹⁴³ però sottolinea come una solidarietà obbligatoria di fatto è un paradosso – se non altro nella misura in cui le motivazioni che ispirano i comportamenti individuali sono spesso non coincidenti a quelli che, invece, ispirano le istituzioni pubbliche – soggiacente, piuttosto, a logiche egoistiche di funzionamento della macchina pubblica, e che più in generale l'idea redistribuzione possa pericolosamente sostanzarsi in retorica. La redistribuzione come mezzo per ridurre le disuguaglianze potrebbe essere un

¹³⁷ F. FARRI, *Spunti di riflessione in tema di riforma dell'imposizione personale sul reddito e principi costituzionali*, in *Riv. Tel. di Dir. Trib.*, 2021.

¹³⁸ Si possono sintetizzare in acquisitiva, redistributiva e promozionale le funzioni del tributo, tenendo a mente che la nozione di tributo va oltre la mera accezione fiscale in quanto ai fini fiscali si affiancano i fini extrafiscali di politica economica e sociale.

¹³⁹ R. Bin, S. Bartole (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, Cedam, 2008, p. 541.

¹⁴⁰ S. GIANONCELLI, *La famiglia inquadrata nella prospettiva dell'ordinamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, fasc.4, 2018, pp. 406 ss.

¹⁴¹ Si rinvia integralmente a C. BUZZACCHI, *Reddito e Costituzione: la cifra smarrita*, Franco Angeli, 2022.

¹⁴² Al contrario l'imposta assumerebbe natura confiscatoria. Si rinvia a G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2, 2008, pp. 89 ss.; L. CARPENTIERI, *Prelievo eccessivo vs. equità: il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 1, 2015.

¹⁴³ D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, Il Mulino, 2004, pp. 324 ss.

approccio controproducente in quanto strumento meramente correttivo, senza contare che esso dipende dalle scelte allocative di destinazione del gettito. Come osservato, peraltro, «se l'effetto redistributivo fosse connaturato allo strumento fiscale, i Paesi con elevato gettito tributario dovrebbero vantare le minori disuguaglianze»¹⁴⁴ aspetto non riscontrabile, al momento e in termini assoluti, in nessun ordinamento.

Dal punto di vista dei mercati, un interessante punto di vista¹⁴⁵ è quello di chi sostiene che essi dovrebbero essere valutati non solo in base a quello che i cittadini possono ottenere attraverso l'efficiente allocazione delle risorse ma anche gli effetti della giustizia sociale, e quindi attraverso gli effetti politici e morali. Non possono essere i mercati a sancire a quali e quante risorse abbiano diritto le persone o quali risultati distributivi siano equi. Vi sarebbe un gruppo di importanti disuguaglianze che non possono essere risolte utilizzando il metodo "tax and transfer" perché alcune disuguaglianze non rispondono alla logica del mercato ma alle complesse interazioni di coloro che prendono parte ai diversi aspetti della vita sociale. La chiave, in questo senso, sarebbe guardare alle condizioni alle quali i membri di una società possono interagire da pari a pari.

3. *Etica ed equità. Fisco amico o fisco equo?*

L'etica, secondo la relativa voce enciclopedica, è sinonimo di morale, è «la scienza dei costumi [...] nel senso che indaga la volontà e le azioni dell'uomo come essere libero e razionale, capace di dare a sé stesso un insieme di valori e di norme da rispettare».¹⁴⁶ In questo senso, si potrebbe affermare che si tratta di un concetto mutevole: del resto, è noto come già solo il fenomeno della globalizzazione abbia contribuito al profondo mutamento degli schemi

¹⁴⁴ *Ivi*, p. 355.

¹⁴⁵ D. SATZ, *Why some things should not be for sale. The moral limits of the market*, 2010.

¹⁴⁶ Voce «Etica», consultabile all'indirizzo www.treccani.it

tradizionali e richiesto nuovi strumenti di attuazione delle regole. Nietzsche¹⁴⁷ ricondusse le principali nozioni dell'etica – giusto/ingiusto, buono/cattivo – a rapporti di forza, presenti non solo all'interno della società ma anche all'interno di ogni individuo, ridotto dalla cultura occidentale e dalla morale cristiana ad un campo di battaglia tra impulsi tra loro conflittuali.

Nella disciplina qui affrontata, «l'etica tributaria è la teoria che studia la moralità dell'esercizio del potere pubblico – legislativo ed amministrativo – e del comportamento del contribuente in materia tributaria».¹⁴⁸

Nato come rimedio e parte integrante del sistema di *common law* nell'Inghilterra del XV secolo¹⁴⁹, il concetto di equità è presente anche nell'ordinamento domestico e si presenta, parimenti, come giustizia del caso concreto, contrapponendosi al concetto classico di giustizia, prevedendo l'applicazione non di una legge già esistente, ma di una nuova norma applicabile al caso concreto. A livello giuridico-economico, l'equità può essere altresì interpretabile quale principio di giustizia distributiva¹⁵⁰ e, in ambito tributario, è più propriamente legata alla tassazione sulla base del beneficio ricevuto.

Il concetto di equità fiscale si è evoluto nel tempo¹⁵¹; in linea teorica, sono le politiche pubbliche¹⁵² a intervenire nella redistribuzione che può essere di tipo interpersonale o intrapersonale e la valutazione dell'impatto equitativo di tali politiche rileva ai fini della funzione sociale – e percezione – della tassazione.

¹⁴⁷ Si rinvia integralmente a F. NIETZSCHE, *Opere*, G. Colli, M. Montinari (a cura di), Adelphi, 1992.

¹⁴⁸ Si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici, a C. SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 3, 2006, p. 475.

¹⁴⁹ Cfr. R. DAVID - C. JAUFFRET SPINOSI, *I grandi sistemi giuridici contemporanei*, Padova, Cedam, 2004, pp. 235 ss.

¹⁵⁰ Le risultanze empiriche mostrano gli effetti delle valutazioni soggettive del concetto di giustizia sull'atteggiamento e sull'agire fiscale. Su tutti, F.A. COWELL, *Tax evasion and inequity*, in *Journal of Economic Psychology*, fasc. 13, 1992, pp. 521-543.

¹⁵¹ Alcuni tra i primi nell'ambito della teoria di finanza pubblica moderna sono da ricondursi a C. WEBBER - A. WILDAVSKY, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, 1986.

¹⁵² Le politiche fiscali sono considerate anche un metodo efficace per allontanare i consumi da abitudini dannose e promuovere una cultura del consumo responsabile. A. D'AMELIO A., *Ethical dimension of tax law: sin taxes and the sugar levy*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2020, fasc.1, pp. 141-169.

Storicamente¹⁵³, il rapporto fisco-contribuente è stato caratterizzato da una forte valenza autoritativa¹⁵⁴ del primo sul secondo, oltre che da un distacco tra i due soggetti.

All'epoca dell'Unità d'Italia, Quintino Sella¹⁵⁵ illustrò la situazione finanziaria del neonato Stato unitario con la celebre frase «imposte, imposte, null'altro che imposte» quale unica soluzione possibile per far fronte alle spese sostenute e da sostenere. Nel 1875 Depretis aggiungeva la sua, parlando di «gravezza...stimolo tanto potente alla frode», ipotesi sostenuta anche da Giulio Alessio qualche anno dopo, secondo il quale «l'elevatezza dell'aliquota e la meschinità del minimum esente dall'imposta, sono le cause principali di dichiarazioni e d'accertamenti tanto inferiori al vero».¹⁵⁶

Oltre 150 anni dopo, l'impostazione pare essere la stessa, così come le conseguenze.

¹⁵³ Si veda U. PERRUCCI, *La prospettiva di un fisco "etico"*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2004, fasc. 1, pp. 30-31.

¹⁵⁴ È da segnalare l'introduzione del c.d. «regime di adempimento collaborativo», istituito con decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e rubricato «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23» al quale vi possono aderire i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Si tratta di un cambio di direzione dell'attività dell'amministrazione finanziaria perché l'accento non è più posto sul controllo *ex post* bensì sulla condivisione *ex ante*, quindi prima che il soggetto passivo presenti la dichiarazione dei redditi, degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria. Di conseguenza i ruoli rigidamente distinti del soggetto passivo e del soggetto attivo finiscono a cedere il passo a una dinamica relazionale meno conflittuale e più basata sul confronto e sul contraddittorio; una dinamica che è volta soprattutto ad anticipare il controllo sulle questioni fiscalmente controverse a un momento antecedente all'adempimento dell'obbligazione tributaria. L'obiettivo del legislatore, ispirato dall'OCSE che è promotrice di questa nuova dimensione del rapporto fisco-contribuente, fu quello di voler istituire attraverso la *compliance* un modo per dirimere le controversie sulla determinazione della base imponibile e quindi dell'imposta per risolvere insieme le questioni controverse sulle fattispecie che presentano dei rischi fiscali. Si rinvia, *ex multis* D. CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile: dall'accertamento tributario alla compliance*, Cedam, 2018.

¹⁵⁵ Ministro delle Finanze (1862; 1864-65; 1869-73)

¹⁵⁶ S. MANESTRA, *Per una storia della tax compliance in Italia*, in *Questioni di Economia e Finanza*, Banca d'Italia, 2010, pp. 81 ss.

Adam Smith affermava che «in quegli Stati [...] in cui esiste un generale sospetto che molte delle spese pubbliche non siano necessarie e che le entrate vengano utilizzate male, le leggi che le proteggono vengono poco rispettate».¹⁵⁷

Sono anche le conseguenze di tale impostazione del rapporto che ne hanno reso necessaria una rivisitazione alla luce delle esperienze straniere¹⁵⁸; si tratterebbe di efficienza sociale prima ancora che economica, in quanto l'elevata pressione fiscale che caratterizza la storia dei tributi nel nostro ordinamento, unitamente al correlato fenomeno evasivo, si traduce in un nocumento del benessere della collettività. Si tratta altresì di dare alla fiducia¹⁵⁹ il ruolo centrale che ricopre nel fondamentale clima di collaborazione tra contribuente e autorità¹⁶⁰, ove in capo al contribuente si prefigura un dovere tributario che assume i connotati di un dovere morale di supporto allo sviluppo della società, reso possibile dal prelievo fiscale. La funzione fiscale rende effettivi i diritti civili e sociali il cui soddisfacimento è reso possibile dall'acquisizione di risorse

¹⁵⁷ A. SMITH, *La ricchezza delle nazioni*, UTET, 2017.

¹⁵⁸ Si tratta di sostenere il rapporto contribuente - PA, ricostruire la fiducia, migliorare la trasparenza. L'OCSE ha usato l'espressione «cittadini come partner», sottolineando la rilevanza della partecipazione attiva dei cittadini al processo di elaborazione delle politiche pubbliche.

¹⁵⁹ Sul tema della fiducia si rimanda, *ex multis*, a B. BELLÈ, cit. L'Autrice, nelle conclusioni, rileva che «[...] solo attraverso il rafforzamento della fiscalità funzionale e la valorizzazione del patto fiduciario si possa riuscire a responsabilizzare entrambe le parti del rapporto, rendendo evidente la centralità del bene comune e provando, in questo modo, a superare i limiti di un sistema che, da troppo tempo, ha rinunciato a dialogare con la generalità dei cittadini per dare voce alle istanze di una minoranza assai dannosa che si sottrae con sistematicità dal dovere di contribuzione.».

¹⁶⁰ Tra la dottrina che maggiormente si è occupata del rapporto fisco-contribuente si segnala, *ex multis*, P. SELICATO, *Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: il nuovo volto della semplificazione fiscale*, in *Economia Italiana*, 2020, I, pp. 193-238. Dello stesso autore, *Tax expenditures as a means to promote the economic development in the Mediterranean area and EU State aid limitations (can economy stop war?)* in M. Greggi, Yoseph Edrey (a cura di), *Tax Law and the Mediterranean Area*, 2011, pp. 181-194, ma anche *Global standards for global taxation: how can fairness and ethics in tax law contribute to the sustainable growth of the planet*, in *Etica Fiscale. Primera conferencia internacional sobre a «ética fiscal: perspectivas de una crise económica global» e XIV jornadas fiscais*, Coleção Ensaíos, Universidade Lusídada Editora, 2011, pp. 177-197.

da parte dello Stato, il cui utilizzo è a sua volta soggetto alla valutazione dei contribuenti sulla spesa pubblica nonché sull'equità del sistema¹⁶¹.

Con la Legge n. 212 del 27 luglio 2000 veniva approvato lo Statuto dei diritti del contribuente¹⁶²¹⁶³ che, ad oggi, rappresenta la più importante tappa del percorso evolutivo intrapreso dall'amministrazione finanziaria verso un rapporto trasparente e collaborativo con i soggetti passivi del prelievo fiscale¹⁶⁴.

¹⁶¹ Tra tutti, F. GALLO, *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche Sociali*, fasc. 2, 2014, pp. 221-232; e ancora, F. GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. Salvini, G. Melis (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014, pp. 3-12 ove afferma che «[...] attraverso l'art. 53 Cost., il regime della tassazione è fortemente partecipe di questa problematica, perché – come ho più volte sottolineato – è soprattutto attraverso lo strumento fiscale che i diritti sociali si finanziano e si espandono e i diritti proprietari sono compressi ed erosi a favore di questi». Del resto, «l'apprezzamento del limite all'imposizione tributaria transita necessariamente attraverso l'utilità pubblica e dei mezzi per il suo perseguimento [...]» e «in materia tributaria, significativa può essere la distinzione fra finalità meramente fiscali, da un lato, e finalità sociali e redistributive, dall'altro lato» così G. BIZIOLI, *Il principio della capacità contributiva nella dimensione internazionale*, in L. Salvini, G. Melis (a cura di), *cit.*, p. 265.

¹⁶² Per un'interessante analisi in merito a un «Taxpayer's Charter» in linea con le esigenze non solo a livello nazionale ma anche europeo di un rapporto fisco-contribuente fondato su principi di collaborazione e trasparenza, si rinvia a P. VALENTE, *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il Fisco*, 38, 2016.

¹⁶³ È del 17 marzo 2022 la proposta di legge costituzionale n. 3520 di iniziativa del deputato Gusmeroli ed altri «Modifica all'articolo 53 della Costituzione in materia di principi generali della legislazione tributaria per la garanzia dei diritti del contribuente» che prevede l'aggiunta del seguente comma all'art. 53 della Costituzione: «La legge definisce lo statuto dei diritti del contribuente, che costituisce l'ordinamento generale tributario e regola i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria secondo i principi della leale collaborazione e della buona fede, nonché della chiarezza, della semplicità e dell'irretroattività delle norme».

¹⁶⁴ Cinquant'anni prima, la dichiarazione annuale dei redditi ha rappresentato la base fondamentale della Legge 11 gennaio 1951 n. 25, con la quale Vanoni volle modificare le dinamiche relazionali fisco-contribuente. Tale intervento legislativo aveva lo scopo principale di rompere il rapporto di diffidenza che fino ad allora aveva dominato tra fisco e contribuente sostituendolo con una reciproca lealtà. Si mirava a creare un rapporto diverso tra fisco e contribuente dal punto di vista psicologico, sostituendo alla reciproca sfiducia, che aveva dominato fino ad allora, una reciproca fiducia, che inducesse il contribuente ad essere veritiero, nella certezza di essere creduto. Vanoni voleva convincere i contribuenti che i loro obblighi tributari si basavano su un dovere sociale ed erano quindi anche un dovere morale pari, come sosteneva lui stesso, all'esercizio del voto o alla difesa della patria. Nel sistema precedente, il fisco si recava dal contribuente e stabiliva unilateralmente quanto questi dovesse pagare; con la dichiarazione dei redditi la situazione cambia ed è il cittadino che comunica al fisco quanto deve all'erario e solo in un secondo momento il fisco effettua i controlli e dimostra, eventualmente, che la dichiarazione è errata o falsa.

Con esso si è andati nella direzione di un rapporto tra fisco e contribuente più equo e collaborativo¹⁶⁵, ma non è stata risolta l'annosa problematica della frammentarietà e disomogeneità della normativa tributaria che tanto incide in tale rapporto. L'intento principale fu quello di «garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nell'interpretazione, sia il contribuente sia l'amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare di realizzare un comportamento evasivo»¹⁶⁶; questa nuova visione e prospettiva trova espressione nel principio sancito dall'articolo 10 dello Statuto, in base al quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Agire sull'adempimento volontario¹⁶⁷, la c.d. *tax compliance*¹⁶⁸¹⁶⁹, parrebbe essere un efficace cambiamento di rotta, decisivo in un'ottica di deterrenza dei fenomeni evasivi.

¹⁶⁵ Gli obiettivi primari di tale normativa sono, infatti: (i) stabilire regole precise che vincolino il legislatore fiscale riducendo il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie per dare maggiore stabilità e chiarezza alle norme tributarie e (ii) tutelare il contribuente contro disposizioni che talora appaiono inique, vessatorie o predisposte unicamente a vantaggio dello Stato senza tenere conto dei diritti dello Stato-comunità, che riflettono più da vicino i diritti dei cittadini. Con riferimento alla precedente nota, si specifica che a oggi lo Statuto dei diritti del contribuente ha valore di legge ordinaria e come tale può essere modificato o derogato da una legge successiva, sia pure con il vincolo posto dall'art. 1, comma 1, di essere modificato solo espressamente e mai da legge speciali. Vi è quindi un'auspicata costituzionalizzazione di esso.

¹⁶⁶ Relazione VI Commissione permanente alla Camera, 20 Settembre 1999.

¹⁶⁷ Come osserva Melis, «resta tuttavia sempre sul tappeto il tema del difficile equilibrio tra il perseguimento della politica della *tax compliance* da un lato, e i possibili comportamenti opportunistici del contribuente dall'altro, ma soprattutto la vera questione a monte, costituita dalla misura assolutamente spropositata e sproporzionata delle sanzioni amministrative tributarie, di gran lunga eccedenti quelle vigenti in altri Paesi e per nulla conformi al principio di proporzionalità delle sanzioni più volte affermato dalla Corte di Giustizia» in G. MELIS, *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, in *Dir. Prat. Trib.*, IV, 2021, p. 1587.

¹⁶⁸ Si veda, *ex multis*, G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla tax compliance*, in *Giappichelli*, Torino, 2018.

¹⁶⁹ Come si legge anche nella «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021» pubblicata sul sito www.finanze.gov.it «Nell'ottica di ridurre il *tax gap*, nel triennio 2021-2023, il Governo intende proseguire la revisione della struttura funzionale dell'Amministrazione fiscale avviata negli ultimi anni, con l'obiettivo di assicurare un approccio sempre più *customer-oriented* nell'erogazione dei servizi ai contribuenti, favorire la *tax compliance* e razionalizzare l'impiego delle risorse. Tutto ciò in aderenza con gli obiettivi

Essa può essere definita come la propensione individuale a ottemperare spontaneamente propri obblighi fiscali.¹⁷⁰ L'esercizio stesso del potere tributario, si osserva, è stato «in gran misura accompagnato da atti di consenso da parte del contribuente».¹⁷¹

del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) che, a tali fini, indica come prioritario il rafforzamento della *compliance* e il potenziamento dei controlli. Tale indirizzo strategico, volto a ridurre il tax gap, è funzionale all'abbassamento della pressione fiscale e al progetto di riforma che il Governo intende attuare per promuovere un sistema fiscale sempre più equo e favorevole al rilancio economico del Paese, esigenza fortemente sentita anche in conseguenza delle ricadute negative della pandemia da Covid-19. In tale contesto, diventa elemento imprescindibile anche il miglioramento delle *performance* dell'Amministrazione fiscale. In questa prospettiva, saranno attuate le indicazioni strategiche contenute nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2021- 2023, che puntano, da un lato, a perseguire la semplificazione degli adempimenti, il miglioramento dei servizi offerti per favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili e, dall'altro, a contrastare l'evasione attraverso mirati interventi di controllo e accertamento *ex post*, all'esito di specifiche analisi di rischio».

¹⁷⁰ Si consenta un cenno agli studi sulla *tax morale* quale componente correlata della *tax compliance*, di estremo interesse. La *tax morale* è stata definita come «le norme di comportamento che disciplinano i cittadini come contribuenti nel loro rapporto con il Governo» da Y. SONG - E. YARBROUGH, *Tax ethics and taxpayer attitudes: a survey*, in *Public Administration Review*, 1978, vol. 38, no. 5, pp. 442-452. Sin dagli anni Cinquanta gli aspetti comportamentali hanno avuto rilevanza negli studi sull'evasione fiscale e, in generale, sull'attitudine dei contribuenti alla conformità agli obblighi tributari, emergendo quindi la qualità dell'interazione tra gli attori coinvolti nel – per così dire – processo di tassazione, poiché tali interazioni possono generare dinamiche rilevanti dal punto di vista economico. Si rinvia, *ex multis*, a G. SCHMÖLDERS, *Fiscal psychology: a new branch of public finance* in *National Tax Journal*, vol. 12, 1959, pp. 340-345 che definì la *tax morale* «the attitude of a group or the whole population of taxpayers regarding the question of accomplishment or neglect of their tax duties; it is anchored in citizens' tax mentality and in their consciousness to be citizens, which is the base of their inner acceptance of tax duties and acknowledgement of the sovereignty of the State» e M. PICKHARDT - A. PRINZ, *Behavioral dynamics of tax evasion – a survey*, in *Journal of Economic Psychology*, vol. 40, 2014, pp. 1-19. Ma anche C. ENGEL - L. MITTONE - A. MORREALE, *Tax morale and fairness in conflict an experiment*, Discussion Papers of the Max Planck Institute for Research, in *Collective Goods* No. 2019/2.

¹⁷¹ G. SALANITRO, *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, n. 5. L'obiettivo del Legislatore, intervenuto già con la Legge 11 marzo 2014, n. 23, è «la realizzazione di un percorso che abbia come scopo quello di rivoluzionare il rapporto fisco-contribuente, improntandolo non sul principio del controllo, che inevitabilmente sfocia in una contestazione, ma su un'idea di collaborazione attiva e trasparente tra le parti» così B. SANTACROCE - L. FRUSCIONE, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto fisco-impresa*, in *Il Fisco*, 2014, n. 20. L'Agenzia delle Entrate è all'uopo intervenuta con la circolare 6 agosto 2014, n. 25/E evidenziando la necessità di un dialogo costante tra le parti affinché «da un lato sia possibile rendere il contribuente partecipe in modo tangibile e trasparente dello sforzo che l'Agenzia quotidianamente persegue di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza

Nell'analisi della multidimensionalità del problema dell'economia sommersa¹⁷² parrebbe rilevare l'evasione¹⁷³ anche quale espressione della resistenza del contribuente a preservare le proprie risorse nei confronti del fisco non solo – per così dire – predatore¹⁷⁴, ma altresì attuatore di una politica non condivisibile dal punto di vista della propria coscienza morale con conseguente sentimento di iniquità¹⁷⁵ e sfiducia nelle istituzioni pubbliche.

Come osserva Turchi¹⁷⁶, i c.d. obiettori fiscali¹⁷⁷ per esempio svelano un punto di crisi nel rapporto tra il cittadino e le istituzioni chiamate in un primo momento a prelevare, e successivamente a utilizzare il denaro dei contribuenti: tale crisi è rinvenibile in vari settori coinvolti nella gestione della *res* pubblica e richiede una riflessione non solo sulle cause, ma anche sul grado di equità e, quindi, di eticità del sistema fiscale.

È necessario, a parere di chi scrive e non solo¹⁷⁸, rendere quest'ultimo concretamente accettabile e quindi, equo¹⁷⁹, nonché sorretto da certezza della tassazione, semplicità e comprensibilità ma senza trascendere nella narrazione del “fisco amico”, che non si confà all'esercizio del potere tributario, nemmeno

nelle spiegazioni; dall'altro, sia consentito all'Amministrazione finanziaria di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione con effetti positivi sull'affidabilità dei controlli».

¹⁷² *Ex multis* A. MACCHIATI, *Perché l'Italia cresce poco*, Il Mulino, Bologna, 2021

¹⁷³ Fermo restando che l'evasione possiede una dimensione etica negativa che prescinde dalla dimensione giuridica ed economica a cui è riconducibile. In questo senso, S. ZAMAGNI, *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, in A. Gentile, S. Giannini (a cura di), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna, 2012.

¹⁷⁴ L. BERNARDI, A. FRANZONI, *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione all'analisi economica*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004.

¹⁷⁵ La ricerca sociopsicologica sul comportamento fiscale ha esplorato il ruolo svolto dalla percezione di equità del sistema; *ex multis* C. BERTI, E. KIRCHLER, *La reattanza verso il sistema fiscale: una ricerca sugli atteggiamenti di imprenditori e liberi professionisti*, in *Giornale italiano di psicologia*, 2, 2002.

¹⁷⁶ A. TURCHI, *L'obiezione fiscale tra etica, politica e diritto*, in *Dialoghi Tributarî*, 4, 2011.

¹⁷⁷ Si rinvia al Capitolo Terzo, paragrafo 1.1.

¹⁷⁸ A. GIOVANNINI, *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 209.

¹⁷⁹ La dimensione etica del tributo è uno degli aspetti maggiormente valorizzato dai contribuenti, come dimostrato dalle risultanze empiriche. Si rinvia, *ex multis* V. BRAITHWAITE, *Perceptions of who's not paying their fair share*, in *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), 2003, pp. 335-362.

se – ed è questo il caso – utilizzata come metafora: il contribuente e l'amministrazione finanziaria non sono legati da alcun vincolo di reciproco affetto e le loro rispettive, e del tutto legittime, aspettative sono la garanzia di un sistema equo da un lato e di versamento di quanto dovuto dall'altro.



Vocazione di san Matteo, 1599/1600. Olio su tela, 322x340cm. Roma, chiesa di San Luigi dei Francesi, Cappella Contarelli

La scena raffigurata nel dipinto è descritta nei tre Vangeli di Matteo (9, 9), Marco (2, 14) e Luca (5, 27-28) con parole molto simili: «Andando via di là, Gesù vide un uomo, chiamato Matteo, seduto al banco delle imposte e gli disse: “Seguimi!” Ed egli si alzò e lo seguì». Nella sua opera, Caravaggio ha scelto di enfatizzare il momento della narrazione evangelica in cui l’apostolo, un pubblicano¹⁸⁰ che riscuoteva le tasse per incarico dei romani fino al momento della vocazione, accoglie la chiamata di Cristo. Sono l’avidità, il sopruso e l’uso improprio del ruolo ad alimentare il peccato personale dell’esattore, non la sua relazione con l’adempimento dell’obbligazione tributaria. «La mancanza di etica dei rappresentanti dell’Autorità può avere l’effetto di indurre a sua volta la mancanza di etica dei contribuenti nell’adempimento dell’obbligo di imposta,

¹⁸⁰ Cfr. 1.1.4.

costituendo un alibi ulteriore per sottrarsi al carico impositivo già di per sé avvertito come para espropriativo».¹⁸¹

L'etica fiscale è dunque una disciplina che si basa sull'importanza di sostenere un comportamento eticamente responsabile nella gestione della fiscalità¹⁸². Essa sottolinea l'importanza di gestire le imposte e le finanze in modo equo, trasparente e responsabile, al fine di contribuire al benessere economico e sociale della comunità; si applica a tutte le parti coinvolte nell'amministrazione fiscale, compresi i contribuenti, i funzionari della finanza, i professionisti e gli imprenditori. Il suo obiettivo principale è quello di fornire una direzione etica nell'applicazione delle leggi fiscali e nel fare rispettare le regole di contabilità. Essa mira a promuovere l'equità fiscale, al fine di assicurare che tutti i contribuenti pagano le tasse in modo equo e responsabile. Ciò significa prevenire l'evasione fiscale, contrastare la frode fiscale e promuovere la consapevolezza delle responsabilità fiscali. Inoltre, l'etica fiscale può anche aiutare le persone a comprendere meglio il sistema fiscale e a sviluppare una maggiore consapevolezza dei loro obblighi fiscali. Ciò consente ai contribuenti di essere più consapevoli delle loro responsabilità, sia in termini di pagamento delle tasse che di correttezza contabile. Una maggiore sensibilità etica dovrebbe condurre alla correzione di offese allo spirito autentico di giustizia garantendo una lineare e cristallina conformazione del prelievo¹⁸³.

4. La piaga dell'economia sommersa

¹⁸¹ Si rinvia all'originalissimo contributo di A. SALVATI, *Etica dell'imposta e rapporti "Fisco-contribuenti": l'attualità nelle suggestioni delle opere di Caravaggio e dei pittori fiamminghi. Uno studio di "Law and Literature"*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 30 aprile 2021, p. 12 nel quale l'Autrice analizza le originarie relazioni tra esattori e contribuenti con l'obiettivo di elaborare una ricostruzione critica del fondamento etico dell'obbligazione tributaria.

¹⁸² Si veda anche C. SACCHETTO - A. DAGNINO, *L'analisi etica delle norme tributarie*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, fasc. 3, pp. 617-650.

¹⁸³ G. GAFFURI, *Qualche considerazione su capacità contributiva ed etica fiscale*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, fasc. 6, p. 426.

Prima di procedere con la rassegna dei tratti distintivi dell'economia sommersa, è necessaria una premessa terminologica¹⁸⁴.

L'economia non osservata include *qualsiasi* attività economica avente la caratteristica di sfuggire all'osservazione statistica¹⁸⁵. È suddivisa in economia illegale, che ricomprende le attività contrarie alla legge svolte con mezzi illeciti ed esercitate in violazione delle norme penali,¹⁸⁶ economia informale, che annovera le attività economiche produttive lecite svolte su piccola scala e nell'ambito perlopiù dei rapporti di lavoro occasionali in ambito familiare, ed economia sommersa. Nell'ambito di quest'ultima si distinguono il sommerso statistico e il sommerso economico. È ricompresa anche la produzione domestica che non sempre viene ricompresa nella succitata economia informale, nello specifico vi rientrerebbero le attività poste in essere da soggetti non istituzionalizzati, né strutturati, che producono per sé, per la famiglia e per amici¹⁸⁷. Ai sensi delle risoluzioni del System of National Accounts (SNA), tali attività rientrano nel calcolo del PIL solo se la quantità prodotta è significativa in relazione alla produzione di quel dato bene nel Paese di riferimento.

Secondo la definizione SNA, il sistema di contabilità nazionale adottato nel 1968 e utilizzato dalle organizzazioni economiche internazionali, l'economia sommersa è una componente dell'economia non osservata, e più precisamente è

¹⁸⁴ Si rinvia a: B. CHIARINI - E. MARZANO, *Dimensione e dinamica dell'economia sommersa: un approfondimento del Currency Demand Approach*, in *Politica Economica*, vol. XX, n. 3, 2004, pp. 303-34; S. MONTELEONE, *Economia sommersa: ULA irregolari in Italia dal 1980 al 2009*, in *Economia pubblica*, 2, 2014, pp. 91-123; M. TIRABOSCHI, *L'evoluzione della normativa sugli ammortizzatori sociali tra emergenza e ricerca di una logica di sistema*, in *Diritto delle relazioni industriali*, 2, 2019, pp. 331-347; G. FALSITTA, *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corriere giuridico*, 1, 2007, pp. 5-9; S. NAPPI, *Immigrazione, lavoro ed economia sommersa*, in *Il diritto del mercato del lavoro*, 3, 2006, 1, pp. 457-472; B. CHIARINI - E. MARZANO, *Evasione fiscale e sommerso economico in Italia: fatti stilizzati, differenze tra periodi e puzzles*, in *Moneta e credito*, vol. LX, n. 239, 2007, pp. 259-286

¹⁸⁵ Voce "Economia non osservata" consultabile all'indirizzo: www.treccani.it.

¹⁸⁶ R. ZIZZA, *Metodologie di stima dell'economia sommersa*, Rapporto della Banca d'Italia, tema di discussione n. 463, dicembre 2002.

¹⁸⁷ Cfr. M. MARÈ - A. MOTRONI - F. PORCELLI, *How family ties affect trust, tax morale and underground economy*, in *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 174, 2020, pp. 235-252.

costituita dall'attività legale non registrata dalla Pubblica Amministrazione. Parimenti, la definizione di economia sommersa elaborata in dottrina¹⁸⁸ e recepita anche dall'Istat descrive il fenomeno quale insieme di tutte le attività economiche legali non registrate, che sfuggono ad ogni rilevazione statistica e ai controlli fiscali. L'Istat annovera tra le componenti principali dell'economia sommersa il valore aggiunto generato attraverso la comunicazione deliberatamente errata del fatturato e/o dei costi, sottostimandone il valore aggiunto¹⁸⁹. Analogamente, in ambito sociologico e criminologico per "sommerso" si indicano gli illeciti di tipo amministrativo e penale che in virtù della loro mancata rilevazione non rientrano nei circuiti ufficiali di statistiche giudiziarie¹⁹⁰.

È pacifico che la misurazione di fenomeni non osservabili e quindi l'incidenza di tali fenomeni è, per definizione, ardua¹⁹¹. Per questo motivo l'Istat fornisce una stima ricompresa tra un valore minimo e un valore massimo entro cui si colloca l'ammontare occultato, che viene considerata ai fini del calcolo del PIL.

Le tecniche di misurazione e di stima dell'economia sommersa possono essere di tipo (i) diretto, e quindi atte a determinare le dimensioni dell'economia sommersa in un dato momento storico; (ii) indiretto, che utilizzano indicatori macroeconomici al fine di rappresentare l'evoluzione dell'economia sommersa in un arco temporale e (iii) composito¹⁹², che con tecniche miste che tentano di esaminare il fenomeno attraverso l'analisi dei legami di causa-effetto attraverso una moltitudine di indicatori.

¹⁸⁸ Si rinvia integralmente a F. SCHNEIDER, C.C. WILLIAMS, *The shadow economy*, 2013.

¹⁸⁹ Cfr. report Istat sull'economia non osservata nei conti nazionali negli anni 2017-2020 pubblicato sul sito web www.istat.it in data 14 ottobre 2022.

¹⁹⁰ F. BARRESI, *Mafia ed economia criminale*, Roma, 2007, p. 13.

¹⁹¹ La letteratura teorica ed empirica si è occupata di studiare un possibile meccanismo causale dalla disuguaglianza all'economia sommersa. Si invia, anche per i riferimenti bibliografici, a F. CLEMENTI - E. VALENTINI, *Economia irregolare, criminalità e disuguaglianza dei redditi: un circolo vizioso?*, in *Moneta e Credito*, pp. 283-296.

¹⁹² Cfr. I. PALMIERI, *Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, n. 2, 2004.

Come osservato¹⁹³, il sommerso economico è utile per calcolare l'evasione fiscale e contributiva, parimenti è difficile ottenere informazioni accurate sulle attività sommerse proprio perché nascoste, occultate. Smith¹⁹⁴ la definì «produzione di beni e servizi basata sul mercato, legale o illegale, che sfugge alle stime ufficiali del PIL».

È quindi delineabile una fitta relazione tra evasione fiscale e sommerso economico in quanto la prima enfatizza il mancato prelievo fiscale mentre il secondo evidenzia la perdita di gettito per lo Stato.

5. La patologia del tributo: evasione ed elusione e conseguente crisi dell'equità distributiva

“Le serve la ricevuta?”

“Con fattura 70, senza fattura 50”.

In queste frasi, banali e forse perfino qualunquiste per essere proposte in un lavoro di ricerca, è in realtà racchiusa l'essenza del problema.

Dal primo enunciato emerge anzitutto lo scopo fintamente utilitaristico a cui tenta di alludere chi pronuncia tale frase: la ricevuta non *serve*, la ricevuta si *deve* perché è un obbligo di legge.

Nella seconda frase, invece, si fa subdolamente leva sull'interesse immediato di entrambe le parti: un'omessa dichiarazione da un lato, con conseguente risparmio d'imposta, e uno sconto immediato dall'altro. Un beneficio istantaneo, che specialmente nel secondo caso ignora le vere implicazioni che questo comporta.

Vi sono invece situazioni in cui la ricevuta fiscale non viene rilasciata, quasi come se fosse una prassi consolidata o un atteggiamento legittimo: è utile in

¹⁹³ Cfr. P. DI CARO, M. MANZO, *Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla*, in *Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, n. 17, 2020, p. 118.

¹⁹⁴ P.M. SMITH, *Assessing the size of the underground economy: the Canadian statistical perspectives*, in *Canadian Economic Observer*, Catalogue No. 11-010, pp 16-33.

questo senso sottolineare la rilevanza sociologica dell'imbarazzo che investe chi, di fronte a tale omissione, riterrebbe vessatorio richiederla¹⁹⁵.

Come osservato,

«la complessità delle scienze sociali [...] deriva dall'intreccio di questioni individualmente semplici, di cui ogni individuo è in grado di rendersi conto, ma che rilevano simultaneamente e vanno conciliate; il rischio dell'atteggiamento "comune", non scientifico, è quindi di sopravvalutare alcuni di questi profili, e di sottovalutarne, o addirittura ignorarne, altri¹⁹⁶»

Le evidenze empiriche dimostrano come l'inasprimento del fenomeno evasivo comporta una difesa da parte dello Stato, che non però è in grado di reprimerla, traducendosi in una tassazione tendenzialmente concordata con i c.d. contribuenti a rischio di evasione¹⁹⁷. Al contrario, il ripristino di una coscienza fiscale produrrebbe l'effetto positivo derivante da redditi più effettivi e sistemi di tassazione generali e progressivi¹⁹⁸.

I fenomeni in esame e le loro cause sono pacificamente molteplici e complesse da valutare. Se è vero che da un lato si tratta di comportamenti del tutto egoistici e amorali da parte dei contribuenti, è altrettanto vero che essi possano avere una spiegazione politica, una sorta di segnale di insoddisfazione per la gestione del gettito fiscale o di insoddisfazione per un livello troppo elevato di pressione fiscale.

¹⁹⁵ Si rinvia al Capitolo Terzo.

¹⁹⁶ R. LUPI, *Evasione fiscale, istituzioni e accordi*, in S. La Rosa (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 29.

¹⁹⁷ Ne sono un esempio i *tax rulings*.

¹⁹⁸ F. GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2012, p. 293.

Fermo restando che, a parere di chi scrive, la funzione tributaria non si sostanzia (solo) nella lotta all'evasione, appare opportuno delineare i tratti delle due forme di patologia "storiche" del sistema fiscale.

5.1. L'evasione fiscale

Dell'evasione fiscale si è sempre scritto, studiato, indagato. Qualsiasi sia la definizione che si voglia utilizzare, con terminologia più o meno complessa, l'evasione è un comportamento illegittimo atto a ridurre o eliminare il prelievo fiscale tramite la violazione delle norme di legge e l'occultamento delle basi imponibili.¹⁹⁹ È «una diminuzione intenzionale dell'imposta, non mediata dalla manipolazione della fattispecie concreta»²⁰⁰ come avviene invece nell'elusione fiscale.

Sia l'evasione che l'elusione hanno effetti allocativi negativi; l'evasione in particolare incide maggiormente sulla distribuzione del prelievo, facendola gravare in modo sproporzionato su coloro che adempiono agli obblighi fiscali.

A fronte del medesimo risultato, le cause sono molteplici e complesse, non riconducibili a tecnicismi.

Sul tema, politica e amministrazione finanziaria mantengono un *modus operandi* ricorrente: arginare – *rectius*: rincorrere – gli effetti dell'evasione recuperando il mancato gettito, potenziando le attività di controllo, etc. Solo nell'ultimo decennio si sono aggiunte attività di dialogo e *compliance*, con comunicazioni e interlocuzioni preventive e strumenti deflattivi per migliorare il rapporto tra Stato e contribuente.

È necessario, però, indagare sulla causa che spinge gli individui e società ad adottare un comportamento contro la legge, e la società a tollerarlo pur essendone vittima. Parrebbe esserci un errore concettuale per il quale il

¹⁹⁹ R.S. AVI-YONAH, N. SARTORI, O. MARIAN, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011, p. 101.

²⁰⁰ S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 4, 2007, p. 556.

versamento delle imposte sarebbe percepito come un prelievo a favore di un'entità astratta.

Ogni evasore ha le sue ragioni: nel 2019, per la prima volta, l'evasione fiscale in Italia è scesa sotto i 100 miliardi²⁰¹; benché rimanga un dato allarmante, rappresenta in realtà una tendenza positiva ed è la dimostrazione che il binomio controlli-preventività (da non confondere con la prevenzione in senso stretto) può materialmente cambiare il *trend*.

Chi opera quotidianamente con questi temi²⁰² ha delineato, informalmente, cinque categorie di evasori, del tutto condivisibili da parte di chi scrive: (i) il criminale, ossia colui che conosce le leggi ma non le rispetta deliberatamente. Non ha problemi economici, evade perché non vuole contribuire alla collettività. Per costoro l'unica soluzione sono controlli serratissimi e pene severe, certe e immediate; (ii) colui che ignora: *ignorantia legis non excusat*, ma è pacifico che la normativa tributaria sia ardua da comprendere. In questo senso, allora, sarebbe necessario diffondere sin dalla scuola dell'obbligo una maggior conoscenza della fiscalità e delle procedure, che andrebbero comunque semplificate; (iii) colui che è vittima di consulenti imprecisi o disonesti, di un sistema complesso e lento nei controlli, con il rischio che, nel frattempo, l'errore sia stato reiterato in buona fede. Anche in questo caso, bisognerebbe diffondere un po' di cultura fiscale e fornire di strumenti semplici da utilizzare per verificare in tempo reale la propria situazione; (iv) l'obbligato: evade "per bisogno". Che sia micro-evasione o carenza di liquidità, denota criticità sistemiche non indifferenti: la Costituzione italiana prevede che il prelievo fiscale sia commisurato alla capacità contributiva e pertanto se il prelievo è insostenibile, il principio è disatteso e il sistema va corretto; (v) il disilluso: evade perché "non ci sono servizi e ci sono gli sprechi". Ciò denota invece un problema culturale, perché manca la percezione del disvalore dell'evasione e la partecipazione attiva al

²⁰¹ Si rinvia ai Documenti di Finanza Pubblica pubblicati sul sito Internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze, disponibili al seguente link: <https://lnkd.in/dzar-YEs>.

²⁰² Si ringrazia C.F., sociologa e già funzionario dell'Agenzia delle Entrate, per i preziosi spunti.

controllo dell'uso del denaro pubblico. Formare, educare e spiegare, nonché vigilare sugli sprechi e porvi rimedio sono la cura per questa categoria.

L'evasione fiscale in Italia risulta avere particolare rilievo nel settore dell'IVA e dell'imposizione sui redditi e assume, in molti casi, i caratteri dell'evasione di massa stante la numerosità dei comportamenti irregolari e la loro reiterazione nel tempo, specialmente da parte di chi svolge attività economiche indipendenti.

Nel «Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva» pubblicato nel 2022²⁰³ si legge che «per quanto riguarda la prevenzione e il contrasto all'evasione, nel 2021 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 13,7 miliardi di euro, di cui 4 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 8 miliardi dai versamenti diretti (somme versate a seguito di atti emessi dall'Agenzia delle entrate o accordi per deflazionare il contenzioso) e 1,7 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione della compliance». Nel triennio 2020-2022 i fenomeni più rilevanti sono risultati essere: (i) frodi IVA intracomunitarie; (ii) frodi IVA con false lettere di intendo; (iii) indebite compensazioni di crediti inesistenti; (iv) progetto “Ricerca e Sviluppo”; (v) operazione “Interessi a Tassazione Italiana”; e (vi) frodi collegate alle cessioni di crediti agevolativi. Nella Relazione in esame l'analisi è focalizzata sui risultati definitivi con riferimento all'anno d'imposta 2019, ma le prime stime mostrano un significativo una riduzione del *tax gap* anche nel 2020, un dato positivo nonostante lo shock pandemico, specialmente in relazione al *gap* IRPEF sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa e IVA, che diminuiscono di circa 4,5 miliardi di euro rispetto al 2019.

La riduzione del *tax gap* è un obiettivo fondamentale ai fini dell'attuazione del programma Next Generation EU, e prevede che la propensione all'evasione calcolata per tutte le imposte – a esclusione dell'IMU e delle accise – si riduca,

²⁰³ Fonte: MEF <https://www.mef.gov.it/documenti-pubblicazioni/rapporti-relazioni/index.html>

nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 riportato nella “Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva”.

L’obiettivo di migliorare la struttura del prelievo, incentivando la *tax compliance* e contrastando l’evasione fiscale, che caratterizza la Riforma 1.12 del PNRR denominata “Riforma dell’amministrazione fiscale”, viene puntualmente richiamato dal Documento di Economia e Finanza del 2022.

C’è chi ha sostenuto che la chiave per ridurre l’evasione sarebbe creare un conflitto di interessi tra le parti, nello specifico cliente e venditore, in quanto «finché due contribuenti [...] non saranno in una situazione di interesse diametralmente opposta, al pari di quella tra datore di lavoro e dipendente, difficilmente potranno essere raggiunti risultati soddisfacenti».²⁰⁴

5.2. Abuso del diritto ed elusione fiscale

Il termine abuso richiama in prima battuta un disvalore etico prima che un disvalore giuridico, con annessa difficoltà a tradurre tale concetto in termini giuridici oltre che a trovare una risposta giuridica a un problema che appare essere squisitamente morale²⁰⁵, diventando pertanto un “affare giuridico” solo quando ci si riferisce all’abuso *del diritto*. Nel XIX secolo, nel pieno del giuspositivismo – periodo durante il quale il diritto si identifica nel diritto positivo, ossia quello (im)posto da una volontà sovrana ed espressa nella legge – si registra la paradossale concezione dell’ingiustizia nel lecito, in cui il lecito rappresentava un principio formale e l’ingiusto un’immoralità²⁰⁶, facendo ricadere l’ingiustizia nell’etica e non nella norma giuridica.

²⁰⁴ S. LO GATTO, *No deduction area. Meno evasione e imposte = più denaro per tutti*, Casa Editrice Kimerik, 2019, pp. 29 ss.

²⁰⁵ «C’est la manifestation d’une de ces grandes idées morales traditionnelles qui dominant et ont toujours dominé le droit», così H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 196, p. 114.

²⁰⁶ R. SAVATIER, *Traité de la responsabilité civile en droit français*, vol. I, Paris, Dalloz, 1951, p. 53.

Con il concetto di abuso del diritto si intende l'esercizio scorretto di un diritto soggettivo²⁰⁷, un abuso dell'esercizio delle libertà individuali nei rapporti economici²⁰⁸; è una questione storica complessa composta dalla contrapposizione di libertà e interessi con limiti e controlimiti oltre che politica e ideologia²⁰⁹.

In materia tributaria, i primi tentativi²¹⁰ di introdurre un principio generale antiabuso furono inizialmente accantonati per il timore di attribuire all'Amministrazione finanziaria un'eccessiva discrezionalità nell'identificazione di condotte a esso ascrivibili. Si rammenta, infatti, che la discrezionalità²¹¹ amministrativa può identificarsi nella scelta più idonea e conveniente tra le opzioni possibili in quanto l'Amministrazione non considera solo l'interesse primario ma anche gli ulteriori interessi coinvolti nella sua azione. La discrezionalità, però, non si sostanzia mai nella facoltà o meno di avviare l'azione. Come noto, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è vincolata²¹², dal momento che le funzioni amministrative sono – appunto – vincolate al perseguimento di un interesse pubblico; in questo senso, quindi, l'Amministrazione non è libera nel suo agire. Di conseguenza, il rapporto Amministrazione-contribuente è caratterizzato da profili che esulano dalla concezione classica di obbligazione pecuniaria in quanto la prima è legittimata

²⁰⁷ P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, p. 17.

²⁰⁸ D. MESSINETTI, *Abuso del diritto*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1998.

²⁰⁹ G. ZOPPINI, *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2022, I, p. 991.

²¹⁰ Ci si riferisce alla riforma tributaria 1971-1973 e ai disegni di legge rimasti privi di attuazione (n. 3461 del 4 febbraio 1986, n. 1301 del 5 agosto 1988 e n. 3705 del 3 maggio 1989). Cfr. P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pp. 129-130; M. ANDRIOLA, *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 6, pp. 1898 ss.

²¹¹ Sulla discrezionalità amministrativa in ambito tributario si rinvia, *ex multis*, a G. ZINGALI, *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione in campo tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1960, I, pp. 3 ss.

²¹² Si rinvia a M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Milano, 1939; R. VILLATA - M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2017, pp.72 ss.; F.G. COCA, *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, Giappichelli, 2017, pp. 432 ss.; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, pp.18 ss.; A. PUBUSA, *Merito e discrezionalità amministrativa*, in *D. Disc. Pubbl.*, IX, 1994, pp. 411 ss.

ad azionare *ex se* le proprie pretese, esercitando i poteri autoritativi di cui dispone, e a punire l'inadempimento del secondo comminando una sanzione.

Con l'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408²¹³ si consentì «all'amministrazione finanziaria [di] disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione, scorporo, cessione d'azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessione di crediti o cessione o valutazione di valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta». Benché il campo di applicazione fosse limitato, rappresentò una svolta nella misura in cui attribuì agli uffici nuove funzioni, atte ad accertare caso per caso la presenza delle circostanze previste dalla norma per il disconoscimento degli indebiti vantaggi fiscali ottenuti.²¹⁴

Preso atto dei limiti della norma, con l'articolo 3, comma 161, lettera g)²¹⁵ della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662²¹⁶ il legislatore introdusse una nuova norma antielusiva nell'ordinamento nazionale prevedendo l'inserimento dell'art. 37 *bis* all'interno del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Parte della dottrina²¹⁷ ha ravvisato in tale norma la volontà del legislatore di introdurre una

²¹³ «Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Delege al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie»

²¹⁴ P. TABELLINI, *L'elusione della norma tributaria*, cit., pp. 137 ss.

²¹⁵ «revisione dei criteri di individuazione delle operazioni di natura elusiva indicate nell'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, anche in funzione di un miglior coordinamento con le operazioni indicate nelle precedenti lettere e con le disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e nel decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544».

²¹⁶ recante «misure di razionalizzazione della finanza pubblica».

²¹⁷ «Come osservato dalla stessa Relazione governativa, la scelta legislativa di fondo è stata quella di configurare la nuova normativa come clausola antielusiva generale, sia pur condizionata dal concreto utilizzo di determinate operazioni». Cfr. M. NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, p. 505. Di avviso parzialmente difforme S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, cit., nella misura in cui afferma che «la definizione dell'elusione è aperta (e potenzialmente comprensiva di ogni fattispecie elusiva), ma l'ambito applicativo della norma è chiuso, analitico, irrigidito in un

clausola antielusiva generale benché, di nuovo, in relazione a un limitato numero di operazioni.

A questo punto, se da un lato i costituzionalisti ritengono che il divieto di elusione sia contenuto nel combinato disposto degli artt. 2, 3 e 53 Cost., i tributaristi si interrogano su cosa siano esattamente le “valide ragioni economiche”, formulazione questa mantenuta rispetto all’art. 10 della l. 408/1990, atte a escludere la fattispecie ex art. 37 *bis* del D.P.R. 600/73.

Per diversi decenni, quindi, il quadro normativo e giurisprudenziale²¹⁸ si è presentato incerto e particolarmente complesso²¹⁹, specialmente alla luce del fatto che nell’ordinamento italiano manchi tutt’ora una norma generale che vieti espressamente l’abuso del diritto, benché dall’analisi dei lavori preparatori del Codice Civile del 1942 si leggesse che «nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per cui il diritto medesimo gli è conferito».

Oggi, la disciplina *tributaria* dell’abuso del diritto trova il suo fondamento normativo nell’articolo 10 *bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 212, il c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente (da ora, per brevità, lo “Statuto”). Introdotto dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128²²⁰, in attuazione della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23²²¹, l’introduzione di tale norma nacque dall’esigenza di positivizzare il fenomeno dell’abuso del diritto fornendone una definizione organica, anche per «ricondere l’abuso e l’elusione a un’unica nozione valida per tutti i tributi»²²²; non solo, l’inserimento della disposizione all’interno dello

elenco (non esaustivo) di fattispecie. Oltre che per la selezione analitica delle operazioni sindacabili dal fisco, la nuova clausola antielusiva non è generale, in senso proprio, anche perché riferita a specifiche tipologie di imposte».

²¹⁸ Con riferimento all’ordinamento nazionale, la questione è stata affrontata dalla Suprema Corte ben prima dell’entrata in vigore del menzionato art. 10 della legge 408/1990; in questo senso, cfr. Cass. 18 aprile 1975, n. 1459; Cass. 28 giugno 1976, n. 2464; Cass. 24 ottobre 1981, n. 5571.

²¹⁹ Si rinvia a G. INGRAO, *L’evoluzione dell’abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4, 2016, pp. 1434 ss.

²²⁰ Rubricato «Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente».

²²¹ Rubricata «Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita».

²²² I. VACCA, *L’abuso e la certezza del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 15, pp. 1127-1139.

Statuto conferisce alla disciplina la forza di principio preordinato alle regole previste nella disciplina dei singoli tributi²²³.

All'interno della legge delega la condotta abusiva viene definita «uso distorto di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione», ricalcando quindi quanto statuito dalla giurisprudenza di legittimità che si era espressa nel senso di affermare che «il contribuente non può trarre indebiti vantaggi dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa del vantaggio fiscale»²²⁴ e che «il negozio in frode alla legge è quello che persegue una finalità vietata in assoluto dall'ordinamento in quanto contraria a norma imperativa o ai principi dell'ordine pubblico o del buon costume, ovvero perché diretta a eludere una norma imperativa».²²⁵

La definizione fornita dal succitato art. 10 *bis* dello Statuto stabilisce, al primo comma, che «configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni».²²⁶ Tale definizione recepisce i

²²³ S. CIPOLLINA, voce “*Abuso del diritto o Elusione fiscale*”, in *Digesto Disc. Priv.*, Sez. *Comm.*, 2017, p. 8.

²²⁴ Cass. 23 dicembre 2008, n. 30057.

²²⁵ Cass. 29 maggio 2003, n. 8600.

²²⁶ I successivi commi della norma recitano:

«2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, idonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

principi sanciti dalla Raccomandazione della Commissione europea del 6 dicembre 2012 (la “Raccomandazione”) sulla pianificazione fiscale aggressiva, nella quale si invitarono gli Stati membri a elaborare e adottare una norma generale antiabuso, fornendone già una formulazione: «una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.

8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.

9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3.

10. In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, e dell'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

11. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni del presente articolo possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni abusive i cui vantaggi fiscali sono stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria, inoltrando a tal fine, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo ovvero è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

12. In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie.

13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie».

fiscale deve essere ignorata. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”».

La rubrica di tale norma è «Abuso del diritto o elusione fiscale»: la congiunzione “o” è stata criticata dalla dottrina²²⁷ in quanto le due fattispecie coincidono e, pertanto, non si comprende la scelta del legislatore di contrapporre tra loro i due concetti.

Il fenomeno elusivo, al contrario di quello evasivo, presuppone quindi una violazione della *ratio* della norma violata. Come osservato, tale fenomeno «si insinua nelle incrinature che l’ordinamento giuridico presenta, occupando la zona d’ombra che separa le aree dell’evasione e della lecita pianificazione fiscale»²²⁸ occupando uno spazio intermedio tra legittimo risparmio di imposta ed evasione fiscale. In questo senso elusione fiscale e abuso del diritto sono nozioni, per così dire, simmetriche: il contribuente non applica il trattamento fiscale appropriato a un determinato comportamento, preferendone uno più favorevole e senza essere in grado di giustificarne la scelta che avviene di fatto per un mero risparmio di imposta.

L’elusione fiscale si verifica ogniqualvolta il contribuente, nel perseguire un determinato obiettivo economico, distorce le proprie scelte con la finalità di impedire il verificarsi del presupposto giuridico dell’imposta più gravosa, in questo modo minimizzando il carico tributario; come osservato, però, essendo la fattispecie incline ad assumere diverse forme coniarne una definizione esauriente appare arduo²²⁹.

Sono due le principali categorie di comportamenti elusivi: (i) il raggiungimento di un risultato economico per mezzo di una struttura particolarmente – e inutilmente – complessa rispetto ad altri strumenti a disposizione del contribuente e (ii) il compimento di un’operazione al solo fine

²²⁷ M. V. SERRANÒ, *Brevi considerazioni sulle prospettive di riforma in tema di abuso del diritto o elusione fiscale*, in *Bollettino Tributario*, n. 7, 2015, pp. 489 ss.

²²⁸ G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, 2007, pp. 169 ss.

²²⁹ Cfr. G. POLLARI, *Problemi dell’elusione fiscale: cause endogene ed esogene che possono favorirne la patologia*, in *Il Fisco*, n. 35, 1985.

di ottenere un vantaggio fiscale, senza però perseguire nessun interesse economico tangibile. È arduo rilevare un fenomeno evasivo in quanto «il comportamento elusivo è teso a sottrarre l'agente al pagamento della giusta imposta utilizzando strumenti leciti».²³⁰

Pertanto, si può affermare che con l'evasione si sottrae al fisco, occultandolo, un reddito imponibile già maturato perché il presupposto d'imposta si è già realizzato mentre con l'elusione si evita che un elemento economico si manifesti come imponibile ovvero modificandone il regime fiscale normalmente applicabile.

Tornando alla lettera della norma, sono tre i concetti su cui essa si fonda: (i) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito²³¹; (ii) l'assenza di sostanza economica; e (iii) l'*essenzialità* del vantaggio fiscale conseguito.

Con riferimento al vantaggio fiscale indebito, la norma specifica al secondo comma che ci si riferisce ai benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento e quindi la sua realizzazione attraverso la violazione della loro *ratio*. La dottrina li ha definiti vantaggi che «il legislatore non avrebbe concesso se i comportamenti adottati e le operazioni realizzate fossero stati espressamente regolati in via normativa in tutti i loro peculiari aspetti»²³² da considerarsi illegittimi qualora frutto di «scappatoie e stratagemmi giuridici che, pur rispettosi di singole disposizioni legislative, si scontrano con principi sistematici di segno contrario».²³³

In relazione all'assenza di sostanza economica, definiti dalla norma in esame quale i fatti e gli atti anche tra loro collegati inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali, si rileva il mancato recepimento di uno

²³⁰ V. UCKMAR, *Imposte sul patrimonio. Appunti per uno studio comparativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1986, pp. 366 ss.

²³¹ Come osservato il vantaggio indebito è bifronte: «non si ha abuso senza che il vantaggio sia indebito, ma, se si ha abuso, il vantaggio è per forza indebito, non può che essere indebito», così A. GIOVANNINI, *Per principi*, cit., p. 95.

²³² F. GALLO, *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 4, 2017, p. 430.

²³³ R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, Ipsoa, 2001, p. 279.

degli aspetti cruciali della Raccomandazione, ossia un'eseemplificazione dei possibili indici di assenza di sostanza economica.²³⁴ È stato tuttavia osservato che gli indici indicati nella Raccomandazione ma non riportati nella norma lascia intendere che l'intento del legislatore fosse proprio quello di normare solo i primi due indici in quanto essi, in considerazione del loro carattere più generale, si presterebbero meglio a indentificare le casistiche di assenza di sostanza economica.²³⁵

L'essenzialità del risparmio fiscale indebito sottintende che «il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale²³⁶ della condotta stessa»²³⁷, dovendo quindi per il contribuente essere predominante e fondamentale, al momento della decisione di porre in essere un dato comportamento, la mera finalità di ottenere un vantaggio economico.

Il concetto di essenzialità era già stato espresso nella sentenza Halifax²³⁸, nella quale i Giudici del Lussemburgo avevano ritenuto abusive le operazioni realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale e le cui ulteriori ragioni economiche sottese alla decisione fossero marginali.²³⁹

Il comma 3 dell'articolo 10 *bis* dello Statuto si riferisce alle «valide ragioni extrafiscali»²⁴⁰ che pur non generando un'immediata redditività per il contribuente, siano in grado di rispondere a finalità di miglioramento organizzativo e/o gestionale.

²³⁴ *Ex multis*, si rinvia a A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corriere Tributario*, 37, 2015, p. 3787 che definiscono questa parte della norma «una sorta di "condensato" della raccomandazione».

²³⁵ F. GALLO, *Abuso del diritto*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 2017, p. 11.

²³⁶ Essenziale ma non necessariamente esclusivo.

²³⁷ Relazione illustrativa al decreto legislativo 128/2015 recante «Disposizioni sulla certezza del diritto tra fisco e contribuente».

²³⁸ CGUE 21 febbraio 2006, Causa C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:121.

²³⁹ Fermo restando il diritto del contribuente a poter minimizzare il proprio carico fiscale di fronte a scelte che il legislatore pone sullo stesso piano. Cfr. punto 73 della citata sentenza.

²⁴⁰ L'utilizzo del termine «extrafiscali» anziché «economiche» deriverebbe dall'ampliamento delle ragioni giustificabili la scelta di un dato regime.

L'abuso, quindi, si configura «se il risparmio è indebito e, se anche il risparmio è indebito, le valide ragioni economiche sono un “contro limite” di garanzia: chi agisce per fini extrafiscali a diritto a essere tassato solo dalla legge espressa».²⁴¹

Nel comma 4 dell'articolo 10 *bis* dello Statuto è sancito che «[r]esta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e comportanti un diverso carico fiscale». Del resto, il legislatore stesso può incentivare i contribuenti a effettuare le proprie scelte attraverso specifiche agevolazioni.²⁴²

In conclusione, solo in termini legali pare esistere una distinzione tra evasione fiscale ed elusione fiscale. Come osservato²⁴³, l'elusione fiscale implica ogni tentativo consentito dai mezzi legali per minimizzare il proprio onere fiscale, mentre da un punto di vista economico l'evasione fiscale e l'elusione fiscali sono simili. Nella maggior parte dei Paesi esistono molte strategie di elusione fiscale perfettamente legali per organizzare accordi finanziari al fine di minimizzare le imposte che possono spesso fornire alternative interessanti per i contribuenti, che ricorrono ai servizi di consulenti fiscali (anche) per evitare – per quanto possibile – il versamento delle imposte. È stato evidenziato²⁴⁴ quanto spesso accada che consulenti fiscali tendano a sfruttare l'incertezza laddove esiste, impegnandosi quindi nell'evasione e/o elusione fiscale; il che suggerirebbe che la consulenza professionale è fortemente correlata alla pratica di tali fenomeni.

²⁴¹ A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale “riformato”*, cit., p. 3787.

²⁴² H.W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di Diritto Tributario*, A. Amatucci (a cura di), vol. III, Padova, 1994, p. 208.

²⁴³ J. SLEMROD - S. YITZHAKI, *Tax avoidance, evasion and administration*, in *Handbook of public economics Vol. 3*, pp. 1423-1470.

²⁴⁴ Si rinvia a Y. MANGOTING - R. WIDURI - T.S. EOH, *The dualism of tax consultants' roles in the taxation system*, in *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 21, No. 1, May 2019, pp. 30-37; M. BATTAGLINI - L. GUISO - C. LACAVA - E. PATACCHINI, *Tax professionals: tax-evasion facilitators or information hubs?*, in *National Bureau of Economic Research, Working Paper 25745*; N. DARMAYASA - Y.R. ANESWARI, *The ethical practice of tax consultant based on local culture*, in *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211, 2015, pp. 142-148.

L'adozione di azioni contro l'evasione fiscale senza l'introduzione di misure correttive contro chi incoraggia l'evasione appare quindi inadeguato.²⁴⁵

²⁴⁵ Si veda anche C.A. HILL, *Tax lawyers are people too*, in *Virginia tax review*, 26, 2007, pp. 1065-1068.

Capitolo Terzo

Profili sociologici e psicologici della percezione del tributo: la necessità di agire sulla fisiologia del tributo

SOMMARIO: 1. «Le tasse sono una cosa bellissima» ma a (quasi) nessuno piace pagarle – 1.1 L’obiezione fiscale – 2. L’individuo che ignora (e che prova emozioni) può essere considerato soggetto razionale? – 3. Come mai le variabili sociologiche e psicologiche dovrebbero interessare gli economisti (e il legislatore) – 3.1 La configurazione sociologica dell’imposta – 3.2 Psicologia fiscale: le definizioni giuridiche non sono sufficienti a risolvere i problemi comportamentali. Conseguire la *tax compliance* superando l’approccio classico – 3.3. La leva del biasimo sociale

1. «Le tasse sono una cosa bellissima»²⁴⁶ ma a (quasi) nessuno piace pagarle

Il presente paragrafo potrebbe avere natura meramente compilativa e avvalersi dei dati provenienti dall’Amministrazione finanziaria relativamente alla misurazione dell’evasione fiscale²⁴⁷ per mezzo dei quali trarre una matematica conferma del titolo, o potrebbe addirittura non esistere poiché lapalissiano. Tuttavia, lo scopo dell’intera trattazione è fornire una chiave di lettura alternativa per (tentare di) superare l’*impasse*.

La prospettiva che s’intende schiudere nella parte finale di questa trattazione è di natura socio-psicologica. Pur provenendo da una formazione accademica e professionale che non inerisce ai temi e metodi delle scienze umane e sociali, si è voluto indagare comunque la questione in questa cornice. Tale scelta, che potrebbe apparire – se non proprio avventata – incauta o rischiosa, necessita quindi di una spiegazione a parziale discolpa. Essere agli arbori dell’attività di ricerca consente al neofita, più che allo studioso esperto, di affrontare temi

²⁴⁶ Cit. Tommaso Padoa-Schioppa, 2007.

²⁴⁷ C’è chi l’ha descritta come un tentativo di ottenere prove sull’invisibile; cfr. J. SLEMROD, C. WEBER, *Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy*, in *International Tax and Public Finance*, 19(1), 2012, pp. 25-53.

amplissimi e impegnativi con la dabbenaggine di chi sa che, in un modo o nell'altro, troverà nel suo lettore la giusta benevolenza. La semplicità e la spontaneità con cui si è voluto condurre la ricerca in un campo che non è proprio di chi scrive ha reso possibile un'indagine di certo non pienamente canonica ma – ci si augura – di interesse quantomeno euristico, orientativo, e forse didattico, la cui rilevanza sta forse più nelle domande che suscita piuttosto che nelle risposte che procura.

Preso atto della percezione odiosa del tributo, la stessa desumibile da chiunque guardando i notiziari in cui intervistano i cittadini per strada, parlando con il collega durante periodo delle dichiarazioni dei redditi o conversando con il commerciante occorre trovare il denominatore comune di queste opinioni. Il motivo per cui si ritiene necessario comprendere il comportamento del contribuente è di essere in grado, con l'adozione di dovuti strumenti e metodologie, di influenzarlo concretamente.

Una ricerca del 2001²⁴⁸ ha dimostrato che non vi sono differenze sostanziali di giudizio nei confronti di tasse e degli annessi comportamenti fiscali tra le categorie di intervistati²⁴⁹, e che l'evasore fiscale suscita finanche sentimenti di ammirazione.

La letteratura internazionale²⁵⁰ ha inoltre appurato come la percezione dell'iniquità del sistema fiscale possa addirittura essere utilizzata come giustificazione *ex post* a comportamenti evasivi, che non ricoprirebbero quindi un mero ruolo causale. L'assenza di biasimo e ostracismo sociale parrebbero quindi essere terreno fertile per il proliferare dei fenomeni evasivi, ma non va trascurato il grado di consapevolezza degli individui in relazione all'effettiva gravità di questo fenomeno.

²⁴⁸ C. BERTI - E. KIRCHLER, *Contributi e contribuenti: una ricerca sulle rappresentazioni del sistema fiscale*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2001, fasc. 3, pp. 595-607.

²⁴⁹ 40 dipendenti pubblici, 41 dipendenti privati, 50 liberi professionisti, 45 studenti e 84 imprenditori, per un totale di 260 individui.

²⁵⁰ *Ex multis*, P. WEBLEY - H. ROBBEN - H. ELFFERS H. - D.J. HESSING, *Tax evasion. An experimental approach*, 1991, Cambridge University Press.

Appare fondamentale considerare l'influenza sociale sui comportamenti degli individui²⁵¹ in quanto le norme sociali rilevano anche nell'agire fiscale dal momento che le decisioni assunte dal contribuente sono frutto del contesto sociale a cui egli appartiene e dal quale è influenzato²⁵². Non incide solo l'influenza sociale dei piccoli gruppi ma anche le consuetudini culturali proprie dei Paesi²⁵³.

La rilevanza di quanto sintetizzato emerge anche dalla proposta di taluni studiosi²⁵⁴ di una revisione della relazione tra cittadini e amministrazione finanziaria finalizzata alla riduzione della distanza sociale che oggi sembra oggi tutt'ora drammaticamente presente.

«La legislazione è talmente importante per l'odierna tassazione, che finisce paradossalmente per mettere in ombra il diritto; quest'ultimo, infatti, non si esaurisce certo nella legge; negli antichi comportamenti sociali il gruppo valutava, in base ai valori, un conflitto interessi tra individui, o una importante azione di interesse

²⁵¹ F. CRESPI, *Identità e riconoscimento nella sociologia contemporanea*, Editori Laterza, Roma, 2010; L. SCIOLLA, *L'identità a più dimensioni. Il soggetto e la trasformazione dei legami sociali*, Ediesse, Roma, 2010.

²⁵² Più l'evasione è percepita come diffusa, meno le persone la considerano negativamente e sono intimorite dalle sanzioni, e quindi saranno più inclini all'evasione, cfr. M. WELCH - Y. XU - T. BJARNASON - P. O'DONNELL, *But Everybody Does It...The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Tax Cheating*, in *Sociological Spectrum*, 25(1), 2005, pp. 21-25.

²⁵³ Per esempio c'è chi ha confrontato Stati Uniti e Hong Kong e le risultanze hanno dimostrato una correttezza fiscale degli americani più elevata di quella degli abitanti di Hong Kong; i contribuenti cinesi perseguirebbero la correttezza fiscale al solo fine di garantire la cooperazione all'interno del proprio gruppo di riferimento, mentre gli altri sarebbero motivati dal mantenimento dell'ordine sociale in senso più ampio. Si rinvia a C. CHAN - C. TROUTMAN - D. O'BRYAN, *An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hong Kong*, in *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 9(2), 2000, pp. 83-103.

²⁵⁴ M. BERGMAN, *Who Pays for Social Policy? A Study on Taxes and Trust*, in *Journal of Social Policy*, 31(2), 2002, pp. 289-305; O. FJELDSTAD, *What's Trust Got to Do with it? Non-payment of Service Charges in Local Authorities in South Africa*, in *Journal of Modern African Studies*, 42(4), 2004, pp. 539-562.

comune; un embrione di diritto esisteva già in queste forme di vita associata, sia pure intrecciato con morale, politica e religione; del resto negherebbe la storia chi sostenesse che il diritto nasce solo con la legislazione; in qualsiasi convivenza sociale, comunità di persone si garantiscono reciprocamente interessi e valori, tra cui la proprietà, le obbligazioni, le opere pubbliche e infine - a un certo livello di complessità - anche il pagamento dei tributi. Il diritto studia i comportamenti di queste istituzioni sociali, prevalentemente giurisdizionali e amministrative, inizialmente operanti in base ai valori diffusi nel gruppo, cui poi si affiancano le “regole”, tecnicamente oggi la legislazione»²⁵⁵.

1.1. L'obiezione fiscale²⁵⁶

Il diritto, come noto, è prima di tutto una scienza sociale in quanto analizza le relazioni tra gli individui all'interno della società; uno degli ambiti di studio e di ricerca della sociologia del diritto è l'impatto delle norme sulla società, e lo studio delle posizioni che si manifestano all'interno della società in relazione alle norme giuridiche consente di comprendere meglio gli orientamenti e i comportamenti degli individui stessi, le cui azioni sono influenzate dalle conseguenze del messaggio normativo.²⁵⁷

²⁵⁵ Si conceda questa lunga citazione di R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno: teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, cit., pp. 173 ss.

²⁵⁶ Si consenta il rinvio a M. FIERRO, *L'obiezione fiscale: riflessioni risalenti per una situazione attuale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 3, 2021, pp. 183-206, di cui il presente sottoparagrafo costituisce un estratto.

²⁵⁷ *Ex multis*, A. Cottino (a cura di), *Lineamenti di sociologia del diritto*, Zanichelli, Torino, 2016; A. FEBBRAJO, *Sociologia del diritto*, Il Mulino, Bologna, 2009.

L'analisi sociologica della disciplina tributaria²⁵⁸ consente di indagare su un perimetro più ampio, e quindi oltre il mero ambito causa-effetto del reperimento delle entrate per il soddisfacimento della spesa pubblica; parimenti, lo studio delle variabili psicologiche in ambito di fiscalità ovvierebbe ai *gap* delle teorie economiche dalle quali le decisioni umane, appunto, possono discostarsi.²⁵⁹

L'obiezione, in termini generali, altro non è che una forma di attuazione del pluralismo morale e ideologico tipicamente presente in diversi Stati democratici.

260

Per definizione, l'obiezione di coscienza è il «rifiuto di sottostare a una norma dell'ordinamento giuridico, ritenuta ingiusta, perché in contrasto inconciliabile con un'altra legge fondamentale della vita umana, così come percepita dalla coscienza, che vieta di tenere il comportamento prescritto».²⁶¹

²⁵⁸ A parere di Lewis, i contribuenti reagirebbero meglio all'imposizione fiscale se fossero più informati sugli obiettivi e sui servizi finanziati dall'imposta. Si rimanda integralmente a A. LEWIS, *The Social Psychology of Taxation*, in *British Journal of Social Psychology*, n. 21, 1982, pp. 151-158.

²⁵⁹ In questo senso, «la sociologia fiscale ha come scopo lo studio dei fenomeni sociali connessi alla fiscalità» e «l'analisi sociologica dei fatti fiscali permette quindi di comprendere un insieme di argomenti di portata generale: la connessione tra riforma fiscale e cambiamenti sociali, istituzionali e politici; il collegamento tra accezione sociale dell'imposta e legittimità dello Stato e delle politiche pubbliche; la percezione del peso del prelievo fiscale che può essere valutato solo nel contesto vissuto della giustizia sociale; la frode fiscale che rientra nella sociologia della devianza; la decisione del contribuente nel contesto di un modello ampio di razionalità; la messa in opera amministrativa dell'imposta che porta alla teoria della burocrazia, ecc.» in M. LEROY, *La sociologia dell'imposta*, Rubettino, 2010. Dello stesso autore, anche *Sociologia delle finanze pubbliche*, Rubettino, 2010 e *Taxation, the State and Society. The Fiscal Sociology of Interventionist Democracy*, P.L.E. Peter Lang, Bruxelles, 2011. Per un'analisi compiuta del ruolo sociale dell'imposta, vedasi D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Il Mulino, 2014.

²⁶⁰ Dall'obiezione va tenuto distinto lo sciopero, disciplinato dall'art. 40 della Costituzione: «Il diritto di sciopero si esercita nell'ambito delle leggi che lo regolano». Lo sciopero può essere adottato anche con riferimento alla materia tributaria: la disobbedienza, protesta o – appunto – sciopero fiscale assume connotati propriamente politici o ideologici e si traduce, talvolta, nel totale rifiuto di versamento. Si rimanda a P. BORIA, *Lo sciopero fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 4, 2015.

²⁶¹ Treccani.it

La prestazione personale rifiutata deve pertanto consistere in un obbligo giuridico proveniente da un'autorità pubblica, dovendosi esso considerare un requisito strutturale del diritto all'obiezione di coscienza.²⁶²

Essa sorge nel momento in cui la convinzione morale di una persona e un dovere giuridico entrano in conflitto, che parrebbe sostanziarsi in una condotta diversa dalla disobbedienza civile, il cui obiettivo è la concreta modifica di una legge o di un indirizzo di politica pubblica considerata moralmente ingiusta. Il disaccordo nei riguardi di una legge deve essere sufficientemente "profondo" per essere considerato una forma di obiezione.

Carl Cohen suggerisce, a tal riguardo, che l'obiezione di coscienza è un dispositivo nelle società liberali e che vi sarebbe un implicito riconoscimento nel fatto che l'obbedienza alle leggi potrebbe essere ritenuta, da uomini buoni e ragionevoli, una scelta altrettanto ragionevole tra l'obbedienza alla legge e il commettere ciò che considerano come un grave crimine. Al contempo, quindi, lo Stato liberale avrebbe un altro interesse ad accettare il rifiuto di coscienza, poiché permettere il rifiuto di coscienza può essere un modo per «accontentare»²⁶³ le minoranze, le quali spesso ritengono di non avere diritti.

Parrebbe opportuno specificare che gli impegni dello Stato liberale nei confronti di tolleranza, pluralismo e legittimità richiedono che lo Stato stesso si interessi del disaccordo dei cittadini, in quanto uno degli scopi propri dello Stato liberale è di permettere alle persone di sviluppare un senso di giustizia, minimizzando gli ostacoli che impediscono ai cittadini ragionevoli di realizzare le proprie concezioni della «vita buona»²⁶⁴, altrimenti distrutta dalla conformità completa alla legge.

Quando si discute di obiezione di coscienza si pensa principalmente a due ambiti: quello militare, ove la legge n. 1139 del 28 novembre 1977 permise agli

²⁶² F. VIOLA, *L'obiezione di coscienza come diritto*, in *Diritto & Questioni pubbliche*, n. 9, 2009.

²⁶³ C. COHEN, *Conscientious Objection*, in *Ethics*, vol. 78, no. 4, 1968.

²⁶⁴ J. BRENNAN, *Conscientious tax objection: why the liberal state must accommodate tax resister*, in *Public Affairs Quarterly*, April 2012, vol. 26, no. 2, pp. 141-159.

obiettori di scegliere il servizio civile in luogo della leva militare, e quello sanitario in cui tutt'ora la legge n. 194 del 22 maggio 1978 esonera il personale dal compimento delle procedure e delle attività specificamente e necessariamente dirette a determinare l'interruzione della gravidanza.²⁶⁵²⁶⁶

Il rifiuto, motivato da ragioni di coscienza, di prestare servizio militare²⁶⁷ è il fenomeno che ha avuto maggiore visibilità ed è stato oggetto di considerazione da parte degli ordinamenti giuridici contemporanei, e continua ad esserlo benché, almeno in Italia, sia inattiva dal 1° gennaio 2004 come stabilito dalla legge n. 226 del 23 agosto 2004²⁶⁸; pertanto, è bene specificare che «non si parla più di obiezione di coscienza al singolare, ma di obiezioni di coscienza, al plurale».²⁶⁹

²⁶⁵ L'eventuale obiezione fiscale relativa alla quota di gettito destinata alla spesa sanitaria per l'interruzione di gravidanza pare essere una questione distinta, sia moralmente che politicamente, dalla spesa militare: la convinzione – tra chi non è favorevole – che l'aborto sia un omicidio non implica di per sé che l'aborto legalizzato sia ingiusto; coloro che si oppongono all'aborto potrebbero comunque accettare che, come avviene nelle confessioni religiose, persone adeguatamente informate e consapevoli possano trarre conclusioni diverse in merito alla moralità dell'aborto, senza che vi sia nulla di ingiusto nella destinazione di una quota parte del gettito destinato alla spesa sanitaria in ambito di interruzione di gravidanza in quanto garantire un trattamento medico del tutto legale in sicurezza, prevale sulla questione morale. In questo senso, A. LEVER, *Taxation, Conscientious Objection and Religious Freedom*, in *Ethical Perspectives* 20, no. 1, 2013, pp. 144-153.

²⁶⁶ In Italia così come nei Paesi a prevalenza cattolica, l'obiezione di coscienza in tema di aborto alimenta un movimento tale da arrivare a coinvolgere anche le stesse autorità ecclesiastiche, facendo emergere la rilevante incidenza del fenomeno religioso.

²⁶⁷ In tale ambito, quasi la totalità degli ordinamenti del Consiglio d'Europa ha accolto questo genere di esigenza. Negli ultimi decenni, si è registrata «un'esplosione euforica» delle obiezioni, cresciuta di pari passo con l'affacciarsi di società «multiculturali, frammentate, plurali e carenti di un sostrato comune di valori condivisi» cfr. R. NAVARRO VALLS, J. MARTÍNEZ TORRÓN, *Le obiezioni di coscienza: profili di diritto comparato*, Torino, Giappichelli, 1995, p. 29; M. CARTABIA - L. VIOLANTE, *Giustizia e mito. Con Edipo, Antigone, Creonte*, Bologna, Il Mulino, 2018, pp. 1335 ss.

²⁶⁸ Il giurista Antonio Pigliaru scriveva che «nel linguaggio contemporaneo l'obiezione di coscienza ha assunto un contenuto preciso e specifico, un significato prevalente in rapporto al servizio militare ed all'ipotesi della guerra» in A. PIGLIARU, *Promemoria sull'obiezione di coscienza*, in *Scritti in memoria di W. Cesarini Sforza*, Giuffrè, Milano, 1968, p. 646. Si veda anche S. RODOTÀ, *Problemi dell'obiezione di coscienza*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1993.

²⁶⁹ R. NAVARRO VALLS, J. MARTÍNEZ TORRÓN, *Le obiezioni di coscienza*, Giappichelli, Torino, 1995, p. 9.

Il conflitto tra la coscienza individuale e il rispetto della legge ha radici antiche; se è vero, da un lato, che il convincimento interiore di ogni individuo è irrilevante per le norme giuridiche, che si distinguono per la loro exteriorità regolando comportamenti umani che assumono consistenza nel mondo esteriore, è altresì vero che la necessità di rispettare la coscienza può limitare il potere pubblico, costringendo il legislatore a valutare bilanciamenti. Nel citato esempio del servizio militare, la quasi totalità degli ordinamenti appartenenti al Consiglio d'Europa ha recepito il c.d. movimento obiettorio.

Il diffondersi delle obiezioni in diverse aree del diritto porta gli studiosi a interrogarsi prima di tutto sull'esistenza di un diritto individuale di ottenere una sorta di esenzione sulla base dell'esercizio della libertà di obiezione, e in seconda battuta sui criteri che il legislatore dovrebbe adottare di fronte a leggi che potrebbero offendere le coscienze.²⁷⁰

La dottrina ha osservato a più riprese l'attualità del pericolo di anarchia di questo istituto, che con la sua natura giuridicamente irrazionale sfiderebbe lo Stato non sempre per motivi di coscienza ma anche per meri capricci.²⁷¹

L'obiezione di coscienza si mostra dunque una materia complessa, che coinvolge più discipline, presentandosi finanche come un paradosso: può, la legge stessa, proteggere la disobbedienza a una norma di legge? Oppure il diritto trova la sua ragione di esistere proprio nell'obbligatorietà e quindi nell'obbedienza?

L'obiezione fiscale, si basa sull'intima convinzione del contribuente circa l'ingiustizia di un tributo o del disaccordo alla destinazione del relativo gettito a determinati capitoli di bilancio, e quindi nel rifiuto di contribuire con il proprio denaro all'applicazione di legge o all'attuazione di condotte

²⁷⁰ Cfr. D. PARIS, *L'obiezione di coscienza. Studio sull'ammissibilità di un'eccezione dal servizio militare alla bioetica*, Passigli, 2011.

²⁷¹ Cfr. M. AINIS, *Dall'obiezione di coscienza all'obiezione di massa*, in *Quaderni costituzionali*, n. 4, 2009; F. GRANDI, *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, Editoriale Scientifica, 2014.

dell'amministrazione pubblica che la propria coscienza ritenga iniqui e/o immorali.²⁷²

Come già precisato, lo scopo della tassazione è anzitutto quello di ottenere le risorse necessarie al fine di realizzare le esigenze della comunità, redistribuire la ricchezza e il reddito tra tutti i membri di una comunità; secondariamente, la tassazione si sostanzia in uno strumento di politica economica.²⁷³ Tra contribuenti e amministrazione finanziaria vi è un rapporto di tipo sinallagmatico in senso ampio, in quanto in capo ai contribuenti vi è un dovere di solidarietà economica mentre sull'amministrazione pubblica in generale grava l'onere di garantire il benessere della collettività.²⁷⁴

In poche battute, si tratta di corrispondere un bene sottoforma di tributo – ove per tributo si intende «una prestazione patrimoniale imposta che comporta il sorgere di un'obbligazione collegata a un presupposto economico, e il suo gettito è destinato al finanziamento delle spese pubbliche»²⁷⁵ – in cambio di altri beni identificabili come servizi, essendovi tra contribuente e Stato una relazione di scambio: tra essi, la difesa, la sicurezza, la giustizia, l'educazione, la sanità.

Senza avere la pretesa di ripercorrere le origini del potere tributario²⁷⁶, basti ribadire che l'uomo si adatta a tale impostazione sin dall'antichità, attribuendo al potere superiore di un uomo – o di Dio – l'andamento della propria esistenza sociale. Nel diritto romano il tributo era riferibile alla soggezione politica,

²⁷² F. MIGLIORI, *L'obiezione fiscale*, in B. Perrone (a cura di), *Realtà e prospettive dell'obiezione di coscienza. I conflitti degli ordinamenti*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 355 ss.

²⁷³ Cfr. A. ZOPPOLO, *Uno strumento di politica economica: l'imposizione diretta*, in *Il Politico*, vol. 27, n. 1, 1962, pp. 181-191.

²⁷⁴ Luigi Einaudi affermava che «lo Stato crea l'ambiente giuridico e politico nel quale gli uomini possono lavorare, organizzare, inventare, produrre [...] Non perciò si afferma che tutto il prodotto sociale, tutto il reddito nazionale sia di spettanza dello Stato. Si afferma soltanto che esiste una distribuzione del reddito nazionale annuo che è l'ottima fra tutte: una distribuzione grazie alla quale lo Stato riceve l'imposta, il lavoratore il salario, il risparmiatore l'interesse, l'imprenditore il profitto e il proprietario la rendita; ed ognuno riceve quel che è suo, quel che fu creato da lui, quel che è necessario egli abbia affinché la sua partecipazione all'opera comune sia la massima e la più efficace» in L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1938

²⁷⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit.

²⁷⁶ Per una compiuta ed esaustiva ricostruzione si rimanda, *ex multis*, a P. BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Il Mulino, Bologna, 2021.

mentre la *civitas* ne era estranea o comunque assoggettata esclusivamente per esigenze straordinarie, come per esempio la guerra, i cui tributi versati erano spesso soggetti a restituzione, costituendo così un onore piuttosto che un onere.²⁷⁷

In situazioni sociali ed economiche critiche come quella odierna²⁷⁸, che vede gli Stati di tutto il pianeta coinvolti sia nel risollevarlo *post* emergenza Covid-19 che nella difficile e delicata situazione derivante dal conflitto in Ucraina, non sono rare le manovre finanziarie finalizzate all'ottenimento del pareggio di bilancio, ricorrendo a finanza straordinaria tra cui l'aumento della pressione fiscale.

Il rischio, specialmente in situazioni di forti tensioni, è che lo Stato possa apparire in qualche modo inadempiente nella misura in cui non corrisponde al contribuente un servizio proporzionalmente – e qualitativamente – corrispondente al sacrificio tributario richiesto.

È legittimo opporsi alla volontà del potere pubblico di non ammettere limiti al sacrificio da imporre ai contribuenti?

In linea generale, quando un individuo è contrario a una determinata norma per ragioni di coscienza, rifiuta di adeguarsi a tale norma anche in via indiretta. In questo senso, l'obiezione fiscale è la pretesa di non versare quella parte dei tributi dovuti allo Stato o altre organizzazione di diritto pubblico che, secondo la propria coscienza, corrisponderebbero al finanziamento di attività contrarie alla coscienza del contribuente; pertanto, si genera un conflitto tra il dovere di contribuire alla spesa pubblica e la libertà di coscienza dell'obietto.

In Italia fu Manrico Amedeo Giuseppe Mansueti, scrittore e attivista originario di La Spezia, ad attuare per primo nel 1971 l'obiezione di coscienza fiscale²⁷⁹ alle spese militari dopo aver studiato la fattibilità tecnica di non versare

²⁷⁷ G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003, pp. 62-63.

²⁷⁸ Ci si riferisce, in particolare, all'anno 2022.

²⁷⁹ Interessante la riflessione di Giorgio Danesi sulla «configurabilità stessa di un'obiezione qualsivoglia, *contra* o *secundum legem*, come esemplificato dalla vicenda relativa alla

la quota di imposte che sarebbe stata destinata alla spesa militare e, per converso, di devolvere il relativo corrispettivo a favore di opere di carità.²⁸⁰

Risale invece al 1993 l'ordinanza della Corte Costituzionale²⁸¹ con cui la Consulta dichiarava manifesta l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.²⁸² La Commissione tributaria riteneva incompatibile con la Costituzione l'obbligo dei contribuenti obiettori a versare allo Stato anche quella parte di imposta che sarebbe stata utilizzata per fini di difesa armata, senza alcuna previsione che una quota del bilancio del Ministero della difesa o di altra amministrazione, nella specie, fosse destinata a supporto o propaganda del servizio alternativo non violento.

obiezione fiscale, diffusa in Italia alla metà degli anni Ottanta, nel contesto del movimento pacifista. Al riguardo si sono formati due contrapposti indirizzi giudiziari e dottrinali: taluni affermano che si sia in presenza di una forma di obiezione riconosciuta, mentre per altri si tratta di una condotta obiettante giuridicamente sanzionata» in G. DANESI, *L'obiezione di coscienza: spunti per un'analisi giuridica e metagiuridica*, in *Analisi e Diritto*, 1998, p. 83.

²⁸⁰ Si rimanda a A. TURCHI, *Coscienti evasori. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, Franco Angeli, 2011. Secondo l'autore «l'obiezione fiscale è un fenomeno piuttosto recente, sorto in America alla fine della seconda guerra mondiale e diffusosi con rapidità [...] in numerosi Paesi. Le sue radici sono però molto più lontane e affondano nella tradizione anglicana del XVII secolo. Iniziò allora la storia dell'obiezione di coscienza in materia tributaria: storia caratterizzata da un dato pressoché costante, ossia dal fatto che il rifiuto di pagare le imposte venisse quasi sempre ad assumere la forma della *war tax resistance*, perché connesso alla guerra e delle spese destinate, in maniera più o meno diretta, al suo finanziamento». La sottolineatura del profilo del dissenso etico è utile anche per distinguere la fattispecie dell'obiezione fiscale da altre forme, pur di «resistenza fiscale», ma che, al più, possiedono una matrice ideologico-politica, come per esempio le posizioni espresse dal Tea Party negli Stati Uniti. In merito alla distinzione tra le due categorie di soggetti, annota sempre Turchi: «mentre l'obietto non versa parte dell'imposta dovuta per motivi di coscienza e senza cercare il proprio tornaconto, i fautori della protesta o dello sciopero fiscale agiscono per ragioni che non toccano la sfera morale ed esprimono piuttosto posizioni di natura politica o ideologica, se non rivendicazioni personali o collettive: obiettivi che in ogni caso rimangono saldamente ancorati alla prospettiva di assicurare a chi li persegue un vantaggio personale, correlato in maniera più o meno diretta al mancato versamento dei tributi dovuti».

Si veda altresì il recente R.D. HURET, *American Tax Resisters*, Harvard University Press, 2014.

²⁸¹ Per un commento completo della pronuncia si veda P. CONSORTI, *Profili giuridici dell'obiezione fiscale*, in *Aggiornamenti sociali*, n. 12, 1998. Per un'analisi ragionata della giurisprudenza italiana degli anni Ottanta-Novanta in tema di obiezione fiscale si veda in vece P. TARDIOLI, *L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2015. Si rinvia, infine, a G. BERETTA, *La giurisprudenza della Corte EDU in tema di libertà religiosa e i suoi riflessi sul diritto tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2015, per un'analisi della giurisprudenza europea.

²⁸² Questione di legittimità sollevata dalla Commissione tributaria di primo grado di Brescia con riferimento agli artt. 3, 19 e 21 della Costituzione.

Le argomentazioni proposte dalla Consulta erano sostanzialmente tre: il T.U.I.R., infatti, istituisce e disciplina l'imposta sul reddito delle persone fisiche, ma nulla dispone circa la destinazione e l'utilizzazione delle imposte riscosse sulla base dell'atto legislativo impugnato; la materia della destinazione e dell'utilizzazione delle entrate tributarie è disciplinata dalle leggi di contabilità, le quali impongono che tutte le entrate, da qualunque fonte provengano, costituiscano una massa inscindibile²⁸³ da destinarsi a tutte le spese iscritte in bilancio; la censura proposta dalla Commissione aveva ad oggetto un intero testo normativo senza che fosse possibile individuare con precisione la disposizione dalla quale derivava la lamentata lesione dei principi costituzionali.

Il punto focale pare essere l'inscindibilità delle entrate dello Stato, in quanto i criteri di ripartizione della spesa pubblica spettano al Parlamento e non ai cittadini; del resto, già Rodotà²⁸⁴ rappresentava il pericolo per le assemblee rappresentative di perdere la loro supremazia in materia di bilancio.²⁸⁵

Se è vero che la gestione della finanza pubblica non spetta ai contribuenti, è altresì vero che l'elemento psicologico della condotta del contribuente ascrivibile all'obiezione fiscale non sarebbe tanto esimersi dal versamento delle imposte, e quindi evadere, ma piuttosto l'esercizio di un'opzione o, meglio ancora, l'applicazione di un vincolo di destinazione a una quota parte delle

²⁸³ Il bilancio dello Stato è informato, tra gli altri, al principio dell'unicità: il bilancio dello Stato è uno e unico, con conseguente divieto di assegnazione di entrate a specifiche spese, salvo deroghe legislativamente previste.

Il bilancio dello Stato rappresenta una entità giuridica unica e unitaria, articolata in uno stato di previsione dell'entrata e tanti stati di previsione della spesa corrispondenti al numero dei Ministeri, e, il bilancio di previsione e il Rendiconto generale dello Stato non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune entrate alla copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione legislativa. Il totale delle entrate finanzia nel suo complesso le amministrazioni e sostiene la totalità delle spese durante la gestione (cfr. l. 303 del 31 dicembre 2009 e ss.mm.).

²⁸⁴ S. RODOTÀ, *I problemi dell'obiezione di coscienza*, cit., p. 63.

²⁸⁵ Il dibattito circa la fattibilità di una democrazia diretta è sempre interessante, benché sia difficile darne tridimensionalità, ma esula dallo scopo del presente elaborato.

imposte versate in linea con quelle disposizioni di legge che ammettono l'obiezione di coscienza.²⁸⁶

In questo senso l'obiezione di coscienza²⁸⁷ si distingue dalla resistenza e dalla disobbedienza civile; se la resistenza costituisce un esercizio di forza, la disobbedienza²⁸⁸ tende a realizzarsi per mezzo di condotte non violente nell'ambito dell'impegno politico.

Inoltre, l'obiezione di coscienza fiscale, in termini generali, non contesterebbe la legittimità del potere e il sistema tributario nel suo complesso – venendo meno quindi il rischio di delegittimazione del potere in materia di finanza pubblica e bilancio – ma solo il suo esercizio in casi specifici, e quindi in una sorta di declinazione dell'esercizio del potere.

In altri termini, il conflitto parrebbe piuttosto porsi tra il principio della sovranità parlamentare in materia di finanza pubblica e la pretesa del contribuente di destinare una parte del gettito a uno scopo che la sua coscienza non rifiuta.

²⁸⁶ La decisione di evadere il fisco è una scelta razionale basata sulla valutazione dei rischi e dei guadagni. In questo senso, M.G. ALLINGHAM - A. SANDMO, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, *Journal of Public Economics*, 1972, n. 1, pp. 323-328.

²⁸⁷ Hannah Arendt sosteneva che «Ogni volta che i giuristi si sforzano di giustificare sul piano morale o giuridico coloro che praticano la disobbedienza civile, assimilano il loro caso a quello dell'obietto di coscienza o a quello di chi intende mettere alla prova la costituzionalità di una legge, ma, purtroppo, la situazione dei primi non può essere assimilata a nessuno di questi due casi. [...] La disobbedienza civile si manifesta ed esiste solo tra i membri di un gruppo». La coscienza di chi obietta inoltre non è soltanto apolitica, bensì soggettiva in quanto «le regole della coscienza si rapportano all'interesse per sé stessi. Esse dicono: attento a non compiere un atto in compagnia del quale non potresti vivere. [...] Ciò che non permette a me di vivere potrebbe non disturbare la coscienza di un altro» in H. ARENDT, *La disobbedienza civile e altri saggi*, Milano, Giuffrè, 1985, pp. 35 ss.

²⁸⁸ H.D. THOREAU, *La disobbedienza civile*, *Corriere della Sera*, Milano, 2010. Secondo Thoreau «una minoranza che si conformi alla maggioranza è senza forza, non è neppure più una minoranza; ma diventa irresistibile quando si oppone con tutto il suo peso. [...] Se quest'anno un migliaio di persone non pagassero le tasse non si tratterebbe di un'azione violenta e sanguinosa come sarebbe invece pagarle e così permettere allo Stato di commettere violenze e versare sangue innocente».

In Italia, una prima proposta di legge²⁸⁹ fu presentata alla Camera nel 1989 e prevedeva che ciascun contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, potesse scegliere se destinare la quota dell'IRPEF dovuta alla copertura delle spese per la difesa civile non armata o delle spese per armamenti. In buona sostanza, equiparava dal punto di vista giuridico gli obiettori fiscali agli obiettori di coscienza al servizio militare, in quanto consistente in un'altra forma di obiezione alla difesa armata e violenta, ossia l'obiezione di coscienza alle spese militari. Essa non ha mai avuto seguito nonostante sia stata presentata anche nelle successive legislature.

Un ulteriore tentativo di introdurre, e quindi riconoscere giuridicamente, l'istituto dell'obiezione fiscale almeno come principio si ebbe nel 1998 con la proposta dell'onorevole Renzo Gubert di inserire nello Statuto dei diritti del contribuente, precisamente all'art. 10 *bis*, la disposizione rubricata «tutela dell'obiezione di coscienza fiscale».

Anche questo tentativo non sortì l'effetto sperato dal proponente, il cui testo della proposta fu tacciato di eccessiva vaghezza.

Il tema del finanziamento della pace e della difesa non armata continua a essere oggetto di promozione da parte dei sostenitori dell'obiezione fiscale, i cui risultati continuano però a essere modesti e relegati sul piano ideologico, anche in virtù delle potenziali strumentalizzazioni di cui potrebbe essere oggetto l'istituto dell'opzione fiscale. L'obiezione fiscale, anzi, interferirebbe con il primario e fondamentale interesse dello Stato alla riscossione delle imposte e sarebbe in conflitto con i doveri costituzionali di solidarietà e di partecipazione

²⁸⁹ Proposta di legge C. 3935 dell'11 maggio 1989 presentata alla Camera l'11 maggio 1989 con il titolo «Norme per l'esercizio dell'opzione fiscale in materia di spese per la difesa militare, contenimento della spesa per armamenti e istituzione del Dipartimento per la difesa civile non armata». Tale proposta prevedeva, appunto, la possibilità per il contribuente di effettuare una scelta sulla destinazione della quota dovuta ai fini Irpef, pari all'incidenza percentuale delle spese militari sul totale degli stanziamenti di competenza del bilancio di previsione dello Stato. Cfr. E. MARTINELLI, *Aspetti penalistici dell'obiezione di coscienza fiscale alle spese militari nell'interpretazione della recente giurisprudenza*, in R. Botta (a cura di) *L'obiezione di coscienza tra tutela della libertà e disgregazione dello stato democratico*, Giuffrè, Milano, 1991, pp. 343 ss.

alla spesa pubblica, ponendosi in una posizione di prevalenza sulla libertà di coscienza, benché non espressamente sancita dalla Costituzione italiana.²⁹⁰

È altrettanto arduo trovare disposizioni costituzionali, o semplici leggi, in tema di obiezione fiscale in altri Stati. È bene tenere a mente la necessaria distinzione tra le dichiarazioni di principio che riconoscono i diritti fondamentali dell'individuo e le previsioni contenute nelle Carte costituzionali vigenti nella maggior parte degli Stati, in cui al contrario i doveri individuali risultano parificati ai diritti e alle libertà fondamentali e che paiono riconoscere senza dubbio la libertà di coscienza, ma non l'obiezione fiscale.

Le norme violate sono distinte da quel che l'obiettore fiscale riproverebbe, ossia le finalità.

Quello che parrebbe essere una sorta di "collegamento negoziale" tra l'obiezione di coscienza in ambito militare e l'obiezione fiscale nei riguardi del finanziamento alla spesa militare, e quindi un argomento a favore di questo strumento, non sarebbe comunque sufficiente a scongiurare il rischio di strumentalizzazioni non solo da parte dei contribuenti, bensì della politica stessa²⁹¹ sebbene l'obiettore per così dire "autentico" si dovrebbe occupare della

²⁹⁰ Per Ezio Vanoni il principio che regge l'intero assetto costituzionale del sistema tributario è il principio di capacità contributiva connesso ai principi di solidarietà e uguaglianza, e la capacità contributiva informa il sistema impositivo. Dalla nozione secondo la quale «l'imposta ha come fine la soddisfazione dei bisogni collettivi» Vanoni faceva discendere il principio secondo cui questa si deve fondare su una realtà economica che individua la capacità a contribuire alla spesa, respingendo due categorie dell'interpretazione giuridica della politica tributaria, *in dubio contra fiscum* e *in dubio pro fisco*, che si sono contrapposte nelle vicende storiche economiche e politiche, in E. VANONI, *Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, in *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962.

²⁹¹ In questo senso si potrebbe assistere a un fenomeno di manipolazione che sfrutterebbe il bisogno umano di riferirsi alla totalità, una sorta di «tentazione della totalità» che costituirebbe, appunto, un enorme fonte di potere manipolativo, definibile «*temptation cake*» ossia la tendenza a pensare che le risorse di cui disponiamo costituiscano la totalità delle risorse eventualmente disponibili. Ragionando in tal senso, quando qualcuno prende una fetta di torta, ha rubato la «mia» stessa fetta di torta o comunque ridotto quella disponibile per «me». Questo principio ha un certo grado di verità nella competizione politica pura (nello schema loro vincono, noi perdiamo) ma non in altri casi. Nell'utilizzo del gettito ci ritroviamo, però, in una casistica non riconducibile alla politica pura: la spesa militare toglie risorse ad altri capitoli di bilancio? In linea di principio, senza aumentare la pressione fiscale, si potrebbe dire di sì, ma non è sempre un'operazione meramente matematica, poiché la gestione della spesa pubblica è

coerenza delle proprie azioni rispetto ai doveri morali, senza sposare alcuna causa politica; il tutto senza contare che lo strumento potrebbe far sì che la spesa militare non trovi – in linea puramente teorica – gettito a sufficienza per, di fatto, finanziarsi.

Esiste, nella sostanza, una somiglianza tale da rendere opportuno un trattamento analogo dell'obiezione di coscienza fiscale in relazione all'obiezione di coscienza al servizio militare? Avrebbe senso, in concreto, finanziare un'attività che si è legittimati a non prestare?

Se pare esserci analogia, non vi è però consequenzialità: versare la quota di imposta destinata alla spesa militare contribuisce solo potenzialmente all'evento "morte" derivante dalle azioni militari.

Se si supponesse l'esistenza nell'ordinamento di un vincolo di destinazione delle somme riscosse a titolo di imposta, con conseguente precisa conoscenza da parte di contribuenti dell'utilizzo di ogni singola quota delle imposte versate, l'obiettore fiscale, opponendosi alla destinazione di una parte delle risorse pubbliche per la spesa militare, avanzerebbe una rivendicazione politica che striderebbe molto col fondamento morale dell'obiezione di coscienza, mettendo in discussione una parte rilevante del funzionamento complessivo dell'ordinamento.

Questo aspetto ha una particolare rilevanza nell'ordinamento italiano ove esiste una specifica previsione costituzionale circa il divieto di referendum abrogativo per le leggi tributarie e di bilancio.²⁹²

una materia molto più complessa di quanto le strumentalizzazioni vorrebbero far sembrare. Si rimanda integralmente a E. RIGOTTI, *Towards a typology of manipulative processes*, in *Manipulation and Ideologies in the Twentieth Century: Discourse, language, mind*, 2005, pp. 61-83.

²⁹² Cfr. art. 75 Cost. Il divieto di referendum abrogativo in materia tributaria riposa sul timore di referendum demagogici che suggestionerebbero il contribuente-elettore con la promessa della riduzione o eliminazione delle imposte.

Per la giurisprudenza della Consulta, elementi essenziali della nozione di «leggi tributarie» sono l'ablazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un ente pubblico e la loro destinazione allo scopo di apprestare mezzi per il fabbisogno finanziario dell'ente impositore (*ex multis*, Corte Cost. nn. 63/1990, 11/1995, 37/1997). La Corte Costituzionale ha argomentato la

Dal punto di vista più squisitamente sociale e filosofico, la disobbedienza fiscale, per acquistare peso politico, necessiterebbe di una forza numerica importante all'interno di un ordinamento democratico, confermandone la dimensione collettiva già menzionata, a differenza dell'obiettore che rivendica per sé un'esenzione, ma non un intervento modificativo dell'ordinamento.

Appare banale, e non è questo lo scopo del presente paragrafo, riaprire il dibattito, sebbene appaia pacifica l'incompatibilità dell'obiezione fiscale con i principi dell'ordinamento giuridico italiano. Altrettanto pacifico è anche il conflitto tra governo e governati, in questo caso tra fisco e contribuenti, in quanto il conflitto è «provocato dall'intimo egoismo di ciascuno di quei due poteri di cui l'uno avrebbe la funzione di limitare e dare ordine all'altro, che dovrebbe sottomettersi, nel reciproco interesse».²⁹³

Forse, si tratta dello stesso egoismo rinvenuto da Puviani nei suoi studi, ove il quadro che ne emerge è di un contribuente indubbiamente *homo oeconomicus* edonista ed egoista, ma di certo non individualista essendo la sua psicologia condizionata in modo determinante dall'appartenenza sociale.²⁹⁴

«peculiare rilevanza dell'interesse tutelato» dalle leggi tributarie proprio dalla loro sottrazione al referendum abrogativo, valorizzando la necessità del «puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello Stato moderno» (Corte Cost., 16 gennaio 1978, n. 6).

²⁹³ G. L. RICCIOTTI, *L'obiezione fiscale nel diritto positivo e nel diritto naturale*, Rimini, 2022.

²⁹⁴ Secondo Franco Gallo, la «tassazione andrebbe depurata da quei significati egoistici negativi [...] che portano a interpretare la capacità contributiva personale come garanzia assoluta della persona assoggettata a tassazione e, quindi, della «mia proprietà» in quanto connaturata alla persona medesima. Nella diversa ottica solidaristica, egualitaria e teleologica di cui si è detto – propria dei sistemi improntati al moderno costituzionalismo partecipativo – il prelievo tributario non si pone come potenzialmente repressivo della persona e dei suoi diritti individuali libertari e non è giustificato dal solo fatto che il relativo gettito è diretto a proteggere tali diritti e a remunerare i servizi pubblici essenziali resi dall'ente pubblico. E ciò perché nelle società liberaldemocratiche la persona non si identifica più con l'*homo oeconomicus* – e, perciò, solo con i suoi diritti proprietari e, in genere, con ogni titolo legittimo di possesso, nato prima, senza e perfino contro lo stato e la società – ma va considerata nella sua complessità di essere politico, sociale e morale, inserito come individuo in un contesto istituzionale e astrattamente idoneo a concorrere alle pubbliche spese per il solo fatto di porre in essere un presupposto espressivo di una posizione di vantaggio economicamente valutabile.

In questa ottica la tassazione, pur traducendosi in un sacrificio economico individuale, tende – se equamente distribuita – ad «arricchire» indirettamente la persona quale componente della

Tuttavia, in un contesto dove il rapporto Stato-contribuente appare etereo e lontano da risvolti concreti – dove per “concreto” si intende un sostanziale aumento del gettito senza che ciò derivi dall’azione aggressiva dell’amministrazione finanziaria, ma dall’adempimento spontaneo dei contribuenti – si ritiene utile tornare a riflettere su talune eccezioni previste dall’ordinamento in tema di vincolo di destinazione di una quota parte del gettito fiscale al finanziamento di determinate finalità, come accade per le confessioni religiose, ma anche iniziare a interrogarsi su come la percezione del sistema – quando non è pretestuosa – influisca sull’adempimento delle obbligazioni tributarie. Le riflessioni in questo senso assumono le vesti di un «allenamento» a un approccio diverso, non alternativo bensì complementare.

Se da un lato preoccupa il rischio che il Parlamento possa essere in qualche modo esautorato anche solo nell’opinione pubblica, e che la morale individuale possa prevalere sulla norma di legge generale, dall’altro ci si chiede se l’obiezione fiscale c.d. trasparente non si riveli di fatto inutile o comunque inidonea allo scopo.

Del resto, occorre sottolineare che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva²⁹⁵ e non secondo coscienza.

Non solo: l’imposta «in quanto *obligatio ex lege* insistente su una manifestazione di capacità contributiva che riguarda il soggetto obbligato,

società. È, infatti, l’unico strumento che ha l’operatore pubblico non solo per garantire e difendere il patrimonio di ogni consociato – che è la funzione del tributo più percepibile in un’ottica egoistica di tutela dei diritti individuali e di espansione della libertà anch’essa individuale e che tuttavia in un’ottica egualitaria non può giustificare da sola la tassazione — ma anche per realizzare il riparto dei carichi pubblici in secondo il principio di uguaglianza sostanziale, perseguire nella giustizia politiche sociali redistributive, allocative e stabilizzatrici e promuovere la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità» in F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, cit., pp. 62-63.

²⁹⁵ E quindi «sulla partecipazione del soggetto passivo ai vantaggi generali e particolari che a lui derivano dalla sua appartenenza al consorzio sociale, dei quali vantaggi sarebbe indice la capacità contributiva di tale soggetto» in questo senso A. D. FIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1968, p. 83; B. GRIZIOTTI, *Principi di politica, di diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932.

definita dal legislatore in forza della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, non necessità di altri fini diversi da quelli del concorso dei consociati alle spese pubbliche di cui all'art. 53 Cost.». ²⁹⁶

Ci si potrebbe (ri)orientare, o meglio ripensare a una tassazione di scopo ²⁹⁷, che costituirebbe un'eccezione al principio di unitarietà del bilancio e che consentirebbe alla collettività una maggior percezione della funzione del prelievo e dell'utilizzo del relativo gettito. ²⁹⁸

La dottrina espressasi al riguardo ritiene che l'effetto del tributo di scopo, ossia l'apposizione di un vincolo di destinazione ²⁹⁹, non muti i caratteri propri

²⁹⁶ A. URICCHIO, *L'imposizione di scopo nell'ordinamento italiano: modelli e principi ispiratori*, in A. Uricchio (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Maggioli, 2013, p. 11.

²⁹⁷ Si segnala, anche per i numerosi riferimenti bibliografici, il recente contributo di C. RICCI, *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2011, II, pp. 357 ss.

²⁹⁸ Le riflessioni in merito alla tassazione di scopo non sono certo una novità. Si rimanda, *ex multis*, a V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 896; A. URICCHIO, *L'imposta di scopo. Prime considerazioni*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2007, p. 323; L. DEL FEDERICO, *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corresponsività*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 1225.

²⁹⁹ La dottrina non è univoca nel ritenere il vincolo di destinazione una soluzione sostenibile. In questo senso G. INGROSSO, *Contributi*, in *Dig. Disc. Priv.*, n. 4, 1989, pp. 117 ss., secondo il quale «l'espressa destinazione del provento a specifiche finalità rileverebbe unicamente sotto il profilo giuscontabilistico di eccezione alla regola di unità del bilancio dello Stato». Nega ogni rilevanza giuridica al vincolo di destinazione, ad eccezione delle casistiche in cui lo stesso qualifichi il presupposto, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 185 ss. secondo cui «sembra doversi escludere la rilevanza dei vincoli di destinazione nei rapporti tra ente impositore e contribuente; il vincolo di destinazione ed analogamente il tributo di scopo hanno in sostanza valenza meramente politica, potendo tuttalpiù impegnare l'Amministrazione ai fini dell'utilizzazione dei proventi; si tratta però di evento successivo all'acquisizione del provento e quindi estraneo alla fattispecie del prelievo». Altra parte della dottrina osserva che «nella più recente legislazione, soprattutto in materia di finanza locale, va emergendo la tendenza all'introduzione di vincoli di destinazione per determinati proventi, ed in generale alla finalizzazione sul versante della spesa delle diverse categorie di entrate. Il tema si presenta in termini diversi dal passato, giacché oggi la destinazione non risponde semplicemente all'esigenza contabile di copertura delle spese di bilancio, tendendo ad innestarsi nella fattispecie imponibile e quindi nel meccanismo di acquisizione-utilizzazione del provento. Questa evoluzione emerge anche dalla giurisprudenza europea che ha valorizzato la tematica dei vincoli di destinazione e dei tributi di scopo nella prospettiva del controllo sugli aiuti di Stato fiscali. La rilevanza del tributo di scopo assume oggi maggiore concretezza nell'ordinamento italiano. Dapprima la Legge finanziaria per il 2007, poi il decreto sul Federalismo municipale (art. 6, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23), prevedono

del tributo³⁰⁰: è bene sottolineare che la destinazione del gettito, infatti, non farebbe emergere un nuovo tipo di prestazione imposta poiché non inciderebbe sulla natura giuridica dell'entrata, e che l'affinità di del tributo di scopo alle tasse e ai contributi non comporterebbe la disapplicazione del principio di capacità contributiva.³⁰¹

L'importanza della dimensione, per così dire, «perceptiva» a livello sociale e individuale si traduce anche in precise reazioni alle decisioni di politica fiscale³⁰², queste ultime non sempre compatibili con la percezione del contribuente e con i suoi principi morali.

Quel che allo stato attuale sembra essere la criticità maggiore rimane, come ribadito, il pericolo di becere strumentalizzazioni che priverebbero la coscienza dell'etica.

Il fenomeno dell'obiezione fiscale in sé per sé è intrigante sotto diversi punti di vista: giuridico e tecnico, sociale, filosofico e infine etico. Non si può biasimare, tuttavia, il legislatore per non aver accolto tale strumento nella materia tributaria.³⁰³³⁰⁴

una particolare imposta di scopo destinata esclusivamente alla copertura delle spese necessarie per la realizzazione di specifiche opere pubbliche» in C. VERRIGNI, *Imposta di scopo a tutela del patrimonio culturale. Vincoli di destinazione e compatibilità con gli aiuti di Stato*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, III, 2018, p. 786

³⁰⁰ A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, 1972, pp. 58-59.

³⁰¹ A. Uricchio (a cura di) *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, op. cit., p. 20.

³⁰² La dottrina ha osservato che «cogliere nei risparmi di spesa l'indicazione di un più corretto equilibrio di bilancio, anche in ottica intergenerazionale [...] potrebbe servire a rivitalizzare un legame tra spesa e imposizione che pure, specie agli albori dello Stato di diritto, era stato ampiamente sottolineato dalla scienza delle finanze». Si rimanda integralmente a S. SILEONI, *La capacità contributiva tra obblighi tributari e equilibrio di bilancio*, in *Quaderni costituzionali*, n. 4, 2018.

³⁰³ La legge dello Stato «non può intendersi che come strumento di convivenza, non di salvezza delle anime e nemmeno di rigenerazione del mondo secondo un'idea etica chiusa in sé medesima» così G. ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge. Il diritto come dimensione del vivere comune*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 37.

³⁰⁴ «C'è un'infezione che giorno dopo giorno fiacca il nostro organismo collettivo. E c'è anche un untore, ci sono una mano e un disegno all'origine di questa malattia. La malattia a sua volta può ben essere letale, perché s'esprime nella disobbedienza alla legge, allo Stato, agli istituti della democrazia. Sia pure in nome di nobili principi, così come era nobile la causa di Antigone, murata viva in una grotta da Creonte per essersi ribellata alla giustizia umana, obbedendo alla legge non scritta che alberga nelle coscienze individuali. Obiezione di coscienza, ecco infatti

Come osservato da chi³⁰⁵, forse più di tutti e in tempi recenti, si è occupato di tale fenomeno, il percorso più sostenibile per una maggior partecipazione del contribuente rimane quello dell'opzione relativa al cinque per mille³⁰⁶, che da un lato consente al contribuente di farsi promotore di iniziative solidali e dall'altro sembra essere un tentativo di introdurre una forma di democrazia fiscale all'interno del nostro ordinamento.

Una maggior partecipazione dei contribuenti alla vita pubblica, realizzabile anche mediante la scelta relativa all'impiego delle somme dovute a titolo di imposta in specifici casi previsti dalla legge e sulla falsa riga di quanto già

come noi moderni designiamo tale atteggiamento» in M. AINIS, *Se l'obiezione diventa malattia*, in *La Stampa*, 11 agosto 2009.

³⁰⁵ Ci si riferisce ad A. Turchi.

³⁰⁶ La cui natura giuridica è stata definita principalmente da tre provvedimenti giurisdizionali: Corte Cost., 6 giugno 2007, n. 202, in cui la Consulta ha escluso la natura fiscale del beneficio del cinque per mille, non essendo quindi tali quote qualificabili come entrate tributarie. Il titolo di acquisto della quota del cinque per mille da parte dell'amministrazione finanziaria si trasforma a seguito della dichiarazione di volontà del contribuente che abbia deciso di destinare la quota al finanziamento ai soggetti da lui indicati, svolgenti attività ritenute meritevoli dall'ordinamento e inclusi in apposite liste; lo Stato diviene, in questo senso, mandatario necessario *ex lege* e deve corrispondere la somma ai soggetti indicati; Cons. Stato, 14 novembre 2012, n. 2627, in cui il cinque per mille non viene qualificato come liberalità del cittadino, ma derivante da una scelta dello Stato di consentire la destinazione di una parte delle sue spettanze a enti che svolgono un ruolo sussidiario in materia di politiche sociali; infine, Cass., SS.UU., 23 ottobre 2017, n. 24964 in cui gli Ermellini ribadiscono la natura non tributaria del beneficio del cinque per mille, derivandone la non competenza *rationae materiae* del giudice tributario. Per effetto della scelta del contribuente infatti, la quota del cinque per mille perde la natura di entrata tributaria e assume quella di «provvista versata obbligatoriamente all'erario per finanziare enti ritenuti meritevoli di sostegno economico». La disciplina è stata riformata di recente dal D.P.C.M. 23 luglio 2020 (G.U. Serie Gen. n. 231 del 17 settembre 2020), che ha semplificato anche la procedura di accreditamento degli enti beneficiari in linea con le disposizioni del nuovo Codice del Terzo settore.

accade, potrebbe migliorare la percezione³⁰⁷ che gli stessi hanno nei confronti del sistema fiscale nel suo complesso?³⁰⁸³⁰⁹

2. *L'individuo che ignora (e che prova emozioni) può essere considerato soggetto razionale?*

Il concetto di razionalità è uno dei pilastri delle scienze sociali. Essere razionali significa agire nel modo migliore possibile rispetto a un fine, o sfruttare al meglio le risorse a propria disposizione.

Per lungo tempo il settore fiscale è stato dominato dalla scelta razionale e dagli approcci quantitativi: gli economisti hanno sviluppato teorie relativamente alla propensione dei cittadini a versare i tributi, dimostrando che una delle variabili che persuade i contribuenti al compimento di ciò è l'entità delle sanzioni³¹⁰. Tuttavia, se così fosse, sarebbe sufficiente rafforzare i controlli e, forse, inasprire l'apparato sanzionatorio. È stato, invece, osservato³¹¹ che considerare il contribuente come un soggetto razionale che durante il processo decisionale³¹² analizza i costi e i benefici associati porterebbe a un livello di evasione ben più alto.

³⁰⁷ Non si tratta solo di indagare sulla percezione del contribuente in merito alla gestione del gettito, ma anche della percezione che il contribuente ha del sistema fiscale del suo complesso e del ruolo del singolo all'interno di tale sistema.

³⁰⁸ Einaudi sosteneva che «[...] il giurista parte dalla premessa che la sola causa dell'imposta è la legge. Il cittadino è obbligato a pagare l'imposta non perché lo Stato abbia reso o non reso servizi, ma perché tale è il comando della legge. Il cittadino non può arrogarsi il diritto di rifiutare il pagamento dell'imposta, perché lo Stato, a parer suo, invece che servizi gli ha reso disservizi» in L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., p. 40.

³⁰⁹ Gli studi realizzati si concentrano sul *come* la conoscenza fiscale del contribuente, l'etica fiscale, le norme, la fiducia nei confronti dell'amministrazione finanziaria e la correttezza dell'operato del Governo percepita dai contribuenti influenzino le decisioni dei singoli di rispettare la norma fiscale. Si rimanda a T. OATES, *How do quality learning resource fit into a wider policy context*, University of Cambridge, 2012.

³¹⁰ M.G. ALLINGHAM - A. SANDMO, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, cit.

³¹¹ J. ANDREONI, B. ERARD, J. FEINSTEIN, *Tax Compliance*, in *Journal of Economic Literature*, Vol. 36 (2), June, 1998, pp. 818-860.

³¹² I principi psicologici che regolano la percezione dei problemi decisionali e la valutazione delle probabilità e dei risultati producono prevedibili spostamenti di preferenze quando lo stesso problema viene inquadrato in modi diversi, così A. TVERSKY - D. KAHNEMAN, *The framing of decisions and the psychology of choice*, in *Science*, 1981, fasc. 211, pp. 453-458.

La letteratura economica tende a spogliare la *volontà* di pagare le imposte dalla dimensione sociale ed emotiva propri dei comportamenti umani, il che pare una contraddizione in termini; la scelta ottimale dell'individuo deriverebbe, in questo senso, da un puro calcolo di convenienza economica effettuato da un agente razionale – inteso come agente in possesso dei dati e in grado di elaborarli secondo il calcolo delle probabilità – ed egoista, nel senso che ha come unico obiettivo la massimizzazione dell'utilità attesa³¹³. La mancanza di fiducia, elemento che sembra invece prevalere dalle risultanze empiriche³¹⁴, esula quindi dal modello dell'*homo oeconomicus* di Allingham e Sandmo.

Le difficoltà che derivano dall'adozione di un simile approccio individualistico ha stimolato gli studi sull'inclusione, all'interno dell'analisi dei comportamenti fiscali, di alcune dimensioni non propriamente economiche della tassazione quali norme morali e sociali³¹⁵.

La quantità e qualità della conoscenza fiscale dei contribuente, inoltre, non sono sviluppate³¹⁶ e di ciò appaiono consapevoli³¹⁷. I meccanismi cognitivi sottostanti alla comprensione delle nozioni fiscali minano il processo stesso di comprensione; come dimostrato empiricamente³¹⁸, gli individui sono influenzati dalle modalità di dichiarazione delle imposte e sono inclini a compiere errori nei processi di elaborazione delle informazioni, tendendo per esempio concentrarsi

³¹³ Cfr. D. KAHNEMAN - A. TVERSKY, *Prospect theory: an analysis of decision under risk*, in *Econometrica*, 1979, fasc. 47, pp. 263-291.

³¹⁴ *Ex multis* J. ALM, K.M. BLOOMQUISTAND, M. MCKEE, *On The External Validity Of Laboratory Tax Compliance Experiments*, Tulane University, 2010; J. ALM, B. TORGLER, *Do ethics matter? Tax compliance and morality*, in *Journal of Business Ethics*, 101 (4), 2005, pp. 636-651;

³¹⁵ F.A. COWELL, *Cheating the Government. The Economics of Evasion*, MIT Press, Boston, 1992, pp. 521-543.

³¹⁶ Per A. FURNHAM, *Understanding the meaning of tax: young peoples' knowledge of the principle of taxation*, in *Journal of Socio-Economics*, 34(5), 2005, pp. 703-713, la consapevolezza dei principi fiscali si raggiunge solo durante la tarda adolescenza, ed è influenzata sia dalla maturazione delle funzioni astratte e computazionali individuali sia la socializzazione primaria e secondaria.

³¹⁷ *Ibidem*.

³¹⁸ E.J. MCCAFFERY, J. BARON, *The Humpty Dumpty blues: Disaggregation bias in the evaluation of tax systems*, in *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 91(2), 2003, pp. 230-242.

solamente su alcuni aspetti. Le conoscenze in campo fiscale non sono razionali³¹⁹, e i contribuenti sono quindi soggetti a delle vere e proprie illusioni fiscali che hanno un'influenza sulla visibilità e sulla tollerabilità di un tributo.

L'economia comportamentale³²⁰ associata allo studio del fenomeno evasivo può fornire elementi in contrasto con l'approccio classico che vede il contribuente come un soggetto razionale. La decisione di evadere, si ribadisce, non è solo il frutto di un processo mentale razionale del contribuente ma dipende da fattori cognitivi individuali nonché da valori sociali condivisi con la comunità di appartenenza.

La mancata analisi dell'impatto dell'azione – o dell'inerzia – dell'azione pubblica, oltre che il non meglio argomentato convincimento che una buona norma sia in grado di modificare i comportamenti, appaiono essere la causa dell'inefficacia dell'agire amministrativo in generale.³²¹

L'approccio comportamentale³²² – che prevede quindi la necessità di testare preventivamente, per mezzo di indagini, ipotesi legislative e modelli finalizzati all'ottenimento di indicazioni sull'impatto potenziale di un intervento ed eventualmente correggere l'approccio – prende dunque in considerazione una variabile fondamentale da cui può dipendere la buona riuscita di una riforma di tipo sistemico, dal momento che sia la legislazione che l'azione amministrativa dovrebbero essere fondate su premesse empiriche verificate o almeno

³¹⁹ A. PUVIANI, *Teoria Della Illusione Finanziaria*, cit.

³²⁰ Le scienze comportamentali indagano gli effetti prodotti da fattori socio-istituzionali sul comportamento umano.

³²¹ A partire dalla collaborazione di Cass Sunstein (cfr. nota 287) con l'amministrazione Obama, le scienze comportamentali hanno fatto ingresso nel *policy making*. In Europa, già nel 2010, il Regno Unito aveva creato un'unità *behavioral* (the Behavioural Insights Team (UK BIT) incaricata di perfezionare metodologie di valutazione del comportamento di persone e imprese e diventata poi società di consulenza indipendente con uffici in tutto il mondo. La Commissione europea ha creato nel 2014 un'unità orizzontale per i temi behavioural (2014, a Foresight and Behavioural Insights Unit nell'ambito del Joint Research Centre - JRC)

³²² Sono state esaminate l'associazione tra le attribuzioni causali dei soggetti per il comportamento di evasione degli altri contribuenti e le loro intenzioni a evadere, e ne è emersa una significativa associazione. Si rinvia a S.E. KAPLAN - P.M.J. RECKERS - S.J. ROARK, *An attribution theory analysis of tax evasion related judgments*, in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, Issue 4, 1988, pp. 371-379

verificabili e caratterizzate da un'analisi delle conseguenze svolta in base al principio di proporzionalità.

L'individuo che ignora – e qui ci si scollega dal principio secondo cui *ignorantia legis non excusat* perché l'ambito di analisi poggia su un livello più generale – non può prendere decisioni razionali perché gli mancano i dati³²³.

Senza voler necessariamente sostenere i *nudges*³²⁴ in ambito fiscale, almeno in questa sede, l'approccio interdisciplinare tra il diritto e l'economia comportamentale³²⁵ andrebbe accolto con entusiasmo e perfezionato in base alle esigenze nazionali: la Pubblica Amministrazione, in generale, può giovare dell'apporto delle scienze cognitive attraverso la predisposizione di un tale modello.

L'uomo che decide sulla base di informazioni incomplete non solo non prende decisioni razionali ma non è nemmeno libero, perché pensa di agire liberamente ma la sua decisione è viziata per natura; l'individuo che prova emozioni non può prendere decisioni razionali perché non vi è nulla di *perfettamente* razionale nell'ambiente che lo circonda.

Insomma: natura esiste l'*homo sapiens*³²⁶.

3. Come mai le variabili sociologiche e psicologiche dovrebbero interessare gli economisti (e il legislatore)

³²³ Si consenta il rinvio alle opere di Jeremy Bentham e John Stuart Mill. In merito al c.d. *Harm principle* si rinvia integralmente a P. TINCANI, *Harm Principle - Il principio del danno*, in F. Sciacca (a cura di), *L'individuo nella crisi dei diritti*, 2009, pp. 55-80.

³²⁴ Un *nudge* è «ogni aspetto nell'architettura delle scelte che altera il comportamento delle persone in modo prevedibile senza proibire la scelta di altre opzioni e senza cambiare in maniera significativa i loro incentivi economici. Per contare come un mero pungolo [ossia una "spinta gentile"], l'intervento dovrebbe essere facile e poco costoso da evitare», cfr. R.H. THALER, C.R. SUNSTEIN, *Nudge. La spinta gentile*, 2014.

³²⁵ C'è chi l'ha definita, all'interno della più autorevole dottrina tributarista, «font[e] di acqua fresca» A. GIOVANNINI, , cit. p. 207.

³²⁶ A. GIOVANNINI, , cit. p. 208.

«Oggi il settore tributario è anche uno dei tanti senza spiegazioni sociali adeguate alla complessità della convivenza moderna».³²⁷

Secondo Chateaubriand è il dovere che crea il diritto e non viceversa. Partendo da questo assunto, l'invito a prendere sul serio i diritti non può prescindere da una riflessione sul dovere³²⁸: facendo leva su di esso è possibile ripensare la complessità ordinamentale, e concepire nuovi equilibri fra individuo e comunità, per ritrovare e preservare il bene comune.

In questo contesto, se è vero che il diritto nasce come sapere per tecnici³²⁹, è altrettanto vero che nel diritto tributario la tendenza a dover essere a tutti i costi utili nell'immediato ha preso il sopravvento, perdendo di qualità e cadendo nella «frantumazione della conoscenza».³³⁰

Studi sociali e diritto tributario sono due discipline che spesso vengono considerate astratte e indipendenti l'una dall'altra. In realtà, queste due discipline sono strettamente correlate. Esse si occupano delle relazioni tra individui, istituzioni e sistemi sociali, concentrandosi su come le persone sono influenzate dal contesto sociale in cui vivono. Gli argomenti di studio includono la politica, le relazioni interpersonali, le società, le culture e le istituzioni. Studi sociali sono importanti per comprendere il modo in cui le persone sono influenzate dal loro ambiente, nonché come le persone influenzano l'ambiente.

Gli studi sociali e il diritto tributario appaiono legati in vari modi. Per esempio, come parte degli studi sociali, gli studiosi possono esaminare l'impatto della politica fiscale sulla società. Anche il diritto tributario è influenzato dalle leggi sociali: le leggi fiscali possono prevedere esenzioni, agevolazioni fiscali o altri benefici per determinate persone o gruppi.

Gli studi sociali e il diritto tributario si incontrano anche nell'ambito della ricerca: si può indagare su come le leggi fiscali contribuiscano a creare

³²⁷ R. LUPI, *Studi sociali e diritto*, Romatre-Press, 2022, p. 1.

³²⁸ R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, 1978.

³²⁹ R. LUPI, *Studi sociali e diritto*, cit.

³³⁰ A. GIOVANNINI, *Per principi*, cit., p. 4.

disuguaglianze nella società, su come le politiche fiscali influenzano le economie nazionali e internazionali. Inoltre, gli studi sociali e il diritto tributario sono collegati in termini di come le leggi fiscali possono incidere sulla distribuzione della ricchezza, sull'equità e sui comportamenti dei contribuenti. Gli studiosi possono esaminare come le politiche fiscali possono influenzare le scelte finanziarie delle persone e in che modo le decisioni fiscali possono influire sulle loro vite.

In conclusione, studi sociali e diritto tributario sono due discipline strettamente collegate: il diritto necessita delle riflessioni svolte dagli studi sociali che possono aiutare a comprendere come le leggi fiscali possono influenzare le persone e il diritto tributario può aiutare a comprendere come le politiche fiscali possono influenzare la società. Entrambe le discipline sono cruciali nella comprensione del modo in cui l'individuo è influenzato dall'ambiente in cui opera.³³¹

3.1. La configurazione sociologica dell'imposta

Il termine sociologia è ibrido: deriva dal latino *socius*, *societas* e dal greco *logos* (discorso) e si occupa dello studio della scienza e dell'analisi scientifica della società. È lo studio sistematico delle relazioni tra individui e società, ossia la scienza della società; è la disciplina che studia con metodo scientifico come le diverse forme di vita umana associata – interazioni, relazioni, rapporti sociali – influenzano il comportamento, il modo di pensare e vivere degli individui al fine di costruire un sapere teorico che funziona nel mondo degli uomini.³³² Seguire una

³³¹ Né la coercizione statale né la reciprocità rendono sufficientemente conto degli individui che rispettano volontariamente i loro obblighi fiscali. Viene offerta una terza spiegazione, derivante dalla sociologia fiscale e dalla psicologia fiscale, che suggerisce che due tipi di atteggiamenti morali (imperativi morali e allineamento morale) influenzano l'adempimento fiscale. In questo senso le indagini di B. ROBBINS - E. KISER, *State coercion, moral attitudes and tax compliance: evidence from a national factorial survey experiment of income tax evasion*, in *Social Science Research*, 2020.

³³² A. GIDDENS - P.W. SUTTON, *Fondamenti di sociologia*, Bologna, 2014.

prospettiva sociologica significa riconoscere e comprendere le relazioni tra gli individui e i contesti sociali in cui interagiscono³³³.

È una scienza tra le più nuove, non scevra da critiche³³⁴.

Lo studio della dimensione sociologica della fiscalità è tutt'ora molto trascurato, al contrario del ramo che si occupa della spesa pubblica³³⁵.

Come già accennato nei precedenti capitoli, solo con il passare del tempo il tributo ha cominciato a rivestire funzioni sociali. In particolare, la dottrina internazionale³³⁶ ha ritenuto di attribuire al tributo tre distinte funzioni: (i) la funzione fiscale; (ii) la funzione sociale; e (iii) la funzione extrafiscale.

Se fino alla Rivoluzione francese il tributo era espressione di sovranità, tanto che lo scopo dell'imposta non era quello di raggiungere i più capaci di pagarla, ma i più incapaci di difendersi da essa³³⁷, dal XIX secolo emerse la funzione sociale dell'imposta.

³³³ «L'immaginazione sociologica permette a chi la possiede di vedere e valutare il grande contesto dei fatti storici nei suoi riflessi sulla vita interiore e sul comportamento esteriore di tutta una serie di categorie umane [e] di capire perché, nel caos dell'esperienza quotidiana, gli individui si formino un'idea falsa della loro posizione sociale [...]. Riconduce in tal modo il disagio personale dei singoli a turbamenti oggettivi della società e trasforma la pubblica indifferenza in interesse per i problemi pubblici» così C. WRIGHT MILLS, *The Sociological Imagination*, 1959.

³³⁴ Per esempio, la Scuola di Francoforte – di orientamento neo-marxista – sosteneva che tale scienza fosse un'apologia della realtà sociale moderna, caratterizzata dal dominio sull'individuo; viene altresì indicata come un apparato di tecniche strumentali al funzionamento di una società, quella capitalista, che avrebbe ridotto le relazioni sociali a forme di scambio economico.

³³⁵ J. CAMPBELL, *The State and Fiscal Sociology*, in *Annual Review of Sociology*, 19(10), pp. 163-185.

³³⁶ «Taxation has three goals: to raise revenue, to redistribute income and to regulate private sector activities in the directions desired by governments» così R.S. AVI-YONAH, *The three goals of taxation*, in *Tax Law Review*, Vol. 60, n. 1, 2006, pp. 1-28.

³³⁷ «Du moment où l'impôt avait pour objet, non d'atteindre les plus capables de le payer, mais les plus incapables de s'en défendre, on devait être amené à cette conséquence monstrueuse de l'épargner au riche et d'en charger le pauvre», A. DE TOCQUEVILLE, *L'Ancien Régime et la Révolution*, Gallimard, Parigi, 1985, p. 182.

La sociologia³³⁸ fiscale indaga la relazione fondamentale tra imposizione fiscale, Stato e società; gli studiosi Rudolf Goldscheid³³⁹ e Joseph Schumpeter³⁴⁰ sono considerati i fondatori di questa disciplina. I loro studi sono caratterizzati dalla propensione per l'aspetto sociopolitico, in virtù del loro approccio storico, e per quello economico, in quanto analisti del capitalismo. Per loro, l'avvento dell'imposta quale risorsa principale costituisce un aspetto cruciale nella formazione dello Stato fiscale nell'Europa occidentale; lo Stato è visto come un soggetto ben distinto dagli individui in quanto guidato da una minoranza che opera basando la propria attività sui rapporti politici di matrice coercitiva.

Se per Goldscheid il collasso del sistema fiscale è inevitabile, per Schumpeter una buona amministrazione fiscale può evitare il verificarsi di tale evento.

Per il sociologo Daniel Bell³⁴¹, elaborare una teoria politica che fosse in grado di stare al passo con la contemporaneità richiedeva indubbiamente una sociologia fiscale dello Stato, ossia una scienza in grado di analizzare la vita politica di una società a partire dalla propria finanza pubblica³⁴². In questo senso, l'apparato fiscale costituiva il fulcro dello Stato, ma l'attività di uno Stato non poteva essere semplicemente compresa da un punto di vista fiscale in quanto,

³³⁸ Per un primo approccio alla sociologia del diritto in generale, R. TREVES, *Sociologia del diritto*, Torino, Einaudi, 2002; A. FEBBRAJO, *Sociologia del diritto. Concetti e problemi*, Bologna, Il Mulino, 2013.

³³⁹ R. GOLDSCHIED, *Staatssozialismus oder Staatskapitalismus*, 1917, Leipzig, Brüder Schusitzky.

³⁴⁰ J. SCHUMPETER, *Die Krise des Steuerstaats, Zeitfragen aus dem Gebiet der Soziologie*, 4, 1918. Secondo l'Autore, l'imposizione fiscale è la prima manifestazione di vita dello Stato moderno. Per questo la connessione tra i termini "fisco" e "Stato" è così fitta che l'espressione "Stato fiscale" può essere considerata pleonastica; motivo per il quale la sociologia fiscale è così utile ad una teoria dello Stato.

³⁴¹ Daniel Bell era un sociologo e politologo che focalizzò i suoi studi sul post-industrialismo. Tra le sue opere: *The end of ideology: on the exhaustion of political ideas in the fifties*, 1960; *The coming of post-industrial society: a venture in social forecasting*, 1973; *The cultural contradictions of capitalism*, 1976; *The reforming of general education: the Columbia College experience in its national setting*; *The winding passage: sociological essays and journeys*, 1980; *Liberation Theology After the End of History: the Refusal to Cease Suffering*, 2001.

³⁴² D. BELL, *The Cultural Contradictions of Capitalism*, New York, 1976, p. 25. L'opera costituiva parte integrante della teoria della società post-industriale, ed era finalizzata ad approfondire l'analisi delle contraddizioni culturali di tale periodo.

per lo Stato contemporaneo, le finanze assumono un valore strumentale³⁴³. Se, da un lato, il bilancio rappresenta l'ossatura dello Stato, spogliato di ogni fuorviante ideologia, dall'altro mancava una norma idonea a garantire un'equa ripartizione delle risorse pubbliche³⁴⁴.

Il fine della la sociologia fiscale appariva, in questo senso, la messa in evidenza delle lotte politiche che si davano attorno alla composizione del bilancio, benché lo stato di questo approccio apparisse embrionale.

Proprio collegandosi al filone di studio avviato da Goldscheid e Schumpeter, un altro studioso³⁴⁵ propose un'analisi funzionale dell'imposta, sostenendo che la tassazione abbia lasciato la finanza pubblica per entrare nel campo della sociologia interventista dello Stato: «la funzione fiscale è stata combinata con una funzione di controllo sociale»³⁴⁶ esercitando «correzione del comportamento umano socialmente indesiderabile, riaggiustamento del potere economico tra gruppi e classi sociali, lotta agli abusi sociali del capitalismo e facilitazione della transizione verso un altro ordine economico».³⁴⁷ Gli studiosi italiani³⁴⁸ della sociologia fiscale si sono orientati maggiormente su un'analisi puramente economica, pur prestando attenzione alla natura del potere

³⁴³ J. SCHUMPETER, cit.

³⁴⁴ D. BELL, *Le contraddizioni culturali del capitalismo. Un magistrale dialogo sui fondamenti e sul futuro della democrazia politica nella società contemporanea*, Torino, 1978, pp. 6 ss.

³⁴⁵ F.K. MANN, *The Sociology of Taxation*, in *The Review of Politics*, 5, 1943 pp. 225-235.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 225.

³⁴⁷ *Ibidem*, p. 226.

³⁴⁸ M. BOCCACCIO - V. DE BONIS, *Political Sociological Theories in the Italian Tradition of Public Finance*, in *Il pensiero economico italiano*, XI, 2003, 1, pp. 75-97.

politico³⁴⁹. Pantaleoni³⁵⁰ fu, invece, il primo economista ad applicare la legge dell'eguaglianza delle utilità marginali per determinare l'equilibrio efficiente del bilancio pubblico³⁵¹, evidenziando come la tassazione produca sia un costo sia un'utilità dal momento che il pagamento delle imposte implica un trasferimento di risorse dal contribuente allo Stato, costituendo ciò una pacifica interdipendenza tra fattori economici e politici. In relazione a quest'ultimo aspetto è il Parlamento che decide le sorti della distribuzione delle spese pubbliche, con l'obiettivo di parificare la soddisfazione dei contribuenti al sacrificio che scaturisce dall'imposizione che grava su di essi.

Gino Borgatta³⁵² arrivò a qualificare i fatti finanziari come fenomeni sociologici nei quali intervenivano, accanto all'elemento economico, quello pseudo-economico³⁵³, caratterizzato da una lieve corrispondenza tra finalità soggettive ed esiti sociali prodotti dalle misure poste in essere. Il problema nodale del fenomeno finanziario veniva così a configurarsi, nella ricerca di una nozione di equilibrio più ampia di quella usata dalla scienza economica neoclassica, mettendo in luce che «nelle scienze finanziarie regna una notevole

³⁴⁹ «The basic common features to be stressed are the following: 1. the concept of 'ruling class' or élite is the appropriate theoretical tool in order to understand politics from a scientific viewpoint. 2. The ruling class is a minority, only more organized and better motivated than other minorities [...] 3. political decisions are conflict-based; this stems from the fact that the rulers and the ruled pursue different, incompatible, goals. A feature that is common to the voluntary and the political sociological approaches is that of considering the nature of public activity as being coercive. The role of coercion is different, though. In the voluntary-exchange approach coercion is needed in order to render effective the social contract between the rulers and the ruled, while in the political sociological approach coercion is the very essence of the political relationship itself» *Ibidem*, p. 76

³⁵⁰ M. PANTALEONI, *Contributo alla teoria del riparto delle spese pubbliche*, in *La rassegna italiana*, 1883, pp. 25-60, ristampato in F. Volpi (a cura di), *Teoria della Finanza Pubblica*, Milano, Franco Angeli, 1975.

³⁵¹ Per una rassegna dei caratteri salienti del processo di formazione, stesura e approvazione dei bilanci pubblici si rinvia al saggio di A. DI MAJO, *Budgeting pubblico, democrazia di bilancio, governo delle finanze pubbliche: la storia di una complessa interazione*, in *Moneta e Credito*, 73 (291), pp. 237-259.

³⁵² Per un approfondimento completo sull'autore si rinvia al contributo di L. TEDESCO, *Corporativismo e autarchia in Gino Borgatta. La parabola economica di un allievo di Luigi Einaudi*, in *Il pensiero economico italiano*, XX(1), pp. 91-106.

³⁵³ Per un contributo di respiro internazionale si rinvia a M. MCLURE, *The Fiscal Sociology of Gino Borgatta: Pareto, Extra-Economic Redistribution and Economic Growth*, in *Cambridge Journal of Economics*, 30 (4), 2006, pp. 521-539.

“eterogeneità” di elementi e di metodi: problemi prettamente “economici” si intrecciano continuamente ai problemi essenzialmente “sociologici” della finanza, che esigono procedimenti metodologici in parte del tutto diversi dai primi». ³⁵⁴

La lettura di fenomeni propri del diritto tributario con un approccio di tipo sociologico consente di giungere a un livello di conoscenza di tali fenomeni che va oltre lo schema tradizionale causa-effetto relativo alla finalità primaria di reperire entrate per il soddisfacimento della spesa pubblica, evidenziando l’instabilità del rapporto tra individuo e società e soprattutto la frammentazione della politica fiscale che rende opaco il rapporto del contribuente con la fiscalità ³⁵⁵. La politica fiscale è definibile sia come sintomo che come causa di cambiamenti economico-sociali: l’imposizione fiscale stabilisce la relazione tra Stato e contribuente, potendo questo rapporto essere “rinegoziato” ma mai risolto.

Non si comprende, davvero, come mai vi sia una tale lacuna in questa disciplina dal momento che le analisi in questo senso porterebbero benefici quantomeno in punto di consapevolezza e di indirizzamento delle decisioni in materia di finanza pubblica.

Non si intende sostenere che l’approccio sociologico ³⁵⁶ sia la chiave di volta: da un lato, infatti, i dati vanno nella direzione di dimostrare che, per esempio, la condanna morale della non *compliance* fiscale – oggetto degli studi empirici di taglio socio-psicologico – è piuttosto debole in confronto ad altre

³⁵⁴ G. BORGATTA, *I problemi fondamentali della scienza finanziaria*, in *Atti della Reale Accademia delle scienze di Torino*, XLVIII, p. 907.

³⁵⁵ M. LEROY, *La sociologia dell’imposta*, cit., p. 62.

³⁵⁶ Nell’ambito della scienza delle finanze, che si occupa di studiare il ruolo dello Stato nelle economie di mercato, l’interesse di un tale approccio era stato motivato dallo spazio di discrezionalità di cui gode lo Stato nella sua azione. Si rinvia a M. MCLURE, *The Paretian School and Italian Fiscal Sociology*, Palgrave Macmillan, London-New York, 2007.

forme di devianza³⁵⁷; in questo senso, la condanna morale³⁵⁸ appare inidonea al raggiungimento dello scopo. Si ritiene, tuttavia, che la questione sia circolare e che tale causa dia determinata dalla mancanza di consapevolezza dei contribuenti circa gli obiettivi e i servizi finanziati dalle imposte³⁵⁹. In dottrina è stato inoltre sottolineato come la ricerca di una teoria avente valore universale, e quindi valida per qualsiasi contesto sociale, sarebbe del tutto inutile³⁶⁰.

Per certi versi, spogliare il diritto tributario dal rigido automatismo riduzione delle tasse-riduzione dei servizi gioverebbe al dialogo interdisciplinare che appare l'unica via percorribile per chetare lo sterile dibattito che verte intorno all'evasione fiscale.

La sociologia fiscale può aiutare i governi a sviluppare sistemi di tassazione più equi e bilanciati, avvalendosi dei risultati della ricerca della sociologia fiscale per identificare le modifiche da apportare al sistema fiscale al fine di ridurre le disuguaglianze nella società e promuovere l'equità. La ricerca sociologica può anche aiutare a comprendere come le politiche fiscali possano influenzare l'economia generale, aiutando i governi a identificare le modifiche che possono contribuire a ridurre le disuguaglianze nella società e promuovere l'equità.

³⁵⁷ Per un approfondimento sulle dimensioni sociali del crimine e della devianza si rinvia, *ex multis*, a: A. Dino, C. Rinaldi (a cura di), *Sociologia della devianza e del crimine. Prospettive, ambiti e sviluppi contemporanei*, Mondadori Università, 2021; L. BERZANO - F. PRINA, *Sociologia della devianza*, Carocci, 2003; F. PRINA, *Devianza e criminalità. Concetti, metodi di ricerca, cause, politiche*, Carocci, 2019; A. SBRACCIA - F. VIANELLO, *Sociologia della devianza e della criminalità*, Laterza, 2010; M. BARBAGLI - A. COLOMBO - E. SAVONA, *Sociologia della devianza*, Il Mulino, 2003.

³⁵⁸ «Sono proprio le tasse che tu non paghi a far mancare medici, macchinari, posti letto negli ospedali pubblici e ad allungare le liste d'attesa. Quando tu non rilasci uno scontrino e non paghi le tasse non fai una furbata, ma commetti un furto. E per giunta un furto contro te stesso, perché equivale a un posto letto in meno in ospedale per i nostri malati, per tua madre. Siamo tutti sulla stessa barca», in E.M. RUFFINI, *L'evasione spiegata a un evasore. Anche a quello dentro di noi*, Futura, 2013.

³⁵⁹ Cfr. A. LEWIS, *The Social Psychology of Taxation*, cit.

³⁶⁰ M. LEROY, *La sociologia dell'imposta*, cit., p. 150.

3.2. Psicologia fiscale: le definizioni giuridiche non sono sufficienti a risolvere i problemi comportamentali. Conseguire la tax compliance superando l'approccio classico

Si potrebbe sintetizzare il concetto di psicologia fiscale definendola una branca della psicologia applicata all'attività finanziaria dello Stato, che si occupa di indagare sulla percezione, gli atteggiamenti e il comportamento dei contribuenti, senza sancirne la liceità o meno ma comprendendone le cause per intervenire sugli effetti. Al contrario della sociologia, la psicologia – che si concentra sull'individuo e non sulla collettività – tiene conto anche della biologia e persino della genetica, elementi che per definizione colpiscono l'individuo stesso e non possono essere considerati come il risultato dell'interazione con la società.

La psicologia fiscale è relativamente nuova come disciplina scientifica ed è interdisciplinare, con forti legami con la psicologia, la sociologia e l'economia comportamentale. È inoltre interessata anche allo studio dei comportamenti dei contribuenti, della percezione della giustizia fiscale e delle dinamiche di gruppo³⁶¹.

Esistono diversi argomenti che riguardano la psicologia fiscale: uno dei più rilevanti concerne la motivazione dei contribuenti. Una comprensione di *come* le persone decidono di pagare spontaneamente le imposte, può fornire agli enti governativi una maggiore consapevolezza dei fattori che influenza i comportamenti fiscali. Un altro argomento importante è l'influenza delle informazioni sul comportamento fiscale: gli individui possono essere influenzati da ciò che rilevano e soprattutto ciò che comprendono delle informazioni fiscali, senza contare un aumento della trasparenza delle informazioni fiscali può aumentare il livello di fiducia dei contribuenti.

In sintesi, la psicologia fiscale è una disciplina emergente che mira a comprendere meglio come gli individui reagiscono al sistema fiscale e alle

³⁶¹ Con «gruppo» si intende la collettività.

politiche fiscali. La comprensione di come le persone reagiscono ai sistemi fiscali e alle politiche fiscali può aiutare gli enti governativi a sviluppare politiche fiscali più efficaci e responsabili.

La letteratura italiana inerente alla psicologia fiscale è decisamente carente, quasi di nicchia³⁶². È stata quindi necessaria, ancora, una *literature review* a livello internazionale, grazie alla quale è stato possibile rilevare che i primi tentativi di creare un ponte tra economia e psicologia furono effettuati già negli anni Sessanta dalla *Cologne School of Tax Psychology*³⁶³, e benché non abbiano immediatamente ricevuto attenzioni da parte dei ricercatori, sono stati un segnale forte nella direzione di analizzare i fenomeni economici anche con approcci diversi da quelli classici. Ci si concentrò in particolare sulla *tax morale*, definita come la motivazione intrinseca a pagare le tasse, intesa come l'insieme delle motivazioni non strettamente pecuniarie, quale atteggiamento causalmente legato alla *tax compliance*.

Adam Smith³⁶⁴, nell'analizzare i sistemi fiscali europei già richiamava le tematiche psicologiche affrontando la vessazione percepita dai contribuenti. Come anticipato nelle pagine introduttive della trattazione³⁶⁵, Amilcare Puviani³⁶⁶ valorizzò la centralità dei meccanismi psicologici per spiegare l'attività finanziaria dello Stato, sottolineando le distorsioni cognitive derivanti dall'ignoranza fiscale dei contribuenti in merito ai meccanismi sottostanti alla spesa pubblica e al prelievo fiscale, sostenendo che il sacrificio fiscale può apparire ridotto se (i) al tributo si associano eventi piacevoli o dolorosi (ii) in caso dello "sminuzzamento" del tributo e/o (iii) del occultamento del tributo nel

³⁶² L. FERRARI - S. RANDISI, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, Milano, Cortina, 2011; L. FERRARI - S. RANDISI, *Fiscal psychology past and present: Contemporary experiments validate historical hypotheses*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 35, 2013, pp. 81-94.

³⁶³ G. SCHMÖLDERS, *Survey research in public finance: a behavioural approach to fiscal theory*", in *Public Finance*, Vol. 25 No. 2, 1970, pp. 300-306; B. STRÜMPPEL, *The contribution of survey research to public finance*, in Peacock, A.T. (Ed.), *Quantitative Analysis in Public Finance*, Praeger Publishers, New York, 1969, pp. 14-32.

³⁶⁴ A. SMITH, *La ricchezza delle nazioni*, cit.

³⁶⁵ Cfr. Introduzione.

³⁶⁶ A. PUVIANI, *Teoria Della Illusione Finanziaria*, cit.

prezzo del bene. Egli, pioneristicamente, si interrogò sulle motivazioni che portano degli esseri edonistici a compiere azioni in netto contrasto con i propri interessi. Il subconscio del contribuente, infatti, sarebbe mosso da spinte contrastanti in grado di determinare o meno la sua adesione all'imposta.

I moderni studi di psicologia fiscale sono invece orientati verso la ricerca delle risposte a, principalmente, cinque quesiti: (i) cosa il contribuente conosce del sistema fiscale; (ii) quale immagine ha di sé come esperto della fiscalità; (iii) quali percorsi cognitivi il contribuente segue per farsi un'idea sulla materia; (iv) quanto il contribuente sia effettivamente interessato e motivato a occuparsi della fiscalità; e (v) quali conseguenze reali abbia la consapevolezza tributaria sulle preferenze di politica fiscale e sui comportamenti del contribuente³⁶⁷.

Le definizioni di evasione ed elusione risolvono il problema giuridico della qualificazione ma non l'analisi comportamentale. Il che è pacifico dal momento che il diritto non studia i fenomeni propri del meccanismo mentale.

Il tributo, tuttavia, è un fatto giuridico, tecnico, economico, politico e sociale. Questa complessità spiega la graduale convergenza di economia e psicologia per lo studio del consenso alla tassazione utilizzando la c.d. economia comportamentale e "psicologia economica" a completamento dell'approccio economico standard.

Gli esseri umani hanno, per definizione, capacità cognitive limitate. Il modo in cui le cose vengono presentate è idoneo a mutare l'esito di scelte e processi, e il contesto sociale condiziona a sua volta le decisioni; per non parlare delle emozioni, che interferiscono con la ragione. Questa convergenza tra psicologia ed economia apre strade che consentono di ripensare la tassazione e la sua attuazione in modo pragmatico, umano e soprattutto mirato.

La psicologia fiscale avrebbe il vantaggio di aver consentito – e di consentire, qualora si decida di avvalersene – l'inclusione di più realismo nell'analisi dell'accettazione della tassazione e delle reazioni alla tassazione.

³⁶⁷ Così L. FERRARI - S. RANDISI, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, cit. p. 78,

Permetterebbe di descrivere, con maggiore precisione, la diversità delle tipologie di contribuenti, in quanto né la moralità fiscale, né la sfiducia nei confronti delle autorità, né il consenso alla tassazione, sono distribuiti nella popolazione in modo omogeneo.

Ognuno approccia le questioni fiscali con la propria storia³⁶⁸, il proprio bagaglio culturale, sociale e politico. Ne consegue che le rappresentazioni tributarie saranno necessariamente diverse da individuo a individuo, alle andranno tenute in considerazione le motivazioni personali, nutrite dalla storia dei propri rapporti personali con l'amministrazione finanziaria e dalle interazioni sociali con i consociati.

La disciplina potrebbe garantire una migliore riscossione delle imposte e di una riduzione dei costi dell'amministrazione finanziaria nel lungo termine.

3.3. La leva del biasimo sociale

Nelle società strutturate contemporanee si moltiplicano gli strumenti mediante i quali è possibile porre in essere processi di sanzione sociale per mezzo dei luoghi nei quali vengono resi pubblicamente noti comportamenti ritenuti contrari alle regole sociali della comunità.³⁶⁹

Agire sulle pressione sociale, ossia l'influenza che la collettività può esercitare sugli individui alterandone comportamenti e atteggiamenti³⁷⁰, è stato oggetto di analisi anche risalenti.³⁷¹ La tematica della riservatezza³⁷² delle

³⁶⁸ Ed è il motivo per il quale si è ritenuto approfondire la storia della tassazione.

³⁶⁹ A. PAPA, *Espressione e diffusione del servizio in Internet. Tutela dei diritti e progresso tecnologico*, Torino, 2009, p. 135.

³⁷⁰ Interessante, in questo senso, la teoria del concetto di Sé, passata in rassegna nel contributo di A. PITTARELLO, *Evasione fiscale: processi cognitivi e comportamento del contribuente*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2012, fasc. 4, pp. 771-794.

³⁷¹ L. BOSCO - L. MITTONE, *Tax Evasion and Moral Constraints: some Experimental Evidence*, in *Kilos International Review for Social Sciences*, 50 (3), 1997, pp. 297-324.

³⁷² Cfr. K. BLAUFUS, J. BOB, P.E. OTTO, N. WOLF, *The Effect of Tax Privacy on Tax Compliance. An Experimental Investigation*, in *European Accounting Review*, Vol. 26, 2017, pp. 561-580. Gli autori testano tre diversi tipi di riservatezza fiscale, che vanno dalla completa privacy alla completa divulgazione

dichiarazioni fiscali e, qualora non presente, il connesso senso di vergogna dettato dall'essere resi pubblicamente noti come evasori, esercitando quindi una *public shame*³⁷³, definita come «l'emozione che gli individui provano quando sono sottoposti a pubblica degradazione [...] a differenza della colpa che è l'emozione che un soggetto prova dopo essere diventato consapevole di un comportamento sbagliato verso altri individui»³⁷⁴ può agire come deterrente nelle scelte degli individui, amplificando l'emozione dovuta alla violazione di una norma che influenzandone in maniera diretta il comportamento.³⁷⁵

Innanzitutto, è importante spiegare come la vergogna sia diversa dal senso di colpa, dal momento che queste due emozioni sono strettamente correlate tra loro.

La vergogna si differenzia dal senso di colpa perché quest'ultimo è più strettamente legato ai sentimenti causati dall'esposizione pubblica. In altre parole, se le persone hanno la sensazione di aver fallito ai propri occhi, sperimentano il senso di colpa, mentre quando hanno la sensazione di aver fallito agli occhi del pubblico, provano vergogna.³⁷⁶ Quest'ultima è percepita come un'emozione spiacevole e autoconsapevole in quanto provoca la sensazione di aver perso il rispetto degli altri a causa di un comportamento scorretto.

³⁷³ Per una recente analisi sulla proporzionalità delle misure di *public shame* si rinvia a A. TOMO,

Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di *public shame*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2021, pp. 1-19.

³⁷⁴ D. MARKEL, *Are Shaming Punishments Beautifully Retributive? Retributivism and the Implications for the Alternative Sanctions Debate*, in *Vanderbilt Law Review*, 54 (6), 2001, p. 2179.

³⁷⁵ La vergogna è un'emozione autoconsapevole che può agire come forza per il conformismo e la coesione sociale (M. LEWIS, *Shame. The exposed self*, 1992, New York). Si ritiene che l'anticipazione della vergogna, o l'evitamento della vergogna, motivi l'individuo ad accettare la propria responsabilità per il benessere del gruppo (I.E. DE HOOGE - S.M. BREUGELMANS - M. ZEELBERG, *Not so ugly after all: When shame acts as commitment device*, in *Journal of Personality and Social Psychology*, 95(4), 2008, pp. 933-943). Nella letteratura criminologica, il termine *shaming* si riferisce a «tutti i mezzi sociali per esprimere disapprovazione con l'intenzione di invocare il rimorso nella persona che viene svergognata e/o la condanna da parte di altri che si accorgono dell'azione di *shaming*» (J. BRAITHWAITE, *Crime, shame and reintegration*, 1989 New York, Cambridge University Press).

³⁷⁶ Cfr. R.H. SMITH - J.M. WEBSTER - W.G. PARROTT - H.L. EYRE, *The role of public exposure in moral and nonmoral shame and guilt*, in *Journal of Personality and Social Psychology*, 83(1), 2002, pp. 138-159.

Per riprendere il modello di Allingham e Sandmo³⁷⁷, che ha fornito un'innovativa base per lo sviluppo delle teorie relative all'evasione fiscale, la letteratura internazionale³⁷⁸ ha applicato delle modifiche a esso tra cui la *tax publicity* e la conseguente *public shame*³⁷⁹, introducendo quindi sentimenti ed emozioni, senso di colpa e vergogna dimostrandone empiricamente il ruolo determinante.³⁸⁰

La *public shame* si configurerebbe come una sorta di seconda sanzione, in questo senso agendo *ex ante* quale rimedio deterrente.

Con l'inserimento³⁸¹ dell'elemento della *tax morale* in tale modello, gli agenti si sono ritrovati in una situazione, di fatto, collaborativa: è stato empiricamente dimostrato che il livello di evasione individuale dipende dalle dichiarazioni altrui e, pertanto, pubblicare informazioni inerenti all'evasione può alterare i livelli di compilazione delle dichiarazioni dei redditi e ingenerare un senso di disagio, vergogna, in caso di condotta *non compliance*. Proprio tale effetto c.d. "contagio" viene approfondito³⁸² nel senso di sperimentare come la

³⁷⁷ Cfr. Capitolo Terzo, paragrafo 2.

³⁷⁸ Anche su questo particolare tema si rileva un importante *gap* nella letteratura italiana. Si rinvia, *ex multis*, a C.B. CADSBY - E. MAYNES - V.U. TRIVEDI, *Tax compliance and obedience to authority at home and in the lab: a new experimental approach*, in *Experimental Economics*, 9, 2006, pp. 343-359; R. CALVET CHRISTIAN - J. ALM, *Empathy, sympathy, and tax compliance*, in *Journal of Economic Psychology*, 40, 2004, pp. 62-82; A. CASAGRANDE, D. DI CAGNO - A. PANDIMIGLIO - M. SPALLONE, *The effect of competition on tax compliance: the role of audit rules and shame*, in *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 59, 2015, pp. 96-110; R.G. CUMMINGS - J. MARTINEZ-VAZQUEZ - M. MCKEE - B. TORGLER, *Tax morale affects tax compliance: evidence from surveys and an artefactual field experiment*, in *Journal of Economic Behavior and Organization*, 70, 2009, pp. 447-457.

³⁷⁹ «Non-pecuniary motive for compliance», così N. DWENGER - L. TREBER, *Shaming for tax enforcement: evidence from a new policy*, in *Hohenheim Discussion Papers in Business, Economics and Social Sciences*, 2018, 21, p. 33.

³⁸⁰ B. ERARD - J.S. FEINSTEIN, *The role of moral sentiments and audits perceptions in tax compliance*, in *Public Finance*, 49, 1994, pp. 70-89.

³⁸¹ C. TRAXLER, *Social norms and conditional cooperative taxpayers*, in *European Journal of Political Economy*, 26 (1), 2010, pp. 89-103.

³⁸² F. GINO - S. AYAL - D. ARIELY, *Contagion and differentiation in unethical behavior: the effect of one bad apple on the barrel*, in *Psychological Science*, 2009, pp. 393-398. Le risultanze degli esperimenti condotti e rappresentati nello studio hanno suggerito che l'immoralità degli individui non dipende dai semplici calcoli dell'analisi costi-benefici ma dipende dalla disonestà altrui e anche dalla salienza della disonestà.

ricezione di informazioni sulla *tax compliance* degli altri individui influenzi le scelte professionali di altri.³⁸³

Tuttavia, è stato dimostrato che il timore degli individui di essere etichettati come evasori rafforza la competizione, ma se staccata da essa, la *public shame* non ha effetti rilevanti sulle scelte di tassazione.³⁸⁴

Uno degli aspetti più interessanti della *tax shame* è che è una tecnica non coercitiva, in quanto non prevede sanzioni o altre forme di pena. Si basa, invece, su una pressione di tipo morale, nella quale la pubblicità e l'opinione pubblica sono i principali strumenti per incoraggiare i contribuenti a versare i tributi. In alcuni Paesi, le liste di evasione fiscale vengono pubblicate periodicamente, in modo che i contribuenti possano sapere quali persone e aziende non hanno adempiuto ai propri obblighi fiscali. Alcuni governi hanno introdotto meccanismi di *name and shame* in cui le persone o le aziende che adempiono divengono di pubblico dominio. Questa tecnica è utilizzata, per esempio, in Irlanda dal 1997.³⁸⁵

Sulla scia di tale approccio, diversi ordinamenti hanno introdotto disposizioni atte a consentire la pubblicazione sul sito dell'amministrazione finanziaria di c.d. liste di evasori fiscali in modo da scoraggiare l'attitudine evasiva. Tra questi vi è anche l'Ungheria, protagonista di un caso³⁸⁶ arrivato alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo³⁸⁷ che si è pronunciata nel senso di affermare che

³⁸³ M. LEFEBVRE - P. PESTIEAU - A. RIEDL - M.C. VILLEVAL, *Tax evasion and social information: an experiment in Belgium, France and the Netherlands*, in *International Tax and Public Finance*, 22, 2013, pp. 401-425.

³⁸⁴ R.C. BAYER - M. SUTTER, *The excess burden of tax evasion - An experimental detection-concealment contest*, in *European Economic Review*, 53, 2009, pp. 527-543.

³⁸⁵ I risultati ottenuti in Irlanda con la tecnica del *name and shame* ha portato in soli tre mesi (aprile-giugno 2006) alla denuncia pubblica di 179 evasori, per un valore totale di somme dovute all'erario di 31,42 milioni di euro; cfr. Guardia di Finanza, Scuola di Polizia Tributaria, *Economia sommersa: profili di analisi comparata tra i principali Paesi dell'Unione europea*, Anno di Studi 2007/2008, p. 255.

³⁸⁶ Si rinvia a G. CHIARIZIA, *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in *Giustizia insieme*, 6 maggio 2021, pp. 3 ss.

³⁸⁷ Sentenza 12 gennaio 2021, *L.B. contro Ungheria*, n. 26345/2016.

«la pubblicazione di un elenco di grandi evasori, corredato di dati personali dei contribuenti, sul sito web di un'Autorità fiscale nazionale non contrasta con l'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali in materia di protezione della vita privata e del diritto alla riservatezza. Attraverso la pubblicazione dei dati fiscali dei maggiori evasori fiscali, la legislazione nazionale ungherese persegue infatti lo scopo legittimo di proteggere il benessere economico del Paese. Allo Stato interessato deve essere riconosciuto un certo margine di apprezzamento nella selezione delle misure più idonee a prevenire e contrastare l'evasione fiscale. In questi termini, la misura può essere considerata necessaria in una società democratica e proporzionata in relazione alla portata dei dati personali pubblicati e alle modalità di pubblicazione».

Stante anche la mancanza di un'analogia previsione nell'ordinamento nazionale, la tematica non è stata ancora affrontata compiutamente. Una misura di questo tipo, in considerazione della natura afflittiva in senso lato, potrebbe ricondursi alla categoria delle c.d. sanzioni atipiche o improprie³⁸⁸³⁸⁹ in quanto «per il contribuente che ha violato determinati obblighi non solo è prevista una sanzione formale (sanzioni di natura amministrativa o penale che sia, per la

³⁸⁸ La tematica è delicata dal momento che coinvolge diritti costituzionalmente garantiti, in particolare relativamente ai profili procedimentali, e quindi il diritto di difesa (art. 24 Cost.), a quelli sostanziali, e quindi il principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), oltre che riguardo alle sanzioni punitive (artt. 25 e 27 Cost.).

³⁸⁹ Si rinvia, *ex multis*, a L. RASTELLO, *Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale)*, in *Nss. D.I.*, p. 645.

violazione di obblighi di legge), ma una situazione di svantaggio rispetto a chi ha osservato l'obbligo previsto».³⁹⁰

Una tale misura è passibile di violazione del principio di proporzionalità come osservato dalla dottrina che si è interrogata in tal senso, affermando: «l'enorme potenzialità che i principi contenuti nella CEDU assumono nella materia fiscale [...] dal momento che i diritti umani si occupano di proteggere l'individuo dall'esercizio dei pubblici poteri, non si può non rilevare come il potere impositivo costituisca la più visibile, persistente e pressoché onnicomprensiva interferenza nei confronti del diritto di proprietà dell'individuo».³⁹¹

³⁹⁰ E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, p. 120.

³⁹¹ G. MARINO, *Il principio del "ne bis in idem" nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. De' Capitani di Vercate (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Padova, 2019, p. 624.

Possibili rimedi, in luogo delle conclusioni: agenda di ricerca

«Research is never completed...Around the corner lurks another possibility of interview, another book to read, a courthouse to explore, a document to verify», scriveva Catherine Drinker Bowen. «On ne change pas la société par décret», affermava Michel Crozier.

Il combinato disposto delle ben note citazioni impone di astenersi dal fornire conclusioni, almeno nel senso stretto del termine.

La scelta di un tema così ampio e ambizioso non è stata certo dettata dalla pretesa di esaurirne, nel triennio dottorale, tutte le implicazioni. Non è per eccessiva fiducia nella bontà degli esiti della presente ricerca che si è scelto di confrontarsi con un tema di portata così ingente. Al contrario, l'indagine ha preso le mosse dalla convinzione che una tesi di dottorato rappresenti la porta di accesso di un percorso di indagine che si vuole graduale, progressivo e lento, dotato insomma di caratteristiche che consentano a chi scrive di confrontarsi con una materia anche vasta con l'onestà intellettuale di riconoscere i limiti della propria inesperienza per cercare di migliorarsi strada facendo. È mia intenzione pertanto proseguire nella ricerca su questi temi anche al di là di questa prima messa a punto.

L'analisi svolta ha consentito di rilevare che l'attuale sistema fiscale svela l'assenza di tentativi *davvero* apprezzabili di utilizzare la tassazione come mezzo per effettuare un'adeguata redistribuzione della ricchezza. I contribuenti non sono in alcun modo portati a percepire il versamento dei tributi come una forma di *contributo* individuale e nazionale, né che l'evasione fiscale non è solo un'azione contro la società, ma anche un crimine contro sé stessi. La situazione attuale lancia una sfida al moderno giurista-economista, che si deve necessariamente togliere il cappello da tecnico e indossare quello da studioso delle scienze sociali al fine di uscire dall'attuale groviglio di depressione – in senso lato – che porta all'evasione fiscale; un duello per costruire una struttura fiscale nuova ed efficiente, che da sola può salvaguardare il funzionamento della

moderna macchina industriale, in continua evoluzione ed espansione, offrendo al contempo all'individuo benefici così evidenti da indurlo ad agire nel senso di apprezzare e preservare il benessere della cosa comune.

L'approccio auspicabile non può più essere di tipo rimediale ma preventivo, affinché si effettui una verifica dell'intero processo impositivo. È pacifico, tuttavia, che finché non sarà bonificato l'intero perimetro l'approccio non potrà che continuare a essere – necessariamente – di tipo *ex post*.

La giuridificazione della fiducia in fase *attuativa*, infatti, non inverte la tendenza all'evasione: il relativo ridimensionamento non può che fondarsi su un nuovo progetto fiscale, di tipo strutturale e non puntuale, che sappia ricostruire un rapporto di reciproco *affidamento* tra Stato e contribuente³⁹².

Il patto fiscale e il patto sociale³⁹³ rappresentano in egual modo il carattere reciproco dei diritti e doveri Stato-contribuente ed evidenziano il ruolo fondamentale della fiducia nelle interazioni finalizzate alla cooperazione³⁹⁴.

L'analisi critica del sistema fiscale non può più prescindere dall'analisi empirica e dalla ricerca sul campo aspetto che, a livello nazionale, è risultato essere pressoché ignorato.

Il doppio binario dei social network: ottimi per l'accertamento fiscale, potenzialmente utili per la consapevolezza fiscale

È ormai fatto notorio che i *social network* abbiano un ruolo pregnante nella quotidianità di tutti, anche di chi non dispone di un *account*.

³⁹² «Quando la fiducia viene tradotta nel linguaggio giuridico, essa smette di essere fiducia. Quando il diritto interviene è perché non ci si può più affidare alla fiducia», E. RESTA, *Le regole della fiducia*, Roma-Bari, 2009, p. 8.

³⁹³ La costruzione di un contratto sociale basato sulla tassazione è molto complesso; si rinvia allo studio di N. MCCULLOCH - T. MOERENHOUT - J. YANG, *Building a Social Contract? Understanding Tax Morale in Nigeria*, in *The Journal of Development Studies*, 2020.

³⁹⁴ «In Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe della vita statale: il contribuente paga, bestemmiano lo Stato; non ha la coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta», in P. GOBETTI, *Economia parassita*, 1924.

Attualmente, l'Amministrazione finanziaria procede finanche agli accertamenti sui contribuenti per mezzo del monitoraggio digitale. In questo caso, l'accertamento viene effettuato utilizzando le c.d. fonti aperte³⁹⁵, ossia di pubblico dominio³⁹⁶.

L'avvento di Internet e dei *social network* si è reso protagonista della nascita di nuovi meccanismi di comunicazione che hanno rivoluzionato sia l'ambito dei rapporti interpersonali che i contesti lavorativi, al punto tale da influenzare le comunicazioni e le scelte di consumo³⁹⁷, dinamiche che una volta si sviluppavano con le strette di mano e il passaparola.

La percezione diffusa della rilevanza della comunicazione finalizzata al raggiungimento di obiettivi ulteriori è altrettanto evidente³⁹⁸. Ha avuto risonanza internazionale il caso della gestione *social* dell'account della Galleria degli Uffizi di Firenze. Il merito per aver avvicinato la fascia *under 25* all'arte³⁹⁹ è di Ilde Forgiione⁴⁰⁰, dottoressa di ricerca in diritto amministrativo presso

³⁹⁵ Gli individui dovrebbero comprendere come i *social network* possano influenzare – per utilizzare un termine caro a questo ambiente – le loro obbligazioni fiscali.

³⁹⁶ Cfr. circolare n. 1/2018 del 4 dicembre 2007 del Comando Generale della Guardia di Finanza III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate, Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, Volume II, p. 5: «eventuale ricerca di altri elementi utili non risultanti dalle citate banche dati, anche presso gli Uffici e gli Enti pubblici presenti sul territorio, previa adozione delle necessarie cautele per garantire l'indispensabile riservatezza dell'attività da intraprendere. In tale contesto, deve essere posta particolare attenzione alla consultazione delle c.d. "fonti aperte" (articoli stampa, siti internet, social network, ecc.) al fine di acquisire ogni utile elemento di conoscenza sul contribuente da sottoporre a controllo e sull'attività da questi esercitata».

³⁹⁷ Si rinvia a S. SCARASCIA MUGNOZZA, *Prime riflessioni sulla tassazione degli influencers*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2, 2022, pp. 117-151 per una prima analisi del ruolo degli *influencers* nel panorama imprenditoriale e della nascente necessità di rivisitare le forme di tassazione classiche applicate alla ricchezza digitale.

³⁹⁸ I principi e le tecniche proprie del *marketing* possono certamente essere utilizzati non solo ai fini di lucro ma anche per migliorare il benessere sociale.

³⁹⁹ In particolare, la bigliettazione nel post *lockdown* ha rilevato una presenza di visitatori *under 25* alla Galleria che ha superato un terzo del totale (34,6%).

⁴⁰⁰ Le sue parole all'intervista rilasciata in data 28 aprile 2021 a Forbes.it: «Nel mondo dei musei, finalmente, si sta imponendo la consapevolezza dell'importanza della comunicazione social come mezzo per avvicinare le persone alla conoscenza della storia dell'arte e come strumento di democraticità della cultura "alta". entrare a far parte di una comunità, usandone i codici comunicativi, per suscitare un interesse personale. Ci siamo aperti senza pregiudizi al linguaggio di una specifica generazione per suscitare curiosità ponendoci in modo paritario, facendo percepire che il museo è vicino ai cittadini: in termini tecnici, questo si definisce *public*

l'Università di Pisa e ricercatrice presso l'ateneo di Modena e Reggio Emilia: a dimostrazione che *i social network* non vanno guardati con la spocchia di chi è convinto che siano un fenomeno passeggero. Che piaccia o no, i *social network* esistono ed esisteranno ancora per molto tempo.⁴⁰¹

La complessità dell'informazione fiscale può essere, ed è, di ostacolo alla valutazione del ruolo che l'imposta deve svolgere.

Per questo motivo si ipotizza che un'adeguata campagna sui *social media*⁴⁰², che sfrutti l'effetto domino della rete di cui sovente si sente parlare benché spesso per ragioni non del tutto apprezzabili, possa potenzialmente essere un complemento delle politiche tradizionali. La valutazione sulla fattibilità, a livello empirico, è demandata a una ricerca futura⁴⁰³.

In generale, il tema delle campagne di comunicazione sulla *tax compliance* ha sempre ricevuto scarsa rilevanza; c'è chi si è occupato⁴⁰⁴ di analizzare due spot realizzati e trasmessi su reti televisive nazionali nel 2011⁴⁰⁵ evidenziando i

engagement. Si tratta di linguaggi, più che di leggerezza. La leggerezza è una caratteristica del linguaggio della Gen Z ma non significa superficialità. I messaggi profondi si possono trasmettere in molti modi: è quello che abbiamo provato a fare noi a proposito dei diritti delle donne e della normalizzazione dei vari orientamenti sessuali. Sicuramente, perché la comunicazione sia efficace, il pubblico deve essere diviso a seconda delle varie categorie, e questa è esattamente la strategia degli Uffici, che creano differenti contenuti e utilizzano linguaggi diversi a seconda del social utilizzato e del pubblico che si vuole raggiungere. Chi vuole comunicare qualcosa deve adattare i linguaggi ai diversi codici di ciascun target, non viceversa».

⁴⁰¹ Non ci si occupa, in questa sede, degli effetti negativi derivanti dall'uso smodato dei *social network* quali ansia, depressione, scarso benessere, alienazione, etc.

⁴⁰² D. DI GIOACCHINO - D. FICHERA, *Tax evasion and tax morale: a social network analysis*, in *European Journal of Political Economy*, Vol. 65, 2020. Secondo gli Autori la *compliance* fiscale dipende dalle caratteristiche individuali e dalle caratteristiche istituzionali che sono, almeno in parte, sotto il controllo pubblico e possono quindi essere influenzate dalle politiche pubbliche.

⁴⁰³ Nell'ambito più circoscritto dell'*influencer marketing*, è in fase di finalizzazione un contributo che va nella direzione di analizzare tale fenomeno dal punto di vista patologico, mentre i (potenziali) benefici derivanti dall'attività di questa particolare categoria verranno invece approfonditi in un contributo che costituirà parte del prosieguo della ricerca qui introdotta.

⁴⁰⁴ D. COMPAGNO - E. LOZZA E. - G. FERRI, *La comunicazione sociale contro l'evasione fiscale: un contributo nella prospettiva della psicologia fiscale*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2014, pp. 321-345.

⁴⁰⁵ Il primo spot analizzato nel citato studio recitava «se tanti non pagano le tasse, non ci sono servizi. Se più persone pagano le tasse, i servizi aumentano. Ma solo quando tutti le pagano,

limiti di tale approccio ma anche le opportunità in quanto, a seguito di un *fine tuning*, gli spot istituzionali potrebbero sortire maggiori effetti⁴⁰⁶.

In un altro recente studio⁴⁰⁷, invece, è stato messo a punto un modello in cui in contribuenti vivono in una rete e si preoccupano della loro reputazione. I risultati hanno indicato che in una società integrata, si raggiunge la conformità della rete e tutti gli individui evadono o pagano le tasse, mentre una società segregata potrebbe generare ostacoli alla diffusione delle opinioni e, di conseguenza, potrebbero coesistere evasione e conformità fiscale.

L'approccio metodologico classico del diritto tributario italiano si dimostrerebbe fondato sulla centralità dell'analisi della normativa vigente e finanche nel rifiuto della considerazione di elementi di tipo extra-giuridico, e dell'utilizzo del dato ai soli fini della misurazione economica del fenomeno evasivo⁴⁰⁸. Muovendo da queste premesse, che qui rappresentano in realtà una sorta di conclusione, sarà necessario indagare sulle analogie e differenze tra la dottrina tributaristica italiana e quella straniera al fine di valutare l'adeguatezza dei rispettivi metodi di ricerca. Mentre il diritto tributario italiano pare rimanere saldamente ancorato a una metodologia di tipo *intradisciplinare*, la dottrina straniera dimostra invece un'attitudine per lo studio delle tematiche sociali

questi servizi diventano davvero efficienti. Se tutti pagano le tasse, le tasse ripagano tutti, con i servizi»; il secondo presentava una serie di immagini di parassiti al microscopio. Nell'ultima immagine veniva, invece, mostrato un uomo con la didascalia «parassita della società» e, infine, una serie di slides con delle scritte bianche su sfondo nero e una voce narrante «chi vive a spese degli altri danneggia tutti. Attere l'evasione fiscale è tuo interesse. Chiedi sempre lo scontrino o la ricevuta fiscale»

⁴⁰⁶ In particolare, «l'approccio adottato, inoltre, può rappresentare un esempio di come la psicologia fiscale possa essere utilizzata per la costruzione di un "marketing fiscale", ovvero di un metodo "customer-oriented" da parte delle autorità fiscali per costruire e gestire le relazioni con i contribuenti, passando da una prospettiva prescrittiva ad una più negoziale regolazione della tassazione», D. COMPAGNO - E. LOZZA E. - G. FERRI, *La comunicazione sociale contro l'evasione fiscale: un contributo nella prospettiva della psicologia fiscale*, cit., p. 340.

⁴⁰⁷ D. DI GIOACCHINO - D. FICHERA, *Tax evasion and social reputation. The role of influencers in a social network*, in *Metroeconomica. International Review of Economics*, 73, 2022, pp. 1048-1069.

⁴⁰⁸ C'è chi sostiene che la rilevazione sia errata e che in quanto a metodologia utilizzata, il metodo di tipo deduttivo (*top-down*) assume una consistenza quantitativa difforme rispetto al dato che potrebbe raggiungersi attraverso il metodo di tipo induttivo (*bottom-up*). Si rinvia integralmente a P. BORIA, *L'evasione fiscale. Ricerca su natura giuridica e dimensione quantitativa*, Università La Sapienza, 2022.

calate in fenomeni economici e giuridici, potendo anche contare sull'utilizzo di metodologie di ricerca di tipo *interdisciplinare* più elaborate e soprattutto stimolate.⁴⁰⁹ Una di queste interdisciplinarietà è rappresentata proprio dall'utilizzo di strategie comunicative proprie di altri settori, ove la comunicazione viene intesa come l'instaurarsi di una molteplicità di processi interpretativi reciprocamente posti in essere dagli attori coinvolti. La tassazione è un "lavoro di gruppo" e la patologia del lavoro di gruppo è quella secondo la quale tutti sono responsabili ma nessuno si sente individualmente *il* responsabile di una certa decisione: è necessario agire sulla modalità di pensare e sulle proprie convinzioni.⁴¹⁰



⁴⁰⁹ In questo senso, C. CIPOLLINI, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 2022, pp. 43-78.

⁴¹⁰ Si rinvia integralmente alle opere di Carol Dweck, secondo la quale gli individui possono non essere necessariamente consapevoli della propria mentalità, ma il loro atteggiamento mentale può essere comunque discernito in base al loro comportamento.

Per un “tax design”

Il *legal design* è, in estrema sintesi, il connubio tra diritto e design per ripensare la pratica legale. È una disciplina emergente che propone l’approccio all’innovazione giuridica guidato dal *design*,⁴¹¹ mirando a fornire informazioni legali più comprensibili e accessibili agli utenti al fine di aiutarli a comprendere le proprie responsabilità ma anche i propri diritti.

Esso si basa su una metodologia progettuale che prende in considerazione le esigenze del cliente, le funzionalità dei servizi offerti, l’impatto della tecnologia, la comprensione del linguaggio legale e la capacità di lavorare con le leggi, i regolamenti e le procedure esistenti. Il *legal design* include anche l’utilizzo di strumenti di progettazione quali l’analisi e la mappatura dei processi, che consentono di identificare le aree di miglioramento e fornire approcci innovativi.

Rendere il testo giuridico più comprensibile in termini lessicali – il c.d. *plain language*⁴¹² è lo scopo principe di tale disciplina⁴¹³.

L’adozione di un approccio creativo e intuitivo è in netto contrasto con il modo in cui viene concepito il diritto dagli utenti⁴¹⁴, gli stessi utenti che dovrebbero trarre beneficio dall’interazione con il sistema legale. Nel diritto la

⁴¹¹ Si rinvia a M. HAGAN, *Rethinking data privacy communication design: 3 big questions from Bologna*, 2018, disponibile online al seguente link: <https://medium.com/legal-design-and-innovation/rethinking-data-privacy-communication-design-3-big-questions-from-bologna-13275a987047>.

⁴¹² Ossia un linguaggio che trasmette al lettore le informazioni in possesso dello scrittore nel modo più semplice ed efficace possibile.

⁴¹³ AA.VV., *Privacy e data protection*, IPSOA, 2022, pp. 491-500.

⁴¹⁴ Anche dagli addetti ai lavori. Il decreto 8 marzo 2018, n. 37 ha introdotto l’art. 1, comma 1 *bis*, che prevede un aumento del 30% dei compensi dell’avvocato nei casi in cui «gli atti depositati con modalità telematiche sono redatti con tecniche informatiche idonee ad agevolarne la consultazione, la fruizione e, in particolare, quando esse consentono la ricerca testuale all’interno dell’atto e dei documenti allegati, nonché la navigazione all’interno dell’atto». Benché la disposizione si riferisca alle tecniche informatiche di redazione dell’atto (e.g. in formato .pdf), la direzione appare quella della semplificazione.

forma è sostanza⁴¹⁵ ma non vi è – o non vi dovrebbe essere – automatismo tra rigidi formalismi e doloso inasprimento di uno schema.

Le istituzioni pubbliche, originariamente progettate per servire i residenti e le comunità, spesso si allontanano da tale scopo: il divario tra cittadini e istituzioni passa anche attraverso il linguaggio, poco diretto o finanche incomprensibile.

È necessario – ancora – uscire dall'Italia per conoscere un perfetto esempio di *legal design* applicato nelle istituzioni pubbliche. Nel Michigan, per accedere ad alcuni sussidi sociali era necessario compilare un modulo di 45 pagine e con più di 1000 domande. Il modulo costituiva una perdita di tempo per i richiedenti, per i dipendenti pubblici, onerati della correzione o della compilazione delle domande ma anche per gli assistenti sociali, costretti a lavorare sui documenti più che con le persone. Non solo, ma molti aventi diritto rinunciavano a prescindere scoraggiati dalla documentazione da dover compilare.

È stata quindi presa la decisione di collaborare con Civilla⁴¹⁶ per rendere la pubblica amministrazione più inclusiva, ma anche più efficiente.

Analizzata la legislazione e interagito con dipendenti e cittadini, il risultato finale è stato un documento di sole 18 pagine con 213 domande redatte in *plain language* e reso più comprensibile grazie a elementi visuali intuitivi per una perfetta *user experience*.

⁴¹⁵ ...Benché la Consulta con la sentenza n. 158/2020 si sia orientata in un altro senso, cfr. F. MONTANARI, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario secondo la Corte costituzionale*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 1, 2021, pp. 45-68. Si pensi, tuttavia, all'impatto che potrebbe avere considerare gli effetti economici al posto di quelli giuridici in caso, per esempio, di vendita o donazione di un bene. Gli effetti economici per chi lo riceve rimangono gli stessi, mentre risultano completamente divergenti per chi dona o vende. Questo dimostra che non ha senso valorizzare, come chiave interpretativa, una presunta prevalenza della sostanza in luogo della forma. L'effetto economico prevale nell'economia, ma non nel rapporto giuridico.

⁴¹⁶ «A non-profit design studio reimagining public institutions», www.civilla.org

È di uno studioso italiano, invece, l'indagine che si è proposta di esplorare l'utilizzo dell'immagine nel documento giuridico per eccellenza: il contratto⁴¹⁷, evidenziando possibilità e limiti, soprattutto con riferimento ai principi e alle norme in materia di interpretazione del contratto.

Quel che si ritiene essere davvero interessante, indipendentemente dal nome che gli si voglia dare, è un'opera di "svecchiamento" del linguaggio istituzionale, l'abolizione del c.d. burocratese, termine con cui si intende «con accezione negativa, lo stile comunicativo e il linguaggio inutilmente complicato utilizzati da amministrazioni e istituzioni pubbliche nelle comunicazioni (prevalentemente scritte) connesse allo svolgimento dei loro compiti di mediazione tra le prescrizioni normative, le strutture che devono curarne l'applicazione e le categorie di cittadini cui sono destinate».⁴¹⁸

La distanza tra tale linguaggio quello di uso comune diviene un elemento che impatta sulla reale efficacia dello stesso messaggio che si vuole trasmettere. La concezione del linguaggio burocratico quale linguaggio tecnico, e necessariamente complesso a causa della specificità che gli è propria appare superata in quanto la sua pesantezza deriva da fattori che poco hanno a che fare col tecnicismo.⁴¹⁹

È stato sottolineato come l'oscurità della scrittura sia antidemocratica, ritenendo quindi opportuno «pensare ad un'educazione linguistica che metta tutti in condizione di leggere e capire testi di una certa complessità. Ma bisogna anche abituarsi a considerare come diritto dovere quello di una comunicazione chiara, precisa, efficace. Un diritto e un dovere di ogni cittadino e di ogni cittadina».⁴²⁰

⁴¹⁷ R. PUSCEDDU, *L'immagine nel contratto: uno studio filosofico-giuridico delle rappresentazioni grafiche nei documenti contrattuali*, Ciclo XXXII, Università degli Studi di Cagliari.

⁴¹⁸ [https://www.treccani.it/enciclopedia/burocratese_\(Enciclopedia-dell'Italiano\)](https://www.treccani.it/enciclopedia/burocratese_(Enciclopedia-dell'Italiano))

⁴¹⁹ l'alto impiego di parole inconsuete, la complessità dei periodi e dei rinvii e la forte commistione con il linguaggio legislativo.

⁴²⁰ G. CAROFIGLIO, *Con parole precise. Breviario di scrittura civile*, Bari, Laterza, 2015, pag. 49.

Probabilmente anche chi scrive ha peccato di burocratese nella stesura del presente elaborato.

Si è parlato di pubblica amministrazione in generale, ma ci si riferisce – evidentemente – anche all'amministrazione finanziaria.

Il linguaggio fiscale è tecnico per natura, ma come dimostrano tanti bravi professori di diritto tributario può essere reso accessibile e comprensibile.

Un'opera di avvicinamento tra contribuente e amministrazione fiscale sia in ottica di condivisione e *disclosure* che di comunicazione sembra essere quanto annunciato con il comunicato stampa del 23 maggio 2020 l'Agenzia delle Entrate.

In tale occasione, l'amministrazione finanziaria ha annunciato di rendere disponibile una nuova funzionalità disponibile accedendo al proprio cassetto fiscale e relativo alla destinazione delle imposte versate, al fine di «verificare nel dettaglio come ognuno ha contribuito alle spese dello Stato alimentando al contempo il rapporto di trasparenza e collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria»⁴²¹, del quale si riporta un esempio qui di seguito.

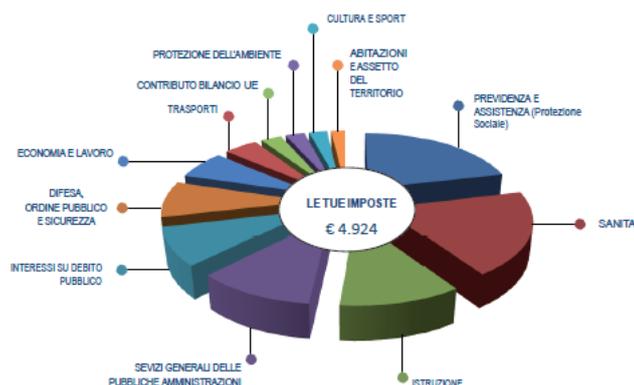
⁴²¹ Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 23 maggio 2020 «Sanità, istruzione, sicurezza, pensioni: ecco dove vanno le tasse degli Italiani. Ce lo dice la Precompilata 2020», disponibile al link: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/-/comunicato-stampa-del-27-maggio-2020>

Quadro riassuntivo della destinazione delle imposte relative alla tua dichiarazione
Modello 730, protocollo n. 210929204111571840001366, presentata il 29/09/2021.

(Le informazioni sono elaborate alla data 29/04/2022)

Destinazione imposte	€
Previdenza e assistenza (Protezione sociale)	1.251
Sanità	908
Istruzione	490
Servizi Generali delle Pubbliche Amministrazioni	483
Interessi su debito pubblico	401
Difesa, Ordine pubblico e sicurezza	395
Economia e lavoro (comunicazioni, agricoltura, att. manifatturiere)	363
Trasporti	240
Contributo Bilancio UE	128
Protezione dell'ambiente	113
Cultura e sport	97
Abitazioni e assetto del territorio	55
Totale imposte	4.924

Nel totale delle imposte, oltre all'IRPEF, sono ricomprese – se dovute – anche quelle relative alle addizionali regionale e comunale all'IRPEF, alla cedolare secca sulle locazioni, al contributo di solidarietà, all'acconto per somme assoggettate a tassazione separata, all'imposta sostitutiva sui premi di risultato, all'imposta sostitutiva per il "regime di vantaggio" e per il "regime forfetario".
 La destinazione delle imposte è stata predisposta sulla base dei dati analitici della spesa pubblica elaborati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.



Il resoconto è di indubbio interesse ma si rilevano due criticità: (i) il comunicato stampa non è stato sufficiente a divulgare adeguatamente l'iniziativa; e (ii) il report dovrebbe essere corredato da una breve parte introduttiva e, per maggior condivisione, da una rappresentazione di casi particolarmente virtuosi di utilizzo del gettito, proprio al fine di trasmettere il valore della funzione redistributiva del tributo.

Realizzare un *tax design* utilizzando le tecniche di visualizzazione giuridica nella disciplina fiscale potrebbe facilitare la comprensione e l'accesso alla disciplina fiscale e, in generale, il funzionamento della sua principale istituzione,

l'amministrazione finanziaria. Anche in questo caso si ipotizza un'indagine in tal senso in una ricerca futura, verosimilmente in concerto con altri profili accademico-professionali.

Considerazioni finali

Il fenomeno evasivo può essere una conseguenza della percezione odiosa del tributo: può accadere che il contribuente che evade lo faccia perché ritiene che il denaro pubblico sia gestito male o che non tutti i contribuenti siano trattati allo stesso modo, ma non è necessariamente così.

In molte occasioni, l'argomentazione del contribuente che evade le tasse è che lo Stato gliene impone in misura sproporzionata in confronto a quello che riceve individualmente (c.d. teoria dei costi-benefici individuali), o che può soddisfare le sue esigenze se necessita delle prestazioni pubbliche o, infine, che lo Stato "gli porti via ciò che è suo". Si tratta di una concezione molto individualista ed egoista, che ignora il valore del bene comune, ma del tutto fisiologica perché, in generale, tutto ciò che ha un impatto economico – negativo – suscitano fastidio e rabbia. In questo senso, quindi, la resistenza a pagare le tasse comporta una disaffezione che è frutto di una mancanza di educazione fiscale, quest'ultima da intendersi come una delle manifestazioni dell'educazione civica in generale.

L'indagine sulla percezione odiosa del tributo deve necessariamente mirare a determinare *quali* aspetti del sistema giuridico e, nello specifico, fiscale giustificano una certa percezione odiosa al fine di correggerli e di porre le basi per la costruzione del rapporto fiduciario tra lo Stato e il contribuente.

Così, per quanto riguarda la mancanza di una formazione fiscale, le pubbliche amministrazioni dovrebbero prestare maggiore attenzione all'educazione civica fiscale dei giovani come strumento per sensibilizzare

sull'importanza della coscienza e della responsabilità fiscale nelle società democratiche⁴²².

D'altra parte, anche se la materia tributaria ha una solida regolamentazione dei principi che regolano l'istituzione e l'ottenimento dei tributi al più alto livello, quello costituzionale⁴²³, lo stesso non si può dire per la spesa pubblica, vale a dire per la distribuzione e l'applicazione delle entrate fiscali ottenute.

Senza pretesa di una comparazione completa ed esaustiva, è stato interessante rilevare⁴²⁴ il contenuto dell'art. 31, comma 2, della Costituzione spagnola del 1978 che recita «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía».⁴²⁵ Come sottolineato dalla dottrina spagnola⁴²⁶, tale norma consente l'introduzione di un criterio orientato alla giustizia nella spesa pubblica; una via per attuarla sarebbe la soddisfazione di alcuni valori proclamati nella Costituzione, come la protezione sociale della famiglia, la distribuzione più equa del reddito regionale e del personale, la protezione della salute e dell'ambiente, la protezione dei disabili e degli anziani, il diritto all'alloggio, etc.⁴²⁷

Da questo punto di vista, è indubbio che quanto più equa è la ripartizione della spesa pubblica, tanto meno giustificabile sarà l'odiosa percezione del tributo. Gli Stati, in questo senso, dovrebbero compiere un maggior sforzo normativo che rifletta il sentire sociale.

Un altro elemento che potrebbe contribuire a ridurre l'odiosa percezione del tributo è la promozione della partecipazione dei cittadini alle politiche

⁴²² Interessante in questo senso, risulta il portale di educazione civico-tributaria dell'Agenzia Statale dell'Amministrazione Tributaria della Spagna, disponibile al seguente link: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html.

⁴²³ Principi di capacità economica, uguaglianza, progressività e riserva di legge, articoli 31.1 e 2 della Costituzione spagnola e 53 della Costituzione italiana).

⁴²⁴ Si ringrazia la Professoressa Adriana Fabiola Martín Cáceres per i preziosi spunti e per le indicazioni bibliografiche.

⁴²⁵ «La spesa pubblica realizzerà una equa assegnazione delle risorse pubbliche e la sua programmazione ed esecuzione risponderà ai criteri di efficienza ed economicità».

⁴²⁶ J. M. QUERALT, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2020, pp. 129 ss.

⁴²⁷ Artt. da 39 a 52 della Costituzione spagnola.

pubbliche, che in un certo senso comporta la possibilità di influire sulla distribuzione delle risorse pubbliche e che costituisce, sempre in Spagna, uno dei pilastri del c.d. governo aperto.⁴²⁸

Nel preambolo della *Ley 5/2010, de 21 de junio, canaria de fomento a la participación ciudadana*, è rappresentato come il consolidamento della partecipazione dei cittadini consente il miglioramento dei valori democratici, la razionalizzazione e la modernizzazione delle pubbliche amministrazioni oltre che il consolidamento di una democrazia più deliberativa e più vicina alla cittadinanza.

Orbene, sul piano della ripartizione delle risorse pubbliche, la partecipazione dei cittadini acquista particolare rilevanza e, per quanto riguarda l'ordinamento giuridico spagnolo, si traduce, ad esempio, la partecipazione del pubblico ai processi di elaborazione delle politiche e alla tecnica dei bilanci partecipativi.

Per quanto riguarda la partecipazione dei cittadini ai processi di elaborazione normativa, vale la pena notare il portale di trasparenza del governo spagnolo, che consente l'accesso della cittadinanza in diverse materie, come, ad esempio, la procedura per formulare osservazioni su alcuni aspetti procedurali dell'accisa sugli imballaggi di plastica non riutilizzabili⁴²⁹.

Per quanto attiene ai bilanci partecipativi, anche se la partecipazione dei cittadini agli affari pubblici è un diritto riconosciuto dalla Costituzione spagnola

⁴²⁸ La partecipazione civica permette di costruire le basi per lo sviluppo di fiducia reciproca tra cittadinanze e istituzioni pubbliche, cfr. C. GÜEMES, *Guía de gobierno abierto*, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2021, disponibile al link: <http://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2022-04/a-942-guia-del-gobierno-abierto-int-corregido.pdf>.

⁴²⁹ Informazioni disponibili sul portale istituzionale del ministero delle Finanze e della funzione pubblica, consultabile al link: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/Paginas/ConsultaAbiertas.aspx> e del portale sulla trasparenza del Governo spagnolo consultabile al link: https://transparencia.gob.es/transparencia/transparencia_Home/index/ParticipacionCiudadana/ParticipacionProyectosNormativos.html.

in generale⁴³⁰, questa manifestazione concreta dei bilanci partecipativi si sviluppa ulteriormente nell'ambito delle Amministrazioni Locali, data la loro maggiore vicinanza alla cittadinanza, e permette a quest'ultima di proporre e decidere sull'attuazione di una parte del bilancio comunale.

Infine, nella costruzione del patto fiduciario tra lo Stato e la cittadinanza in materia fiscale, non si può ignorare l'importanza di un buon sistema sanzionatorio che reprima il comportamento antisociale di chi non adempie ai propri obblighi fiscali. Una buona educazione civica fiscale, nel quadro di una gestione trasparente e partecipativa delle risorse pubbliche, dovrebbe suscitare un maggiore allarme sociale nei confronti di tali comportamenti. Pertanto, l'esistenza di un sistema dissuasivo per tali comportamenti e meccanismi connessi⁴³¹ risponde anche al criterio di giustizia nella ripartizione dell'onere fiscale.

Insomma, la costruzione delle basi di una fiducia reciproca tra lo Stato e il contribuente richiede: (i) da parte dello Stato, il rafforzamento dell'educazione civico-tributaria, l'articolazione normativa di criteri di giustizia nella spesa pubblica parallelamente ai criteri di giustizia nella ripartizione dell'onere tributario, e un maggiore impegno nella progettazione di strumenti di partecipazione dei cittadini alle politiche pubbliche in generale e nell'attuazione delle risorse pubbliche in particolare; e (ii) da parte dei cittadini, una maggiore responsabilità fiscale e consapevolezza dell'interesse generale tutelato dal

⁴³⁰ L'articolo 9, paragrafo 2, della Costituzione spagnola del 1978 recita: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social» (Spetta ai poteri pubblici promuovere le condizioni affinché la libertà e l'uguaglianza dell'individuo e dei gruppi in cui si integra siano reali ed effettive; rimuovere gli ostacoli che ne impediscono o ne ostacolano la pienezza e facilitare la partecipazione di tutti i cittadini alla vita politica, economica, culturale e sociale).

⁴³¹ Come meccanismo di allarme sociale contro i comportamenti antisociali, si menziona la pubblicazione periodica degli elenchi dei contribuenti che sono incorsi in violazioni rilevanti dei loro obblighi fiscali, previsto nell'art. 95 *bis* della Ley 58/2003 del 17 dicembre 2003; al riguardo, si rinvia altresì al paragrafo 3.3. del Capitolo Terzo.

tributo, e della sua configurazione come strumento imprescindibile per garantire lo Stato sociale di cui godono le democrazie più avanzate.

Le evidenze scientifiche e la portata del fenomeno evasivo ormai endemico dimostrano la fallacia della metodologia classica utilizzata nel diritto tributario nella cura del sistema fiscale, che richiede certamente uno sforzo maggiore.

D'altro canto la fiscalità è un manifesto politico e in assenza di sinergie con *tutta* la macchina pubblica, il percorso appare ancora tortuoso.

Bibliografia

Articoli, monografie, collettanee

A

AA.VV., *Privacy e data protection*, IPSOA, 2022, pp. 491-500.

ABRAHAM M. LOREK K. - RICHTER F. - WREDE M., *Collusive tax evasion and social norms*, in *Int Tax Public Finance*, 24, 2017, pp. 179–197.

ADAMS C., *Fight, Flight, Fraud: The Story of Taxation*, Euro-Dutch Publishers, 1982.

ADAMS C., *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Maryland, Madison Books, 1992.

ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in V. Uckmar (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

ADONNINO P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, agg. III, 1999.

ADONNINO P., *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in *Tributi*, 1995, pp. 826 ss.

ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni e l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie*, in AA. VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 1986.

AINIS M., *Dall'obiezione di coscienza all'obiezione di massa*, in *Quaderni costituzionali*, n. 4, 2009.

AINIS M., *Se l'obiezione diventa malattia*, in *La Stampa*, 11 agosto 2009.

ALLINGHAM M.G. - SANDMO A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, fasc. 1, pp. 323-328.

ALM J. - TORGLER B., *Culture differences and tax morale in the United States and in Europe*, in *Journal of Economic Psychology*, Volume 27, Issue 2, 2006, pp. 224-246.

ALM J. - CHERRY T. - JONES M. - MCKEE M., *Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior*, in *Journal of Economic Psychology*, 2010.

ALM J., *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies*, in *Int Tax Public Finance*, 19, 2012, pp. 54-77.

AMBROSETTI C., *Ezio Vanoni e la riforma tributaria in Italia*, Working paper n. 325, 2004, Società italiana di economia pubblica, Dipartimento di economia pubblica e territoriale, Università di Pavia.

ANDREONI J. - ERARD B. - FEINSTEIN J., *Tax Compliance*, in *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVI, No. 2 June, 1998, pp. 818-860.

ANDRIOLA M., *La dialettica tra "aggiramento" e valide ragioni economiche*, in *Rassegna Tributaria*, 2006, 6, pp. 1898 ss.

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996.

ARDANT G., *Histoire de l'impôt*, Vol. 1, Parigi, 1971, pp. 40 ss.

ARENDT H., *La disobbedienza civile e altri saggi*, Milano, Giuffrè, 1985, pp. 35 ss.

AVI-YONAH R.S., *The three goals of taxation*, in *Tax Law Review*, Vol. 60, n. 1, 2006, pp. 1-28.

AVI-YONAH R.S. - SARTORI N. - MARIAN O., *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press, 2011, p. 101.

AZZARELLO G., *Taxation and society in Byzantine Egypt*, in *Bulletin of the American Society of Papyrologists*, 2011, 48, pp. 233-243;

B

BADRIOTTI A., *L'armonizzazione dell'imposta sulle società nell'Unione europea*, Centro studi sul federalismo, novembre 2007.

BAGNALL R.S., *Agricultural productivity and taxation in later roman Egypt*, in *Transactions of the American Philological Association-Series*, 1985, 115, pp. 289-308.

BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, n. 9, I, pp. 638 ss.

BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, II, Milano, 2006.

BARBAGLI M. - COLOMBO A. - SAVONA E., *Sociologia della devianza*, Il Mulino, 2003.

BARRESI F., *Mafia ed economia criminale*, Roma, 2007, p. 13.

BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 1, p. 292.

BASILAVECCHIA M., voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, XL, 1989, p. 1179.

BASTIONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.6, 2008, p. 477.

- BASTIONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 2001, n. 3, p. 860.
- BATTAGLINI M. - GUISO L. - LACAVA C. - PATACCHINI E., *Tax professionals: tax-evasion facilitators or information hubs?*, in *National Bureau of Economic Research, Working Paper 25745*.
- BAVILA A., *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, IV, pp. 153 ss.
- BAYER R. C. - SUTTER M., *The excess burden of tax evasion - An experimental detection-concealment contest*, in *European Economic Review*, 53, 2009, pp. 527-543.
- BELL D., *Le contraddizioni culturali del capitalismo. Un magistrale dialogo sui fondamenti e sul futuro della democrazia politica nella società contemporanea*, Torino, 1978, pp. 6 ss.
- BELL D., *The Cultural Contradictions of Capitalism*, New York, 1976, p. 25.
- BELLÈ B., *Fiducia, giusto riparto ed efficienza nel sistema tributario*, in *I rapporti fiduciari: temi e problemi*, di A. Petrucci (a cura di), Giappichelli, 2020.
- BENJAMINI Y. - MAITAL S., *Optimal tax evasion and optimal tax evasion policy: behavioral aspects*, in *The economics of shadow economy*, eds. W. Gaertner, A. Wenig (Berlin: Springer), 1985, pp. 245-254.
- BERETTA G., *La giurisprudenza della Corte EDU in tema di libertà religiosa e i suoi riflessi sul diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.1, 2015.
- BERGMAN M., *Who Pays for Social Policy? A Study on Taxes and Trust*, in *Journal of Social Policy*, 31(2), 2002, pp. 289-305.
- BERNARDI A., *The Economic Problems of the Roman Empire at the Time of its Decline*, in C. Cipolla (a cura di), *Economic Decline of Empires*, Methuen, Londra, 1970, pp. 81-83.

BERNARDI L. - FRANZONI A., *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione all'analisi economica*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004.

BERNARDINI F. - RENZI F., *Mind the Gap! The (unexpected) impact of COVID-19 pandemic on VAT revenue in Italy*, in *Questioni di Economia e finanza*, n. 669, 2022.

BERTI C. - KIRCHLER E., *Contributi e contribuenti: una ricerca sulle rappresentazioni del sistema fiscale*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2001, fasc. 3, pp. 595-607.

BERTI C. - KIRCHLER E., *La reattanza verso il sistema fiscale: una ricerca sugli atteggiamenti di imprenditori e liberi professionisti*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2002, fasc. 2, pp. 397-409.

BERZANO L. - PRINA F., *Sociologia della devianza*, Carocci, 2003.

BESSON S., *The morality of conflict*, in *Reasonable Disagreement and the Law*, Oxford, 2005.

BILLEN C., *Quand les jongleurs disent la fraude fiscale (arras XIII siècle)*, in *Baetica, Estudios de Arte, Geografía e Historia*, 36-37, Málaga, 2014-2015, pp. 73-88.

BIN R., BARTOLE S. (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, Cedam, 2008, p. 541.

BIZIOLI G., *Building the EU Tax Sovereignty: Lessons from Federalism*, in *World Tax Journal*, 2022, Vol. 14, No. 3.

BIZIOLI G., *Un passo ulteriore verso un Sistema federale: un tributo per l'Unione Europea*, in M. Campus, S. Dorigo, V. Federico, N. Lazzerini (a cura di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo)*, Firenze, 2022, pp 81-95.

BIZIOLI G., *Il principio della capacità contributiva nella dimensione internazionale*, in L. Salvini, G. Melis (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014, p. 265.

BIZIOLI G., *L'autonomia finanziaria e tributaria regionale*, Torino, 2012, p. 106.

BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Cedam, 2008.

BLACK D.J., *The social organization of arrest*, Stanford Law Review, 1971, fasc. 23, pp. 10-87.

BLOUNT S., *Public opinion and tax aversion in Australia*, in *Journal of Sociology*, Vol. 36, n. 3, 2000, pp. 275-290.

BOCCACCIO M. - DE BONIS V., *Political Sociological Theories in the Italian Tradition of Public Finance*, in *Il pensiero economico italiano*, XI, 2003, 1, pp. 75-97.

BOFFANO S. - CABAZZI R., *Competizione fiscale europea versus giustizia distributiva: un dilemma sempre più attuale*, in *DPCE online*, n. 3, 2017.

BORGATTA G., *I problemi fondamentali della scienza finanziaria*, in *Atti della Reale Accademia delle scienze di Torino*, XLVIII, p. 907.

BORIA P., *L'evasione fiscale. Ricerca su natura giuridica e dimensione quantitativa*, Università La Sapienza, 2022.

BORIA P., *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, Il Mulino, 2021.

BORIA P., *L'ordine internazionale della competizione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2, 2019, pp. 7-32.

Boria P., (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018.

- BORIA P., *Lo sciopero fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.4, 2015, p. 275.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.
- BORIA P., *L'Anti Sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004.
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
- BOSCO L. - MITTONE L., *Tax Evasion and Moral Constraints: some Experimental Evidence*, in *Kilos International Review for Social Sciences*, 50 (3), 1997, pp. 297-324.
- BOSI P. - GUERRA M.C., *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2022.
- BRAITHWAITE V., *Perceptions of who's not paying their fair share*, in *Australian Journal of Social Issues*, 38(3), 2003, pp. 335-362.
- BRAITHWAITE J., *Crime, shame and reintegration*, 1989 New York, Cambridge University Press.
- BREHM J.W., *A theory of psychological reactance*, New York Academic Press, 1966.
- BRENNAN J., *Conscientious tax objection: why the liberal state must accommodate tax resister*, in *Public Affairs Quarterly*, April 2012, vol. 26, no. 2, pp. 141-159.
- BRENNAN G. - BUCHANAN J., *The power of tax: analytical foundations of a fiscal constitution*, Cambridge University Press, 1980.
- BRETONE M., *Storia del diritto romano*, Roma-Bari, 2019.
- BUCHANAN J., *Stato, mercato e libertà*, Bologna, 1989.
- BUCKENMAIER J. - DIMANT E. - MITTONE L., *Effects of Institutional History and Leniency on Collusive Corruption and Tax Evasion*, in *Journal of Economic Behavior & Organization*, 175, 2020, pp. 296-313.

BURG D., *A word history of tax rebellions. An encyclopedia of tax rebels, revolts and riots from antiquity to the present*, London, 2004.

BUSI A., *Vita standard di un venditore provvisorio di collant*, Rizzoli, 2014.

BUZZACCHI C., *Reddito e Costituzione: la cifra smarrita*, Franco Angeli, 2022.

C

CADSBY C.B. - MAYNES E. - TRIVEDI V.U., *Tax compliance and obedience to authority at home and in the lab: a new experimental approach*, in *Experimental Economics*, 9, 2006, pp. 343-359.

CALVET CHRISTIAN R. - ALM J., *Empathy, sympathy, and tax compliance*, in *Journal of Economic Psychology*, 40, 2004, pp. 62-82.

CAMPANILE F., *La cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2011, pp. 7 ss.

CAMPBELL J., *The State and Fiscal Sociology*, in *Annual Review of Sociology*, 19(10), pp. 163-185.

CARBONE M. - BOSCO M. - PETESE L., *La geografia dei paradisi fiscali*, Ipsoa, 2015.

CAROFIGLIO G., *Con parole precise. Breviario di scrittura civile*, Bari, Laterza, 2015, pag. 49.

CARPENTIERI L., *Prelievo eccessivo vs. equità: il difficile punto di equilibrio dei sistemi fiscali moderni*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 1, 2015.

CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e tassazione imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, pp. 355 ss.

CARTABIA M. - VIOLANTE L., *Giustizia e mito. Con Edipo, Antigone, Creonte*, Bologna, Il Mulino, 2018, pp. 1335 ss.

CASAGRANDE A. - DI CAGNO D. - PANDIMIGLIO A. - SPALLONE M., *The effect of competition on tax compliance: the role of audit rules and shame*, in *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 59, 2015, pp. 96-110.

CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 3, p. 856.

CASTIGLIONI C. - LOZZA E. - CULLIS J. - JONES P. - LEWIS A., *Frodare il sistema fiscale è più o meno grave di evadere le tasse? Uno studio esplorativo nella prospettiva della psicologia fiscale*, in *Psicologia Sociale*, 2014, fasc. 3, pp. 291-308.

CERIANI V., *Competitività dei sistemi fiscali*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 2009, XXI.

CHAN C. - TROUTMAN C. - O'BRYAN D., *An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hong Kong*, in *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 9(2), 2000, pp. 83-103.

CHIARINI B. - MARZANO E., *Evasione fiscale e sommerso economico in Italia: fatti stilizzati, differenze tra periodi e puzzles*, in *Moneta e Credito*, vol. LX, n. 239, 2007, pp. 259-286.

CHIARINI B. - MARZANO E., *Dimensione e dinamica dell'economia sommersa: un approfondimento del Currency Demand Approach*, in *Politica Economica*, vol. XX, n. 3, 2004, pp. 303-34.

CHIARIZIA G., *La pubblicazione della lista di evasori (caso L.B. c. Ungheria): il fine giustifica sempre i mezzi?*, in *Giustizia insieme*, 6 maggio 2021, pp. 3 ss.

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, 2007, pp. 169 ss.

CIAPPARONI F. (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria*, Atti dell'incontro di studio, Roma, 26 novembre 2016.

CICERONE, *Il processo di Verre*, BUR.

CIPOLLINA S., *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, fasc. 2, 2018, p. 163.

CIPOLLINA S., voce "*Abuso del diritto o Elusione fiscale*", in *Digesto Disc. Priv., Sez. Comm.*, 2017, p. 8.

CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 4, 2007, pp. 555 ss.

CIPOLLINA S., *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2006.

CIPOLLINI C., *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2022, pp. 43-78.

CLEMENTI F. - VALENTINI E., *Economia irregolare, criminalità e disuguaglianza dei redditi: un circolo vizioso?*, in *Moneta e Credito*, pp. 283-296.

COCIANI S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.7-8, 2004, p. 823.

COHEN C., *Conscientious Objection*, in *Ethics*, vol. 78, no. 4, 1968.

COLLI VIGNARELLI A. - FERLAZZO NATOLI L., *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 8, p. 649.

CONSORTI P., *Profili giuridici dell'obiezione fiscale*, in *Aggiornamenti sociali*, n. 12, 1998.

CONTE D., *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile: dall'accertamento tributario alla compliance*, Cedam, 2018.

- COMPAGNO D. - LOZZA E. - FERRI G., *La comunicazione sociale contro l'evasione fiscale: un contributo nella prospettiva della psicologia fiscale*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2014, pp. 321-345.
- CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corriere Tributario*, 37, 2015, p. 3787.
- CORDEIRO GUERRA R., *Politica Fiscale della CE*, in *Dizionario di diritto pubblico*, S. Cassese (a cura di), Milano, 2006, p. 4329.
- CORRADO L. R., *Diritto tributario e benessere sociale*, in R. Bonato, M. Nobile (a cura di), *Il benessere, un percorso multidisciplinare*, 2014, p. 20.
- COTTINO A. (a cura di), *Lineamenti di sociologia del diritto*, Bologna, Zanichelli, 2016.
- COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 89.
- COSCIANI C., *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in *Quaderni Assonime*, Roma, 1952.
- Cottino A. (a cura di), *Lineamenti di sociologia del diritto*, Zanichelli, Torino, 2016.
- COWELL F.A., *Tax evasion and inequity*, in *Journal of Economic Psychology*, fasc. 13, 1992, pp. 521-543.
- COWELL F.A., *Cheating the Government. The Economics of Evasion*, MIT Press, Boston, 1992, pp. 521-543.
- CRESPI F., *Identità e riconoscimento nella sociologia contemporanea*, Editori Laterza, Roma, 2010.
- CULIBERG B. - BAJDE D., *Do you need a receipt? Exploring consumer participation in consumption tax evasion as an ethical dilemma*, in *Journal Business Ethics*, n. 124, 2014, pp. 271-282.

CUMMINGS R.G. - MARTINEZ-VAZQUEZ J. - MCKEE M. - TORGLER B., *Tax morale affects tax compliance: evidence from surveys and an artefactual field experiment*, in *Journal of Economic Behavior and Organization*, 70, 2009, pp. 447-457.

D

D'ALFONSO G., *Vantaggi e svantaggi della concorrenza fiscale internazionale*, in *Il Fisco*, 6, 2005.

D'AMELIO A., *Ethical dimension of tax law: sin taxes and the sugar levy*, in *Dir. Proc. Trib.*, 2020, fasc.1, pp. 141-169.

D'ATTOMA J., *Explaining Italian Tax Compliance: A historical Analysis*, in S.H. Steinmo (a cura di) *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America*, 2018, pp. 106-128.

D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, fasc.10, 2001, p. 915.

DANESI G., *L'obiezione di coscienza: spunti per un'analisi giuridica e metagiuridica*, in *Analisi e Diritto*, 1998, p. 83.

DARMAYASA N. - ANESWARI Y.R., *The ethical practice of tax consultant based on local culture*, in *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 211, 2015, pp. 142-148.

DAVID R. - JAUFFRET SPINOSI C., *I grandi sistemi giuridici contemporanei*, Padova, Cedam, 2004, pp. 235 ss.

DAWES R.M., *Social dilemmas*, in *Annual Review of Psychology*, 1980, fasc. 31, pp. 169- 193.

DEAN P., KEENANT T. - KENNEDY F., *Taxpayers' attitudes to income tax evasion: an empirical study*, in *British Tax Review*, 1980, fasc. 25, pp. 28-44.

- DE MITA E., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, p. 120.
- DE HOOGE I.E. - BREUGELMANS S.M. - ZEELLENBERG M., *Not so ugly after all: When shame acts as commitment device*, in *Journal of Personality and Social Psychology*, 95(4), 2008, pp. 933-943.
- DE JOUVENEL B., *Il potere: origini, metafisica, limiti*, Ginevra, 2019, pp. 28 ss.
- DE PAGE H., *Traité élémentaire de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 196, p. 114.
- DE ROSA A.S., *Le «réseau d'associations» comme méthode d'étude dans la recherche sur les représentations sociales: structure, contenus et polarité du champ sémantique*, in *Chaiers Internationaux de Psychologie Sociale*, 1995, fasc. 28, pp. 96-112.
- DE TOCQUEVILLE A., *L'Ancien Régime et la Révolution*, Gallimard, Parigi, 1985, p. 182.
- DEGANI G.E., *La ripartizione equilibrata del potere impositivo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 3, 2020, pp. 721-744.
- DEL FEDERICO L., *Il concorso dell'utente al finanziamento dei servizi pubblici, tra imposizione tributaria e corrispettività*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 1225.
- DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 185 ss.
- DELZIO F., *Lotta di tasse. Idee e provocazioni per una giustizia fiscale*, 2012.
- DI CARO P., MANZO M., *Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla*, in *Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, n. 17, 2020, p. 118.

DI GIOACCHINO D. - FICHERA D., *Tax evasion and social reputation. The role of influencers in a social network*, in *Metroeconomica. International Review of Economics*, 73, 2022, pp. 1048-1069.

DI GIOACCHINO D. - FICHERA D., *Tax evasion and tax morale: a social network analysis*, in *European Journal of Political Economy*, Vol. 65, 2020.

DI MAJO A., *Budgeting pubblico, democrazia di bilancio, governo delle finanze pubbliche: la storia di una complessa interazione*, in *Moneta e Credito*, 73 (291), pp. 237-259.

DIÉZ PICAZO L.M., *Il principio di autonomia istituzionale degli Stati membri dell'Unione europea*, in *Quad. cost.*, 2004, n. 4, p. 866.

Dino A., Rinaldi C. (a cura di), *Sociologia della devianza e del crimine. Prospettive, ambiti e sviluppi contemporanei*, Mondadori Università, 2021.

DRAGONETTI A. - SFONDRINI A. - PIACENTINI V., *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, 2019.

DWENGER N. - TREBER L., *Shaming for tax enforcement: evidence from a new policy*, in *Hohenheim Discussion Papers in Business, Economics and Social Sciences*, 2018, 21, p. 33.

DWORKIN R., *Taking Rights Seriously*, Cambridge, 1978.

DWYER T., *Taxation: The Lost History*, in *American Journal of Economics and Sociology*, 2014, 73 (4), pp. 664-988.

E

EINAUDI L., *Saggi sul risparmio e l'imposta*, 1941.

EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1938.

EINAUDI L., *Il problema della finanza post bellica. Lezioni tenute all'Università Commerciale Luigi Bocconi*, Milano, Fratelli Treves Editori, 1919.

ELFFERS H. - WEIGEL R.H. - HESSING D.J., *The consequences of different strategies for measuring tax evasion behavior*, in *Journal of Economic Psychology*, vol. 8, issue 3, 1987, pp. 311-337.

ENGEL C. - MITTONE L. - MORREALE A., *Tax morale and fairness in conflict an experiment*, Discussion Papers of the Max Planck Institute for Research, in *Collective Goods* No. 2019/2.

ERARD B. - FEINSTEIN J.S. - *The role of moral sentiments and audits perceptions in tax compliance*, in *Public Finance*, 49, 1994, pp. 70-89.

EVANS M. W., *Shakespeare's Guide to Tax Policy: "Know You of This Taxation?"*, in *Tax Analysts*, 2009, pp. 791-799.

F

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008.

FALSITTA G., *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2, 2008, pp. 89 ss.

FALSITTA G., *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corriere giuridico*, 1, 2007, pp. 5-9.

FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il Fisco*, 2001, n. 25, p. 8722.

FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, nn. 7/8, I, p. 508.

FARRI F., *Spunti di riflessione in tema di riforma dell'imposizione personale sul reddito e principi costituzionali*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2021.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 93.

FEBBRAJO A., *Sociologia del diritto: concetti e problemi*, Bologna, Il Mulino, 2013.

FEBBRAJO A., *Per una sociologia del diritto*, in *Sociologia del diritto*, n. 2, 2011, p. 27-31.

FEBBRAJO A., *Sociologia del diritto*, Il Mulino, Bologna, 2009.

FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “scambio di informazioni” fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 1999, pp. 49 ss.

FERLAZZO NATOLI L., *Tendenze della normativa tributaria verso un fisco etico*, Riv. dir. trib., fasc.1, 2003, p. 3.

FERRARI L. - RANDISI S., *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, Milano, Cortina, 2011.

FERRARI L. - RANDISI S., *Fiscal psychology past and present: Contemporary experiments validate historical hypotheses*, in *Journal of Economic Psychology*, Vol. 35, 2013, pp. 81-94.

FERRARI P., *Il concetto di tributo nella dottrina nella legislazione e nella dottrina italiana dall'unità d'Italia al secondo dopoguerra*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, 2004, pp. 45 ss.

FICARI V., *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 896.

FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1973.

FIERRO M., *L'obiezione fiscale: riflessioni risalenti per una situazione attuale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 3, 2021, pp. 183-206.

FJELDSTAD O., *What's Trust Got to Do with it? Non-payment of Service Charges in Local Authorities in South Africa*, in *Journal of Modern African Studies*, 42(4), 2004, pp. 539-562.

FRECKNALL - HUGHES J., *The Moral Basis for Taxation*, in VAN BREDERODE R., *Ethics and Taxation*, 2020, Springer, Singapore, pp. 23-45.

FRECKNALL - HUGES J., *Taxation History*, in *Theory, Principles and management of Taxation: an introduction*, 2015, pp. 9-19.

FRIEDMAN L.M., *Il sistema giuridico nella prospettiva delle scienze sociali*, Bologna, Il Mulino, 1978.

FURNHAM A., *Understanding the meaning of tax: young peoples' knowledge of the principle of taxation*, in *Journal of Socio-Economics*, 34(5), 2005, pp. 703-713.

G

GAFFURI G., *Qualche considerazione su capacità contributiva ed etica fiscale*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2017, fasc. 6, p. 426.

GAFFURI G., *Garanzie di giustizia e diritto tributario: la capacità contributiva*, in *Iustitia*, 2008, fasc. 4, pp. 429-445.

GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, n. 11, I, p. 848.

GAGLIANO C.A. - SALEMI P. N. - ORLANDO S., *Fiscal Competition: definizioni e modalità concrete*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 2016, pp. 1308 ss.

GALLO F., *Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2017, p. 430.

GALLO F., *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in L. Salvini, G. Melis (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam, 2014, pp. 3-12.

GALLO F., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche Sociali*, fasc. 2, 2014, pp. 221-232.

GALLO F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rassegna Tributaria*, 2, 2012, p. 293.

GALLO F., *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in *Giur. Comm.*, 2, 2010, pp. 197 ss.

GALLO F., *La funzione del tributo ovvero l'etica delle tasse*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, fasc. 2, 2009, pp. 399-411.

GALLO F., *Il "pubblico" prevale sul "privato"*, Intervista a Franco Gallo a cura di Germano Bertin, in *Etica per le professioni*, 2007, pp. 43 ss., in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, fasc. 2, pp. 269-278.

GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007.

GALLO F., *Etica e giustizia nella "nuova" riforma tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, fasc. 3, pt. 1, pp. 3-48.

GALLO F., *Abuso del diritto*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 2017, p. 11.

GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, n. 3, p. 627.

GANGL K. - HOFMANN E. - HARTL B. - BERKICS M., *The impact of powerful authorities and trustful taxpayers: evidence for the extended slippery slope framework from Austria, Finland and Hungary*, 41:1, 98-111, DOI: 10.1080/01442872.2019.1577375.

GARBARINO C., *L'impatto sulle convenzioni fiscali del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, n. 2, 2019, pp. 47-88.

GIAMMATTEO M. - IEZZI S. - ZIZZA R., *Pecunia olet. Cash usage and the underground economy*, in *Questioni di Economia e finanza*, n. 649, 2021.

- GIANNINI A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1968, pp. 55-89.
- GIANNINI S. - GUERRA M.C., *Requiem per la riforma Visco?*, Centro di analisi delle politiche pubbliche, 2001.
- GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, Milano, 1939.
- GIANONCELLI S., *La famiglia inquadrata nella prospettiva dell'ordinamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, fasc.4, 2018, pp. 406 ss.
- GIBBON E., *The history of the decline and fall of the Roman empire*, Penguin, New York, 1973, p. 379.
- GIDDENS A. - SUTTON P.W., *Fondamenti di sociologia*, Bologna, 2014.
- GINO F. - AYAL S. - ARIELY D., *Contagion and differentiation in unethical behavior: the effect of one bad apple on the barrel*, in *Psychological Science*, 2009, pp. 393-398.
- GIOVANNINI A., *Per principi. Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, Giappichelli, 2022.
- GOBETTI P., *Economia parassita*, 1924.
- GOLDSCHIED R., *Staatssozialismus oder Staatskapitalismus*, 1917, Leipzig, Brüder Suschitzky.
- GOZZI G., *Diritti e civiltà. Storia e filosofia del diritto internazionale*, Bologna, Il Mulino, 2010.
- GRANDI F., *Doveri costituzionali e obiezione di coscienza*, Editoriale Scientifica, 2014.

GRAZZINI L. - PETRETTO A., *Coordinamento e concorrenza fiscale nei processi di federalismo*, Working Paper n. 318, Società italiana di economia pubblica, Firenze, maggio 2004, p. 3.

GRIZIOTTI B., *Principi di politica, di diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.

GROSSI P., *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro It.*, parte V, p. 151, 2002.

Guardia di Finanza, Scuola di Polizia Tributaria, *Economia sommersa: profili di analisi comparata tra i principali Paesi dell'Unione europea*, Anno di Studi 2007/2008, p. 255.

GÜEMES C., *Guía de gobierno abierto*, Centro de estudios políticos y constitucionales, Madrid, 2021.

H

HADENIUS A., *Citizens strike a balance: discontents with taxes content with spending*, in *Journal of Public Policy*, vol. 5, n. 3, pp. 349-365.

HAGAN M., *Rethinking data privacy communication design: 3 big questions from Bologna*, 2018.

HILL C. A., *What cognitive psychologist should find interesting about tax*, in *Psychonomic Bulletin & Review*, 2010, 17(2), pp. 180-185.

HILL C. A., *Tax lawyers are people too*, in *Virginia tax review*, 26, 2007, pp. 1065-1068.

HURET R.D., *American Tax Resisters*, Harvard University Press, 2014.

I

INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4, 2016, pp. 1434 ss.

INGROSSO G., *Contributi*, in *Dig. Disc. Priv.*, n. 4, 1989, pp. 117 ss.

IPPOLITO R., *Evasori. Chi. Come. Quanto. L'inchiesta sull'evasione fiscale*, 2008.

J

K

KAHNEMAN D. - TVERSKY A., *Prospect theory: an analysis of decision under risk*, in *Econometrica*, 1979, fasc. 47, pp. 263-291.

KANTOROWICZ E., *I due corpi del Re. L'idea di regalità nella teologia politica medievale*, Torino, Einaudi, 1989, pp. 149 ss.

KAPLAN S.E. - RECKERS P. M.J. - ROARK S. J., *An attribution theory analysis of tax evasion related judgments*, in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, Issue 4, 1988, pp. 371-379.

KEEN M.J., *Aspects of harmful tax competition*, in *Concorrenza fiscale in un'economia internazionale integrata*, M. Bordignon, D. Da Empoli (a cura di), Milano, 1999.

KEMME D.M. - PARIKH B. - STEIGNER T., *Tax Morale and International Tax Evasion*, in *Journal of World Business*, Vol. 55, Issue 3, 2020.

KIRCHLER E., *Balance between giving and receiving: tax morality and satisfaction with fiscal policy as they relate to the perceived just distribu of public resources*, in *International Journal of Economic Studies*, 1997, vol. 5, pp. 59-70.

H.W. KRUSE, *Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di Diritto Tributario*, A. Amatucci (a cura di), vol. III, Padova, 1994, p. 208.

L

LECCESE A., *Innocenti evasori*, 2012.

LEFEBVRE M. - PESTIEAU P. - RIEDL A. - VILLEVAL M.C., *Tax evasion and social information: an experiment in Belgium, France and the Netherlands*, in *International Tax and Public Finance*, 22, 2013, pp. 401-425.

LEOTTA F. F., *Tasse: XI comandamento? Spunti per una riflessione sui rapporti tra fisco e morale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, fasc. 1, pp. 29-43.

LEROY M., *Taxation, the State and Society. The Fiscal Sociology of Interventionist Democracy*, P.L.E. Peter Lang, Bruxelles, 2011.

LEROY M., *La sociologia dell'imposta*, Rubettino, 2010.

LEROY M., *Sociologia delle finanze pubbliche*, Rubettino, 2010.

LEVER A., *Taxation, Conscientious Objection and Religious Freedom*, in *Ethical Perspectives* 20, no. 1, 2013, pp. 144-153.

LEWIS M., *Shame. The exposed self*, 1992, New York.

LEWIS A., *The psychology of taxation*, 1982, Oxford, Martin Robertson.

LEWIS A., *The Social Psychology of Taxation*, in *British Journal of Social Psychology*, n. 21, 1982, pp. 151-158.

LEWIS A., *An empirical assessment of tax mentality*, in *Public Finance*, 1979, fasc. 34, pp. 245-257.

LEWIS A., *Perception of tax rates*, in *British Tax Review*, 1978, fasc. 6, pp. 358-366.

LLACER T., *Resentimiento fiscal. Una propuesta de mecanismo explicativo de la relación entre la edad y la moral fiscal*, in *Revista Internacional de Sociología (RIS)*, vol. 72, n.1, Enero-Abril, pp. 35-56.

LO GATTO S., *No deduction area. Meno evasione e imposte = più denaro per tutti*, Casa Editrice Kimerik, 2019, pp. 29 ss.

LOZZA E. - CINELLI M. - DE ROSA P., *La relazione tra il contribuente e il funzionario fiscale: una ricerca sulla fiducia in una prospettiva di compliance fiscale*, in *Psicologia Sociale*, 2017, fasc. 2, pp. 197-214.

LUPI R., *Studi sociali e diritto*, Romatre Press, 2022, p. 1.

LUPI R., *Studi sociali e diritto. Valori, Regole, Funzioni e Principi*, Roma, 2020.

LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi: ovvero le imposte si pagano quando qualcuno le impone*, Roma, Castelvechi, 2017.

LUPI R., TURCHI A., *L'obiezione fiscale tra etica, politica e diritto*, in *Dialoghi Tributarî*, 2011, fasc. 4, pp. 350-356.

LUPI R., CARRIROLO F., GALLIO F., D'ANDREA M., *Crisi economica, etica, politica ed evasione fiscale (in margine alle riflessioni del Centro Toniolo di Padova)*, in *Dialoghi Tributarî*, 2010, fasc. 1, pp. 16-22.

LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno: teoria della tassazione analitico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, IPSOA, Milano, 2008, pp. 173 ss.

LUPI R., *Evasione fiscale, istituzioni e accordi*, in S. La Rosa (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 29.

LUPI R., *Società, diritto e tributi: Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione: profili generali e riflessi tributari*, Milano, 2005.

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, Ipsoa, 2001, p. 279.

LUPI R., *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, n. 6, p. 1424.

LYONS T., *International taxation and the BEPS Action Plan: challenged by modernity?* In *British Tax Review*, Vol. 5, 2014, pp. 519-529.

M

MACCHIATI A., *Perché l'Italia cresce poco*, Bologna, Il Mulino, 2016.

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970.

MAGLIULO A., VANONI E., *Ezio Vanoni: la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Edizioni Studium, 1991.

MANESTRA S., *Per una storia della tax compliance in Italia*, in *Questioni di Economia e Finanza*, Banca d'Italia, 2010, pp. 81 ss.

MANGOTING Y. - WIDURI R. - EOH T.S., *The dualism of tax consultants' roles in the taxation system*, in *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 21, No. 1, May 2019, pp. 30-37.

MANN F.K., *The Sociology of Taxation*, in *The Review of Politics*, 5, 1943 pp. 225-235.

MARÈ M. - MOTRONI A. - PORCELLI F., *How family ties affect trust, tax morale and underground economy*, in *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 174, 2020, pp. 235-252.

MARINO G., *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4, 2020, p. 1349.

MARINO G., *Il principio del "ne bis in idem" nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. De' Capitani di Vimercate (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Padova, 2019, p. 624.

MARINO G., *La concorrenza fiscale: lealtà, slealtà o semplice realtà?* in P. Boria (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018, pp. 67-85.

MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2010, pp. 433 ss.

MARKEL D., *Are Shaming Punishments Beautifully Retributive? Retributivism and the Implications for the Alternative Sanctions Debate*, in *Vanderbilt Law Review*, 54 (6), 2001, p. 2179.

MARONGIU G., *Le tasse dei "mandarini"*, in *Riv. dir. fin.*, fasc. 4, 2012, p. 505.

MARONGIU G., *La tassa sul macinato: un nome vecchio per un'imposta nuova*, in *Rivista di Storia dell'Agricoltura*, 2, 2009.

MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Corte Costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, n. 4, II, p. 659.

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridici*, Torino, Giappichelli, 1995.

MARONGIU G., *Alle radici dell'ordinamento tributario*, Cedam 1988, pag. 671.

Martin I. - Mehrotra A. - Prasad M. (a cura di), *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, Cambridge, 2009.

MARTINELLI E., *Aspetti penalistici dell'obiezione di coscienza fiscale alle spese militari nell'interpretazione della recente giurisprudenza*, in R. Botta (a cura di) *L'obiezione di coscienza tra tutela della libertà e disgregazione dello stato democratico*, Giuffrè, Milano, 1991, pp. 343 ss.

MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018, pp.18 ss.

MASBERNAT P., *Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria*, in *Dikaion*, 26(2), 2017, pp. 225-255.

MAURI A., *Pietro Verri riformatore*, in *Rivista Internazionale di Scienze Sociali e Discipline Ausiliarie*, 1931, Serie III, Vol. 2, fasc. 6, pp. 651-692.

MCCAFFERY E.J. - BARON J. - *The Humpty Dumpty blues: Disaggregation bias in the evaluation of tax systems*, in *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 91(2), 2003, pp. 230-242.

MCCULLOCH N. - MOERENHOUT T. - YANG J., *Building a Social Contract? Understanding Tax Morale in Nigeria*, in *The Journal of Development Studies*, 2020.

MCGEE R.W., *The ethics of tax evasion. Perspectives in theory and practice*, Springer, 2012.

MCGEE R.W. - BENK S. - YÜZBAS B., Tamer Budak, *Does religiosity affect attitudes toward ethics of tax evasion? The case of Turkey*, in *Religions*, 2020, vol. 11, fasc. 9.

MCLURE M., *The Paretian School and Italian Fiscal Sociology*, Palgrave Macmillan, London-New York, 2007.

MCLURE M., *The Fiscal Sociology of Gino Borgatta: Pareto, Extra-Economic Redistribution and Economic Growth*, in *Cambridge Journal of Economics*, 30 (4), 2006, pp. 521-539.

MENCARELLI S., SCALESE R.R., TINELLI G., *Introduzione allo studio giuridico dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, Torino, Giappichelli, 2018, pp. 1 ss.

MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in *Giustizia Insieme*, 19 dicembre 2022.

MELIS G., *Note minime su talune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, in *Dir. Prat. Trib.*, IV, 2021, p. 1587.

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, 2008, p. 394.

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, Cedam, 2003.

MESSINETTI D., *Abuso del diritto*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1998.

MICELI R., *Indebito comunitario e sistema interno*, Giuffrè, Milano, 2008.

MIGLIORI F., *L'obiezione fiscale*, in B. Perrone (a cura di), *Realtà e prospettive dell'obiezione di coscienza. I conflitti degli ordinamenti*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 355 ss.

MONTANARI F., *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, Wolters Kluwer, 2019.

MONTELEONE S., *Economia sommersa: ULA irregolari in Italia dal 1980 al 2009*, in *Economia pubblica*, 2, 2014, pp. 91-123.

MORATTI S., *La valenza solidaristica del dovere fiscale: la gestione dei rischi catastrofali*, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, fasc.1, 2018, p. 104.

N

NAPPI S., *Immigrazione, lavoro ed economia sommersa*, in *Il diritto del mercato del lavoro*, 3, 2006, 1, pp. 457-472.

NAVARRO VALLS R. - MARTÍNEZ TORRÓN J., *Le obiezioni di coscienza: profili di diritto comparato*, Torino, Giappichelli, 1995.

Nehring H. - Schui F. (a cura di), *Global debates about taxation*, London, 2007.

NIETZSCHE F., *Opere*, G. Colli, M. Montinari (a cura di), Adelphi, 1992.

NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 505

O

OATES T., *How do quality learning resource fit into a wider policy context*, University of Cambridge, 2012.

OATES W.E., *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace, 1972.

OATS L., *Taxation: a fieldwork reseatrch handbook*, Routledge, 2012.

OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 2012, pp. 1335 ss.

P

PACE E., *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione, i monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (a cura di), vol. IV, Padova, 1994, pp. 275 ss.

PALMIERI I., *Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, n. 2, 2004.

PANTALEONI M., *Contributo alla teoria del riparto delle spese pubbliche*, in *La rassegna italiana*, 1883, pp. 25-60, ristampato in F. Volpi (a cura di), *Teoria della Finanza Pubblica*, Milano, Franco Angeli, 1975.

PARIS D., *L'obiezione di coscienza. Studio sull'ammissibilità di un'eccezione dal servizio militare alla bioetica*, Passigli, 2011.

PAPA A., *Espressione e diffusione del servizio in Internet. Tutela dei diritti e progresso tecnologico*, Torino, 2009, p. 135.

PASTORELLI M., *Giannini tributarista. Le trasformazioni dello Stato negli anni Trenta e il problema dell'interpretazione delle leggi finanziarie*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, fasc.3, 2015, p. 975.

PAOLICCHI P., *Perché gli individui obbediscono alle norme?*, in *La norma. Mente e regolazione sociale*, R. Conte (a cura di), Roma, Editori Riuniti, 1991, pp. 77-108.

- PERRUCCI U., *La prospettiva di un fisco "etico"*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2004, fasc. 1, pp. 30-31.
- PESCATORE M., *La logica delle imposte. Sposizione di principi di diritto, di legislazione e di economia sociale e dell'ordinamento delle pubbliche imposte che ne risulta*, Torino, Stamperia della Gazzetta del Popolo, 1867.
- PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, p. 17.
- PICKHARDT M. - PRINZ A., *Behavioral dynamics of tax evasion – a survey*, in *Journal of Economic Psychology*, vol. 40, 2014, pp. 1-19.
- PIGLIARU A., *Promemoria sull'obiezione di coscienza*, in *Scritti in memoria di W. Cesarini Sforza*, Giuffrè, Milano, 1968, p. 646.
- PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2019.
- PITTARELLO A., *Evasione fiscale: processi cognitivi e comportamento del contribuente*, in *Giornale Italiano di Psicologia*, 2012, fasc. 4, pp. 771-794.
- PLAZAS M., *Il concetto di tributo alla luce del rapporto tra il diritto finanziario pubblico e il diritto tributario e tra il diritto comunitario e il diritto nazionale*, in *Riv. dir. fin.*, fasc.1, 2003, p. 105.
- POLLARI G., *Problemi dell'elusione fiscale: cause endogene ed esogene che possono favorirne la patologia*, in *Il Fisco*, n. 35, 1985.
- PRINA F., *Devianza e criminalità. Concetti, metodi di ricerca, cause, politiche*, Carocci, 2019.
- PUBUSA A., *Merito e discrezionalità amministrativa*, in *D. Disc. Pubbl.*, IX, 1994, pp. 411 ss.
- PUSCEDDU R., *L'immagine nel contratto: uno studio filosofico-giuridico delle rappresentazioni grafiche nei documenti contrattuali*, Ciclo XXXII, Università degli Studi di Cagliari.

PUVIANI A., *Teoria Della Illusione Finanziaria*, Milano, 1973.

Q

QUATTROCCHI A., *Il caso Apple nel quadro della rilevanza dei tax rulings nella disciplina del divieto di aiuti di Stato*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2021, pp. 833 ss.

QUERALT J.M., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 2020, pp. 129 ss.

R

RAGUCCI G., *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla tax compliance*, in *Giappichelli*, Torino, 2018.

RAGUCCI G., *L'etica del legislatore tributario e la certezza del diritto*, Relazione al Convegno "Etica fiscale e fisco etico", Ancona, 9 ottobre 2015, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2016, fasc. 2, pp. 441-459.

RASTELLO L., *Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale)*, in *Nss. D.I.*, p. 645.

RESTA E., *Le regole della fiducia*, Roma-Bari, 2009, p. 8.

RICCI C., *Tributi di scopo tra giustificazioni politiche e categorie giuridiche*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2011, II, pp. 357 ss.

RICCIOTTI G.L., *L'obiezione fiscale nel diritto positivo e nel diritto naturale*, Rimini, 2012.

RIGOTTI E., *Towards a typology of manipulative processes*, in *Manipulation and Ideologies in the Twentieth Century: Discourse, language, mind*, 2005, pp. 61-83.

RITSATOS T., *Tax evasion and compliance; from the neo classical paradigm to behavioural economics, a review*, in *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2010, Vol. 10 n. 2, pp. 244-262.

ROBBINS B. - KISER E., *State coercion, moral attitudes and tax compliance: evidence from a national factorial survey experiment of income tax evasion*, in *Social Science Research*, 2020.

ROCHETTI G., *Deducibilità di sanzioni pecuniarie tra etica e diritto*, Nota a Cass. sez. trib. 7 settembre 2007, n. 18860, in *Corriere Tributario*, 2008, fasc. f. 2, pp. 133-137.

ROCÍO MONTILLA SÁNCHEZ E., *La influencia de la moral fiscal en el desarrollo de los países*, 2016.

RODOTÀ S., *I problemi dell'obiezione di coscienza*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1993, p. 63.

RONCO S.M., *Aiuti di Stato e tax rulings: la difficile convivenza del giudizio di selettività con il principio di libera concorrenza*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2020, 3, pp. 1285 ss.

ROSTOVTZEFF M., *The Social and Economic History of the Hellenistic World*, Oxford University Press, Oxford, 1967, vol. 2, p. 1094.

RUFFINI E.M., *L'evasione spiegata a un evasore. Anche a quello dentro di noi*, Futura, 2013.

RUSSO F.F., *Cash thresholds, cash expenditure and tax evasion*, in *Fiscal Studies*, 2022.

RUSSO F., *Il sistema tributario romano e come esso contribuì alla grandezza di Roma*.

RUSSO P. - CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 1990.

S

SACCHETTO C., *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 2009, p. 1.

SACCHETTO C., *Etica e fiscalità*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 3, 2006, pp. 475-482.

SACCHETTO C., *La tutela all'estero del credito tributario*, Padova, 1978.

SACCHETTO C. - DAGNINO A., *L'analisi etica delle norme tributarie*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2013, fasc. 3, pp. 617-650.

SALANITRO G., *Profili giuridici dell'adempimento collaborativo, tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, n. 5.

SALERNO V., *Il caso Starbucks: primi chiarimenti giurisprudenziali su aiuti di Stato e ruling fiscali*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2020, 2, pp. 259 ss.

SALERNO V., *Il caso Magnetrol: i tax ruling del Regno del Belgio in tema di prezzi di trasferimento superano il vaglio del Tribunale dell'Unione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2019, 3, pp. 780 ss.

SALVATI A., *Etica dell'imposta e rapporti "Fisco-contribuenti": l'attualità nelle suggestioni delle opere di Caravaggio e dei pittori fiamminghi. Uno studio di "Law and Literature"*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 30 aprile 2021, p. 12.

SANTACROCE B. - FRUSCIONE L., *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto fisco-impresa*, in *Il Fisco*, 2014, n. 20.

SANTORO A., *L'evasione fiscale*, 2010.

SATZ D., *Why some things should not be for sale. The moral limits of the market*, 2010.

SBRACCIA A. - VIANELLO F., *Sociologia della devianza e della criminalità*, Laterza, 2010.

- SCARASCIA MUGNOZZA S., *Prime riflessioni sulla tassazione degli influencers*, in *Riv. dir. trib. Internazionale*, 2, 2022, pp. 117-151.
- SCHIAVOLIN P., *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, nn. 7/8, I.
- SCHMÖLDERS G., *Survey research in public finance: a behavioural approach to fiscal theory*", in *Public Finance*, Vol. 25 No. 2, 1970, pp. 300-306.
- SCHMÖLDERS G., *Fiscal psychology: a new branch of public finance* in *National Tax Journal*, vol. 12, 1959, pp. 340-345.
- SCHNEIDER F., WILLIAMS C.C., *The shadow economy*, 2013.
- SCHUMPETER J., *Die Krise des Steuerstaats, Zeitfragen aus dem Gebiet der Soziologie*, 4, 1918.
- SCIOLLA L., *L'identità a più dimensioni. Il soggetto e la trasformazione dei legami sociali*, Ediesse, Roma, 2010.
- SCOCA F.G., *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, Giappichelli, 2017, pp. 432 ss.
- SELICATO P., *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, in *Federalismi*, 10 marzo 2021.
- SELICATO P., *Trasparenza e collaborazione nel rapporto tributario: il nuovo volto della semplificazione fiscale*, in *Economia Italiana*, 2020, I, pp. 193-238.
- SELICATO P., *Tax expenditures as a means to promote the economic development in the Mediterranean area and EU State aid limitations (can economy stop war?)* in M. Greggi, Yoseph Edrey (a cura di), *Tax Law and the Mediterranean Area*, 2011, pp. 181-194.
- SELICATO P., *Global standards for global taxation: how can fairness and ethics in tax law contribute to the sustainable growth of the planet*, in *Etica Fiscale. Primera conferencia internacional sobre a «ética fiscal: perspectivas de una*

crise economica global» e XIV jornadas fiscais, Coleção Ensaios, Universidade Lusdíaada Editora, 2011, pp. 177-197.

SELIGMAN E.R.A., *Essays in Taxation*, New York, The Macmillan Company, 1921, p. 1.

SERRANÒ M. V., *Brevi considerazioni sulle prospettive di riforma in tema di abuso del diritto o elusione fiscale*, in *Bollettino Tributario*, n. 7, 2015, pp. 489 ss.

SILEONI S., *La capacità contributiva tra obblighi tributari e equilibrio di bilancio*, in *Quaderni costituzionali*, n. 4, 2018.

SLEMROD J., WEBER C., *Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy*, in *International Tax and Public Finance*, 19(1), 2012, pp. 25-53.

SLEMROD J. - YITZHAKI S., *Tax avoidance, evasion and administration*, in *Handbook of public economics Vol. 3*, pp. 1423-1470.

SMITH A., *La ricchezza delle nazioni*, UTET, 2017.

SMITH P.M., *Assessing the size of the underground economy: the Canadian statistical perspectives*, in *Canadian Economic Observer*, Catalogue No. 11-010, pp 16-33.

SMITH R.H. - WEBSTER J.M. - PARROTT W.G. - EYRE H.L., *The role of public exposure in moral and nonmoral shame and guilt*, in *Journal of Personality and Social Psychology*, 83(1), 2002, pp. 138-159.

SNAPE J., *The "Sinews of the State": historical justifications for taxes and tax law*, in *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford: Oxford University Press, 2017, pp. 9-33.

SONG Y. - YARBROUGH E., *Tax ethics and taxpayer attitudes: a survey*, in *Public Administration Review*, 1978, vol. 38, no. 5, pp. 442-452.

STEVANATO D., *Le forme di tributo nell'era industriale*, Torino, Giappichelli, 2021.

STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, Il Mulino, 2004.

STRÜMPPEL B., *The contribution of survey research to public finance*, in Peacock, A.T. (Ed.), *Quantitative Analysis in Public Finance*, Praeger Publishers, New York, 1969, pp. 14-32.

STUMPO E., *Finanza e Stato moderno nel Piemonte del Seicento*, Roma, Istituto Storico per l'età Moderna e contemporanea, 1979, pp. 470 ss.

T

TABELLINI P., *L'elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pp. 129 ss.

TAMBURRO V., *Nuove prospettive nel rapporto tra fisco e contribuente: a proposito di una recente colletanea in tema di c.d. "tax assurance"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, fasc. 3, pp. 938-967.

TARDIOLI P., *L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 4, 2000, p. 443.

TEDESCO L., *Corporativismo e autarchia in Gino Borgatta. La parabola economica di un allievo di Luigi Einaudi*, in *Il pensiero economico italiano*, XX(1), pp. 91-106.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2020.

THALER R.H., SUNSTEIN C.R., *Nudge. La spinta gentile*, 2014.

THOREAU H.D., *La disobbedienza civile*, *Corriere della Sera*, Milano, 2010.

TIEBOUT C., *A pure theory of local public expenditures*, in *Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5 (Oct., 1956), pp. 416-424.

TIMMONS F., *Taxation and representation in recent history*, in *Journal of Politics*, 2010, Vol. 72, Issue 1, pp. 191-208.

TINCANI P., *Harm Principle - Il principio del danno*, in F. Sciacca (a cura di), *L'individuo nella crisi dei diritti*, 2009, pp. 55-80.

TINCANI P., *Argomenti di giustizia distributiva*, Giappichelli, Torino, 2004.

TIRABOSCHI M., *L'evoluzione della normativa sugli ammortizzatori sociali tra emergenza e ricerca di una logica di sistema*, in *Diritto delle relazioni industriali*, 2, 2019, pp. 331-347.

TJONDRO E. - WIDURI R. - MANOY S.B., *Different Cities, Different Genders, Different Perceptions of Tax Evasion*, in *International Conference on Economics, Education, Business and Accounting*, KnE Social Sciences, 2019, pp. 133-150.

TOMO A., *Liste evasori e CEDU: riflessioni in merito alla (dubbia) proporzionalità delle misure di public shame*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2021, pp. 1-19.

TORGLER B., *Is Tax Evasion Never Justifiable?*, in *Journal of Public Finance and Public Choice*, XIX, pp. 143-168, 2001.

TORGLER B., *Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments*, in *Journal of Economic Surveys*. 16, 2002, pp. 657-684.

TORGLER B., *Cross Culture Comparison of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland*, in *International Journal of Comparative Sociology*, 45, 2004, pp. 17-43.

TORGLER B., *Tax Morale in Latin America*, *Public Choice*, 2005, pp. 133- 157.

TORGLER B., *Tax Morale and Direct Democracy*, in *European Journal of Political Economy*, 21, 2005, pp. 525-531.

TORGLER B., *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham, UK, 2007.

TORGLER B., SCHNEIDER F., *Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis*, 2007, IZA Discussion Papers 2563, Institute of Labor Economics (IZA).

TRAXLER C., *Social norms and conditional cooperative taxpayers*, in *European Journal of Political Economy*, 26 (1), 2010, pp. 89-103.

TRAVERSA E., FLAMINI A., *The Impact of BEPS on the fight against harmful tax practices: risk and opportunities for the EU*, in *British Tax Review*, Vol. 3, 2015, pp. 396-407.

TREVES. R., *Sociologia del diritto*, Torino, Einaudi, 2002.

TURCHI A., *Giustizia fiscale e dottrina sociale della Chiesa*, in *Iustitia*, 2010, fasc. 4, pt. 2, pp. 461-469.

TURCHI A., *Coscienti evasori. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, Franco Angeli, 2011.

TURCHI A., *L'obiezione fiscale tra etica, politica e diritto*, in *Dialoghi Tributari*, 4, 2011.

TVERSKY A. - KAHNEMAN D., *The framing of decisions and the psychology of choice*, in *Science*, 1981, fasc. 211, pp. 453-458.

U

UCKMAR V., *Imposte sul patrimonio. Appunti per uno studio comparativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1986, pp. 366 ss.

URICCHIO A., *L'imposizione di scopo nell'ordinamento italiano: modelli e principi ispiratori*, in A. Uricchio (a cura di), *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Maggioli, 2013, p. 11.

URICCHIO A., *L'imposta di scopo. Prime considerazioni*, in AA.VV., *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2007, p. 323.

V

VACCA I., *L'abuso e la certezza del diritto*, in *Corriere Tributario*, 2014, n. 15, pp. 1127-1139.

VALENTE P., *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2018.

VALENTE P., *Pianificazione fiscale internazionale*, Milano, 2017.

VALENTE P., *Il rapporto Fisco-contribuente secondo i modelli di Statuto proposti a livello europeo*, in *Il Fisco*, 38, 2016.

VANONI E., *Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario*, in *Opere giuridiche*, Giuffrè, Milano, 1962.

VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam, 1932.

VANISTENDAEL F., *Legal Framework for Taxation. In Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1. ed. Victor Thuronyi, 15- 70, Washington DC: International Monetary Fund, 1996.

VERRIGNI C., *Imposta di scopo a tutela del patrimonio culturale. Vincoli di destinazione e compatibilità con gli aiuti di Stato*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, III, 2018, p. 786.

VILLATA R. - RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2017, pp.72 ss.

VIGO G., *Fisco e società nella Lombardia del Cinquecento*, Bologna, Il Mulino, 1979, pp. 336 ss.

VIOLA F., *L'obiezione di coscienza come diritto*, in *Diritto&Questioni pubbliche*, n. 9, 2009.

VISCO V., *Combattere l'evasione fiscale si può*, in *Rivista bimestrale di cultura e di politica*, n. 1/2018, pp. 100-108

VERSIGLIONI M., "Etica", "scienza" e teoria dell'interpretazione giuridica, Relazione al Convegno "Etica fiscale e fisco etico", Ancona, 9 ottobre 2015, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, fasc. 1, pp. 33-54

VOGEL J., *Taxation and public opinion in Sweden: an interpretation of recent survey data*, in *National Tax Journal*, 1974, fasc. 27, 499-513.

W

WALDRON J., *Law and Disagreement*, Oxford, 2005.

WAGENAAR L., *The effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, 2015.

WARE J.R., *The Sayings of Mencius*, New American Library, New York, 1960, pp. 55 ss.

WEBBER C. - WILDAVSKY A., *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, 1986.

WEBLEY P. - ROBBEN H. - ELFFERS H. - HESSING D.J., *Tax evasion. An experimental approach*, 1991, Cambridge University Press.

WEIGEL R.H. - HESSING D.J. - ELFFERS H., *Tax evasion research: a critical appraisal and theoretical model*, in *Journal of Economic Psychology*, 1987, fasc. 8, 215-235.

WELCH M., XU Y. - BJARNASON T. - O'DONNELL P., *But Everybody Does It...The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Tax Cheating*, in *Sociological Spectrum*, 25(1), 2005, pp. 21-25.

WICKSELL K., *A New Principle of Just Taxation*, *International Economic Association Series*, in Richard A. Musgrave & Alan T. Peacock (ed.), *Classics in the Theory of Public Finance*, pp. 72-118.

WILSON J.D., *A Theory of Interregional Tax Competition*, in *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, Issue 3, May 1986, pp. 296-315.

WILSON J.D., *Trade, Capital Mobility and Tax Competition*, in *Journal of Political Economy*, Vol. 95, issue 4, August 1987, pp. 835-856.

WRIGHT MILLS C., *The Sociological Imagination*, 1959.

Y

YAW OWUSU G. M. - AMOAH BEKOE R. - KWASI ANOKYE, F. - ANYETEI L., *What Factors Influence the Intentions of Individuals to Engage in Tax Evasion? Evidence from Ghana*, in *International Journal of Public Administration*, 2020, 43:13, 1143-1155.

YU-LAN F., *A Short History of Chinese Philosophy*, Macmillan Company, New York, 1948, pp. 75 ss.

Z

ZAGREBELSKY G., *Intorno alla legge. Il diritto come dimensione del vivere comune*, Giappichelli, Torino, 2009, p. 37.

ZAMAGNI S., *Il contribuente virtuoso: come vincere la lotta all'evasione fiscale*, in A. Gentile, S. Giannini (a cura di), *Evasione fiscale e tax compliance*, Il Mulino, Bologna, 2012.

ZINGALI G., *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione in campo tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1960, I, pp. 3 ss.

ZIZZA R., *Metodologie di stima dell'economia sommersa*, Rapporto della Banca d'Italia, tema di discussione n. 463, dicembre 2002.

ZODROW G.R. - MIESZKOWSKI P., *Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Under-provision of Local Public Goods*, in *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, Issue 3, May 1986, pp. 356-370.

ZOPOLO A., *L'imposta sul valore aggiunto, primo passo verso l'armonizzazione fiscale nella Cee*, in *Il Politico. Rivista di Scienze Politiche*, 1969, pp. 149-172.

ZOPOLO A., *Uno strumento di politica economica: l'imposizione diretta*, in *Il Politico*, vol. 27, n. 1, 1962, pp. 181-191.

ZOPPINI G., *Prospettiva critica della giurisprudenza "antielusiva" della Corte di Cassazione (1969-1999)*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, p. 991.

