

Paolo Silvestri¹

Libertà fiscale. Alcune chiarificazioni filosofico-giuridiche²

ABSTRACT

This article attempts to shed light on the notion of fiscal freedom by developing two minimalist theses, merely designed to clarify what fiscal freedom is not: a) the relationship between taxation and freedom cannot be thought of in merely economic and merely dichotomous terms; b) negative freedom is a necessary but not sufficient condition of fiscal freedom. To substantiate these claims, it focuses mainly on the fallacies and errors inherent in the way the relationship between freedom and taxation is commonly thought of, starting with the main ontological and epistemological shortcomings of the Indexes of Fiscal Freedom. The “Myth of ownership” versus “Myth of state” debate as well as the problems of fiscal tyranny and legal certainty are then analyzed to show how the notion of fiscal freedom cannot do without a minimal core of negative freedom, and how this is still not sufficient. Finally, it is shown how the economic and empirical literature on tax compliance and tax morale, and the rediscovery of the category of reciprocity, can make a contribution to rethinking the problem of fiscal freedom and tax coercion.

KEYWORDS

Tax freedom; Negative freedom; Indexes of Fiscal Freedom; Tax compliance; Coercion

INDICE

1. Introduzione; 2. I limiti degli Indici di libertà fiscale; 2.1. Indici di libertà fiscale e Tax Freedom Day; 2.2. Limiti ontologici e metodologici, e distorsioni cognitive; 2.3. Misurare la libertà fiscale? Quale libertà? Di chi?; 3. Oltre la dicotomia “Mito della proprietà” versus “Mito dello stato”; 3.1. “Mito della proprietà” versus “Mito dello stato”; 3.2. La circolarità del sistema fiscale; 4. Tirannia fiscale e certezza del diritto; 4.1. Limiti al potere impositivo; 4.2. Caos regolamentativo e certezza del diritto; 5. Coercizione, cooperazione, compliance; 5.1. Imperativismo giuridico e coercizione; 5.2. Tax compliance, tax morale, reciprocity; 6. Conclusioni

1. Introduzione

Cos'è la libertà fiscale? La domanda presuppone un insieme di questioni molto intricate. Se pensiamo allo spettro di posizioni che vanno da “la proprietà è un furto” fino a “la tassazione è un furto”,³ ci rendiamo subito conto dell'estrema complessità del problema e delle sue stratificazioni. Tuttavia, questa domanda non è stata molto esplorata nelle scienze sociali, nella filosofia e nella filosofia del diritto.⁴

¹ Ricercatore in Filosofia del Diritto, Dipartimento di Giurisprudenza, Università di Catania. Contatti: paolo.silvestri@unict.it

² Questo articolo rielabora e sviluppa alcuni paragrafi delle sezioni 1, 2 e 4 di Silvestri (2018).

³ L'argomento “la tassazione è un furto” ricorre, con diverse sfumature, nel pensiero libertario. Ha origine nella “parabola dello schiavo” di Spencer (1994: 96-97), poi ripresa e modificata da Nozick (1974), che equipara la tassazione al “lavoro forzato”. “La proprietà è un furto” è la celebre tesi di Proudhon (1876).

⁴ Basti guardare, ad esempio, su Google Scholar il numero sorprendentemente esiguo di lavori che contengono le parole “tax”, “taxation” “freedom” o “liberty” nel titolo. Fra le poche eccezioni nel panorama della filosofia del diritto italiana

Inoltre, se il problema della libertà fiscale è declinato in chiave normativa: “perché pagare (o non pagare) le imposte?”, cioè interrogandosi sulla legittimità del potere di tassare e della correlata ‘coercizione’ fiscale, esso si sovrappone, ma solo in parte, con il fondamentale e difficile problema filosofico-giuridico-politico dell’obbligazione: “perché obbedire alla legge?”

Che infatti il primo problema sia solo parzialmente sovrapponibile al secondo, lo si può capire facilmente considerando il fatto che i cittadini-contribuenti possono percepire le tasse come limitazione (anche se vaga e indefinita) della libertà, non solo quando il potere di tassare è arbitrario e/o confiscatorio, o la pressione fiscale è troppo alta, ma anche quando le tasse sono ingiuste o inique, non chiaramente collegate a un beneficio percepibile, non discusse pubblicamente/democraticamente, o quando il governo, finanziato con le tasse, promulga leggi o approva politiche contrarie ai diritti umani, come nel caso storico della schiavitù (che spinse Henry David Thoreau a esortare i cittadini a non pagare le tasse nel suo saggio *Resistance to Civil Government* (1849) noto anche con il titolo *Civil Disobedience* (2016)), o quando le tasse redistribuiscono la ricchezza in modo ideologico, vengono sprecate per scopi che non hanno nulla a che fare con il bene comune ma solo con il bene privato dei politici e delle loro clientele, o quando la burocrazia e i regolamenti relativi agli adempimenti fiscali sono tali e tanti da rendere la compliance fiscale eccessivamente onerosa, se non impossibile, anche per il cittadino che è molto rispettoso della legge e paga ‘volentieri’ le tasse. E l’elenco dei problemi annotati sui *cahiers de doléances* del cittadino comune potrebbe non finire qui, tanto più se la percezione di due o più di questi problemi e le loro infinite combinazioni possono coesistere nella mente di cittadini diversi con pesi e misure diverse.

Ancora, il modo in cui concepiamo la libertà fiscale e, quindi, il rapporto tra libertà e fisco dipende, inevitabilmente, da come pensiamo e percepiamo tanto la libertà quanto il fisco. Fra l’altro, ciò che rende complicata una chiarificazione della nozione di libertà fiscale è che i due termini ‘libertà’ e ‘fisco’ sono spesso concepiti in rapporto di coimplicazione reciproca (la concezione di ‘libertà’ retroagisce sulla concezione del ‘fisco’, e viceversa), ed entrambe si stagliano sullo sfondo di un retroterra storico, culturale o filosofico non facilmente generalizzabile.

La difficoltà della domanda “cos’è la libertà fiscale?” richiede, quindi, una preliminare delimitazione del campo di indagine e degli scopi di questo articolo. Mi riterrei soddisfatto se esso riuscisse a sgombrare il campo da alcune concezioni dominanti, riduttive e fuorvianti della libertà fiscale, e se riuscisse almeno a chiarire *cosa la libertà fiscale non è*.

A questo riguardo, le due tesi che vorrei sostenere sono le seguenti: a) *la relazione tra fisco e libertà deve essere pensata in termini non meramente economici e non meramente dicotomici*; b) *la libertà negativa è una condizione necessaria ma non sufficiente della libertà fiscale*.⁵

L’articolo è così strutturato. Nel § 2 muoverò da un’analisi critica del modo più comune di pensare il rapporto tra libertà e fisco come un gioco a somma zero, emblematicamente rappresentato dagli “Indici di libertà fiscale”, i quali incorporano e sintetizzano bene l’approccio economico, quello dicotomico, e di libertà negativa. Nei §§ 3 e 4 proverò poi a mostrare come alcuni dei problemi additati da questi indici possano essere meglio espressi traducendoli in una prospettiva filosofico-giuridica. Cercherò di mostrare come si possa superare l’*impasse* del dibattito, troppo dicotomico, tra “mito della proprietà” e “mito dello stato”, e come il problema della tirannia fiscale e del limite al potere impositivo, e il problema della certezza del diritto, indichino tanto la necessità di un nucleo minimo di libertà negativa nella libertà fiscale quanto la sua insufficienza. Nel § 5 mostrerò come la

si v. Di Robilant (1981), i contributi nel volume a cura di Velo Dal Brenta (2018), ma anche D’Agostino (2017), sebbene focalizzato sul tema della giustizia fiscale e non della libertà. Nel panorama internazionale, invece, cfr. Murphy & Nagel (2002) e Holmes & Sunstein (2013) (sui quali torneremo *infra*) anche se il dibattito scaturito da questi lavori si è prevalentemente concentrato su questioni egualitarie e di giustizia fiscale. In ambito filosofico-giuridico e in una prospettiva egualitaria si v. Dworkin (2000).

⁵ Per gli scopi chiarificatori di questo articolo mi pare sufficiente la celebre definizione di libertà negativa fornita da Isaiah Berlin in *Two concepts of liberty* ([1969] 1989). Nella prossima sezione vedremo come le concezioni dominanti di libertà fiscali siano riconducibili ad essa. Per un’analisi filosofico-giuridica delle nozioni e del problema della libertà si v. Andronico (2019).

letteratura economica ed empirica sulla *tax compliance* e la *tax morale*, e la conseguente riscoperta della categoria della reciprocità, possano fornire un contributo al ripensamento del problema della libertà e della coercizione fiscale. Il § 6 riassume e conclude le principali riflessioni svolte nell'articolo.

2. I limiti degli Indici di libertà fiscale

Una concezione piuttosto comune di libertà fiscale è quella emblematicamente rappresentata, veicolata e diffusa dagli “Indici di libertà fiscale”. In tali Indici, il rapporto tra fisco e libertà è solitamente pensato in termini di reciproca esclusione, come una correlazione negativa o un gioco a somma zero: *più fisco = meno libertà*, o *meno fisco = più libertà*.

Analizzerò prima i più famosi Indici di libertà fiscale (§ 2.1). Evidenzierò poi i loro principali difetti ontologici e metodologici (§2.2), mostrando altresì come la pretesa di misurare la libertà in opposizione al fisco possa condurre ad esiti del tutto paradossali (§ 2.3).

2.1. Indici di libertà fiscale e Tax Freedom Day

Uno dei più noti Indici di fiscal freedom è quello sviluppato dalla Heritage Foundation (e pubblicato insieme al Wall Street Journal) nell'orizzonte di una più ampia ricerca volta a fornire una classifica della *libertà economica* in vari paesi del mondo, e su base annua. Poiché la libertà fiscale è una delle dieci libertà ricomprese nella più ampia nozione di libertà economica, conviene partire da quest'ultima per comprendere la prima.

Alcune citazioni basteranno a chiarire come gli autori dello studio della Heritage Foundation intendono la libertà economica, e quindi anche la libertà fiscale, a partire da due premesse correlate (Miller, Roberts 2011⁶): da un lato, la concezione Lockean dei diritti di proprietà e *self-ownership* (ivi: 20⁷), dall'altro, una corrispettiva concezione negativa di libertà come assenza di “constraints”, “interference” or “coercion” da parte dello stato o governo.

“In an economically free society, each person controls the fruits of his or her own labor and initiative. Individuals are empowered—indeed, entitled—to pursue their dreams by means of their own free choice” (ivi: 19). La concezione della libertà economica “has at its heart consideration of the relationship between the individual and the state. In general, state action or government control that *interferes* with individual autonomy limits economic freedom” (ivi: 20, corsivo aggiunto).

Nel precisare i loro intenti, gli autori sembrano preoccupati di non voler proporre solamente una concezione meramente negativa di libertà, introducendo cioè una non ben precisata nozione di “autonomia” (in verità menzionata solo una volta: *ibidem*): the Index of Economic Freedom is not “a call for anarchy” e “the goal of economic freedom is not simply an absence of government coercion or constraint, but the creation and maintenance of a sense of liberty for all” (*ibidem*).

Tuttavia, la loro definizione di libertà economica e la successiva discussione non fanno altro che appellarsi a una concezione di libertà negativa come assenza di “constraints”, “interference” or “coercion” (termini che invece ricorrono molte volte). Prendiamo la loro definizione di libertà economica:

A comprehensive definition of economic freedom should encompass all liberties and rights of production, distribution, or consumption of goods and services. The highest form of economic freedom should provide

⁶ Mi riferisco qui all'edizione del 2011, ma gli studi precedenti e successivi ripetono in maniera identica queste definizioni di libertà.

⁷ Gli autori, fra l'altro, si riferiscono anche ad Adam Smith: “The property which every man has in his own labor, as it is the original foundation of all other property, so it is the most sacred and inviolable.” (Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (New York: The Modern Library, 1937), 121–122; first published in 1776; cit. in Miller, Roberts 2011: 20n).

LIBERTÀ FISCALE. ALCUNE CHIARIFICAZIONI FILOSOFICO-GIURIDICHE

an absolute right of property ownership; fully realized freedoms of movement for labor, capital, and goods; and an absolute absence of coercion or constraint of economic liberty beyond the extent necessary for citizens to protect and maintain liberty itself. (ibidem, corsivo nell'originale)

È importante far notare sin d'ora che gli autori devono comunque ammettere che

some government action is necessary for the citizens of a nation to defend themselves, promote the peaceful evolution of civil society, and enjoy the fruits of their labor. This Lockean idea is embodied in the U.S. Constitution. For example, citizens are taxed to provide revenue for the protection of person and property as well as for the common defense. (ibidem)

Sicché essi accettano che alcune tasse dovranno pur essere pagate per quei

public goods [as] police [...], impartial judiciary [necessary to] protect property rights [and] enforce contracts [which] are themselves vital ingredients of an economically free society. [However,] when government action rises beyond the minimal necessary level, it can become corrosive to freedom – and the first freedom affected is often economic freedom (ibidem).

Da questa concezione (negativa) di libertà economica, e dalle sue due premesse, discende la definizione di *libertà fiscale*:

Fiscal freedom is a direct measure of the extent to which individuals and businesses are permitted by government to keep and control their income and wealth for their own benefit and use (ivi: 22).

La libertà fiscale è quindi calcolata tenendo in conto tre parametri (equamente ponderati tra loro): “the total tax burden (including all forms of direct and indirect taxation at all levels of government) as a percentage of total GDP”; “the top marginal tax rate on individual income”; “the top marginal tax rate on corporate income”. In questa prospettiva,

the marginal tax rate confronting an individual is, in effect, the *government's cut* of the profit from his or her next unit of work or engagement in a new entrepreneurial venture; whatever remains after the tax is subtracted is the individual's actual reward for the effort (ibidem, corsivo aggiunto).

Sostanzialmente, il benchmark per il calcolo dell'Indice di libertà fiscale assume che il massimo di libertà fiscale si abbia con una tassazione eguale a zero.

Per completare il quadro della rappresentazione del fisco che emerge da questi studi, è importante ricordare che nell'Indice complessivo di libertà economica è incluso un “Indice del government spending”. Nonostante si premetta che “there are *public goods*, the *benefits of which accrue broadly to society in ways that markets cannot appropriately price*” (Miller, Roberts 2011: 22, corsivo aggiunto), la conclusione è che

all government spending that must eventually be financed by higher taxation, however, entails an opportunity cost equal to the value of the private consumption or investment that would have occurred had the resources involved been left in the private sector (ibidem).

Dunque, il government spending ha un valore o peso negativo per la libertà economica. Il benchmark per il calcolo dell'Indice del government spending assume quindi che il massimo di libertà si abbia con un government spending eguale a zero. In sintesi: *più government spending = meno libertà; meno government spending = più libertà*.

Infine, è importante ricordare che esiste un altro modo, più semplice e più popolare (soprattutto negli Stati Uniti e nel Regno Unito), di calcolare la libertà fiscale, il *tax freedom day*, elaborato dalla Tax Foundation.⁸

Il *tax freedom day* è il primo giorno dell'anno in cui una nazione nel suo insieme ha teoricamente guadagnato abbastanza reddito per pagare le proprie tasse, oppure, come si dice in maniera più ‘efficace’ (da un punto di vista retorico e comunicativo), è il giorno in cui i cittadini smettono di

⁸ Il calcolo annuale del Tax freedom day lo si trova facilmente sul sito della Tax Foundation: <https://taxfoundation.org>. Ma si veda anche l'indice elaborato dall'Adam Smith Institute: <https://www.adamsmith.org/taxfreedomday/>.

lavorare per il governo e iniziano a lavorare per sé stessi. In questa prospettiva, da quel giorno in poi si è *liberi dal fisco*, semplicemente inteso come carico fiscale.

Si potrebbe pensare che questi Indici di libertà fiscale abbiano almeno il merito di tradurre, rendere visibile e comunicare in forma facilmente comprensibile l'entità del carico fiscale. Essere edotti circa la reale entità e portata di questo carico – tanto più se i cittadini generalmente lo ignorano – sembrerebbe un guadagno in termini di conoscenza, o quanto meno un possibile punto di partenza (tra i tanti) per una discussione sul fisco.

Nondimeno, questi Indici impostano il problema della relazione tra *libertà e fisco* come un *rapporto di reciproca esclusione*, in quanto muovono da una concezione terribilmente semplificata e parziale tanto del 'fisco' quanto della 'libertà'. Alla fine ne risulta una rappresentazione complessivamente sbagliata e fuorviante del rapporto tra cittadino-contribuente e fisco. Cerchiamo di capire perché.

2.2. Limiti ontologici e metodologici, e distorsioni cognitive

Un 'indice' 'indica' una certa realtà, ma ciò è vero solo per l'etimo della parola, giacché esso 'costruisce' e 'rende visibile', cioè pone la 'realtà' che rappresenta a partire da una certa luce e angolatura. Come abbiamo iniziato a vedere, gli indici di libertà fiscale sono pensati a partire dalla nozione (normativa) di libertà negativa, e la realtà che illuminano riflette questo punto di vista.

Cominciamo dalla 'realtà' fisco. Gli Indici di libertà fiscale muovono da una concezione negativa del fisco come mero "fiscal burden", o come ciò che "cut" le risorse prodotte. Tale concezione è ontologicamente sbagliata: essi guardano al solo lato del 'sacrificio' dell'imposta e non anche al suo (eventuale) 'beneficio'. È come se si guardasse al bilancio pubblico vedendo il solo lato delle entrate, e non anche quello delle uscite. E anche quando tali Indici considerano il "government spending", esso ha un valore puramente negativo, nonostante le ripetute affermazioni riguardanti i "benefici" dei "beni pubblici", seppur di uno stato minimo. Gli Indici di libertà fiscale assumono quindi una *realtà* fiscale *dimezzata* e restituiscono una *rappresentazione* altrettanto dimezzata di questa realtà.

D'altra parte, nella misura in cui insistono solo sul "fiscal-burden", essi concepiscono il rapporto tra cittadino-contribuente e fisco in maniera riduttiva, cioè come un rapporto meramente economico, e non anche e in primis giuridico e politico (si v. anche § 3.2).

Alcune distorsioni cognitive e percettive causate dagli Indici di libertà fiscale possono aiutare a comprendere la natura di questi problemi. Poiché 'rappresentare' significa 'rendere presente' e, quindi, visibile e comunicabile l'oggetto della rappresentazione, tali Indici finiscono con l'influenzare il modo in cui percepiamo il fisco, tanto più se hanno una grande risonanza mediatica. D'altra parte, non si può escludere che essi facciano leva sul fatto che il peso delle imposte è più facilmente percepibile e visibile dei loro benefici. Ad esempio, sappiamo cioè *quando* e *quanto* dobbiamo pagare (si pensi a quando il commercialista ci presenta il conto), ma faticiamo a *vedere*, *calcolare* ed *apprezzare* i benefici, soprattutto se questi sono spalmati nel tempo.

Per spiegare il punto, ripartiamo dal semplice metodo di calcolo del Tax freedom day. Prendendo ad esempio quello calcolato dall'Adam Smith Institute per l'anno fiscale 2016 del Regno Unito, il Tax freedom day coincide con il 3 Giugno. Questo vuol dire che i redditi maturati in 154 giorni di lavoro sono andati allo stato, e che quindi residuano 212 giorni di 'libertà' (366 giorni in tutto, essendo l'anno 2016 bisestile).

Senza modificare minimamente questo metodo di calcolo, qualcuno si è spinto a concepire un *Social solidarity day*. Esso coincide con il 31 Luglio:

For the first 212 days of the year, every penny you've earned you've kept for yourself. In the meantime, you've been enjoying and helping others enjoy the health service, public education, kerbside waste collection, policing, defence, pensions, roads and welfare payments, all for free. Only since Sunday [July

31] have you started to contribute your share to all these and many more benefits of a modern, developed state. (Baggini 2016).

Oppure, potresti arrivare a concepire le ‘celebrazioni’ di un *Tax slavery day*. Perché no? Esso coinciderebbe con il primo giorno dell’anno in cui i cittadini smettono di lavorare per sé stessi e iniziano a lavorare per il governo. Il carattere provocatorio di questa ‘celebrazione’ o giornata di ‘sciopero’ o ‘protesta’ contro il governo è estremamente coerente con la rappresentazione negativa del fisco fornita dagli Indici di libertà fiscale.

Questi esempi mostrano come nulla sia cambiato quanto all’osservazione e alla misurazione ‘oggettiva’ del rapporto fisco/libertà, ma la sua rappresentazione oscilla dalle tinte rosee del Social solidarity day alle tinte fosche del Tax slavery day, alterandone completamente la percezione.

Ovviamente, prima ancora di celebrare alcunché (se mai ci fosse qualcosa da celebrare), si tratta di capire se non vi sia qualcosa di sbagliato nelle concezioni del rapporto tra fisco e libertà (o solidarietà), che stanno a monte di questi metodi di calcolo.

Cominciamo con due notazioni generali. La prima: mentre il Tax freedom day e il Tax slavery day presuppongono una concezione meramente negativa del fisco, identica a quella degli Indici di libertà fiscale, il Social solidarity day rischia di semplicemente rovesciarla in positiva, ma è certamente più ‘realistica’, se non altro perché tiene nel debito conto *anche* i benefici della tassazione. La seconda: tutte e tre le celebrazioni, tuttavia, continuano a presupporre l’esistenza di un *prima* e un *dopo* tra il mondo del fisco e quello della libertà (o solidarietà) (tornerò sul punto nel § 3).

Se si riconosce che la realtà fiscale non può essere dimezzata, che cioè bisogna tenere nel debito conto *anche* i benefici della tassazione, si comprende il grave errore e la contraddizione degli Indici di libertà fiscale: è completamente sbagliato assumere quale benchmark della libertà fiscale (ed economica) tanto una tassazione pari a zero quanto un government spending pari a zero. E ciò tanto più se gli autori stessi di questi Indici ammettono un “minimal necessary level” di beni e servizi pubblici (se non altro per la difesa, la sicurezza della persona, della proprietà e dei contratti), e che questi sono “vital ingredients of an economically free society”. Se tali beni e servizi pubblici sono davvero “necessari” e “vitali”, allora sono la *condizione di possibilità della stessa libertà economica*, cioè di *tutte* le attività e libertà economiche *incluse* nella definizione di libertà economica, e quindi anche della libertà fiscale.

E se questo è vero, allora il benchmark della libertà fiscale, per essere coerente con le summenzionate premesse, dovrebbe essere parametrato e calcolato sulla base di quel “minimal necessary level”, cioè su quel livello minimo di tassazione e government spending “necessari” a produrre quei beni e servizi pubblici, a loro volta “necessari” per le attività e libertà economiche dei privati.

Come se non bastasse, tali Indici presentano altresì non pochi problemi (lato sensu) ‘metodologici’.

Un primo, e importante, problema è che la libertà fiscale è considerata un aspetto o *parte* della più ampia libertà economica, e che il rapporto tra parte e tutto è inteso come correlazione positiva: *più libertà fiscale = più libertà economica; meno libertà fiscale = meno libertà economica*. Ma ciò non è sempre vero.

A questo riguardo, basti ricordare l’esempio dei paesi comunisti dove la pressione tributaria era notoriamente bassa (per evidenti ragioni legate alla collettivizzazione della proprietà privata), ma che certo non erano dei modelli esemplari di libertà economica, per non parlare delle altre libertà.⁹

In secondo luogo, il classico esempio dei paesi scandinavi – con un alto livello di pressione fiscale, e che tuttavia risultano sempre ben posizionati nell’Index of Economic Freedom della stessa Heritage Foundation, al fianco di paesi come gli Stati Uniti o la Gran Bretagna, ha destato diversi dubbi circa i metodi di calcolo degli Indici di libertà fiscale anche tra le posizioni libertarians che vorrebbero che la libertà fiscale abbia un peso relativamente maggiore negli Indici complessivi di libertà economica.¹⁰

⁹ Si v. Del Punta (1981).

¹⁰ Si v. Karlsson (2005).

Infine, ma non da ultimo, si consideri che gli stessi autori degli Indici di libertà economica hanno dovuto paradossalmente ammettere che qualche risultato “perverso” è effettivamente emerso dai calcoli e dalle classifiche della libertà fiscale nei vari paesi:

Perversely, some of the least developed countries in the world receive artificially high scores for fiscal freedom and government spending in the *Index of Economic Freedom*, not because of any particular restraint or virtue by their governments, but rather because they lack the basic information about who is earning income at what levels (Miller, Roberts 2010: 52).

Ammettere questo errore, significa ammettere che c'è bisogno di una amministrazione statale-fiscale, se non altro per la sua necessaria funzione di raccolta di informazioni, coordinamento e di enforcement. Come vedremo, tali funzioni sono necessarie anche a prescindere dalla presenza o meno di un potere coercitivo (§ 5.1).

Soprattutto, questo risultato “perverso” mostra come il problema possa essere non solo il troppo governo, bensì il troppo poco governo.

2.3. Misurare la libertà fiscale? Quale libertà? Di chi?

Più in generale, si può discutere se abbia senso un approccio meramente quantitativo alla libertà fiscale. Occorre cioè chiedersi se la libertà fiscale non abbia *anche* aspetti qualitativi che sfuggono alla sua misurazione quantitativa, e se, anche volendo misurarla,¹¹ abbia senso parlare di massimizzare il “sense of liberty for all”, e chi siano i reali beneficiari di tale libertà. E ciò perché il rapporto fisco e libertà concepito sulla base della pressione fiscale dice poco o nulla riguardo al modo in cui i cittadini-contribuenti percepiscono tanto la pressione fiscale quanto il relativo “senso di libertà” individuale e/o collettiva.

Anzitutto, la percezione di libertà o illibertà in relazione alla pressione fiscale è un fattore soggettivo e culturale estremamente variabile nel tempo e nello spazio. Ciò che oggi è considerato un livello medio di tassazione, poteva essere percepito come confiscatorio in uno stato liberale ottocentesco. Lo stesso dicasi quanto alle diverse culture della tassazione e del welfare state, ad esempio negli Stati Uniti e nei Paesi scandinavi. Se infatti si ammette, ragionevolmente, tale diversità culturale, che senso ha creare una classifica – come quella della Heritage Foundation & Wall Street Journal – volta a *confrontare* i gradi di libertà fiscale presenti nei diversi paesi oggetto di studio? Che senso ha dire che gli Stati Uniti hanno più libertà fiscale dei Paesi scandinavi, se i cittadini di questi paesi hanno culture della libertà, delle tasse e del welfare state completamente diverse tra loro?

Infine, l'impostazione quantitativa di questi Indici di libertà sembra avere un retroterra filosofico di tipo utilitaristico, con tutti i suoi limiti. Se e nella misura in cui gli istituti di ricerca o fondazioni che propongono gli Indici di libertà fiscale chiedono una ‘maggiore’ libertà fiscale, tanto individuale quanto collettiva (massimizzare il “sense of liberty for all”), non è del tutto chiaro chi siano o debbano essere i beneficiari o detentori di questa maggiore libertà fiscale.

Se dovessimo ad esempio ragionare utilitaristicamente in termini di ‘massima libertà (fiscale) per il maggior numero’, arriveremmo a conclusioni piuttosto paradossali. Per intendere il punto, si consideri che nei sistemi fiscali dei paesi occidentali, da un lato, la pressione fiscale totale e le aliquote fiscali marginali più alte gravano solitamente sui più ricchi, che sono una esigua minoranza; dall'altro, tali sistemi fiscali sono generalmente improntati alla progressività e hanno soglie di esenzione sotto un minimo vitale e/o altre forme di deduzioni e detrazioni fiscali per i meno abbienti. Sicché, da queste premesse si dovrebbe concludere che tali sistemi fiscali realizzano certamente una libertà ‘maggiore’ per il ‘maggior’ numero, cioè la maggioranza della popolazione.

¹¹ Non posso qui entrare nel complesso dibattito sulla possibilità e/o sensatezza degli approcci volti a misurare e/o massimizzare la libertà. Si vedano almeno le due principali posizioni, rispettivamente contrarie e favorevoli, di Taylor (1985) e Carter (1999).

Inoltre, in questa prospettiva, coloro che godono della massima libertà fiscale sono coloro che potremmo chiamare i ‘cittadini-non-contribuenti’: coloro che rientrano nella soglia di esenzione e/o che hanno detrazioni tali da non pagare le tasse. Questi cittadini-non-contribuenti sarebbero i più liberi di tutti, proprio perché non soggetti ad alcuna ‘pressione’ tributaria. Sicché, coerentemente con la premessa normativa degli Indici di libertà fiscale, cioè la nozione di libertà negativa, la conclusione paradossale a cui arriveremmo è che quanto più siamo poveri, tanto più siamo liberi (dal fisco).

Dunque: *più miseria = più libertà*. Francamente, mi pare una concezione un po’ ‘misera’ della libertà.

3. Oltre la dicotomia “Mito della proprietà” versus “Mito dello stato”

Abbiamo visto come uno dei presupposti degli Indici di libertà fiscale sia una concezione di libertà negativa dipendente da una concezione di proprietà di origini Lockeane, e come uno dei principali errori di questi Indici stia nella concezione meramente negativa del fisco (e delle imposte), come ciò che pesa, “cut” o toglie via.

Mostrando le distorsioni cognitive generate da tali indici abbiamo infine notato come gli Indici di libertà fiscale e il Fiscal freedom day, come anche le finzionali celebrazioni di un Tax slavery day o di un Social solidarity day continuino a presupporre l’esistenza di un *prima* e un *dopo* tra il mondo del fisco e quello della libertà (o solidarietà), o, più in generale, di un *pre-tax world* e di un *post-tax world*, lì dove, tuttavia, il Social solidarity day rischia di semplicemente rovesciare l’ordine del ‘prima’ e del ‘dopo’. Si tratta ora di mostrare la fallacia di queste concezioni.

3.1. “Mito della proprietà” versus “Mito dello stato”

Parte del dibattito filosofico sulla tassazione di questo ultimo quarto di secolo è stato rilanciato da due importanti libri di Stephen Holmes e Cass Sunstein (1999), *The cost of rights: Why liberty depends on taxes*, e Liam Murphy e Thomas Nagel (2002), *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*.

Essi condividono una concezione convenzionalista e costruttivista del diritto e dello stato. “Private property [is] a creation of state action,” e solo le “leggi” create dallo stato permettono ai detentori dei diritti di proprietà “to acquire and hold what is ‘theirs’” (Holmes, Sunstein, 1999: 66, 230).

Per Murphy e Nagel “the myth of ownership” dipende dall’errata idea di un “pre-tax world” o un “pre-tax income”: “the idea of a prima facie property right in one’s pre-tax income – an income that could not exist without a tax-supported government – is meaningless” (Murphy and Nagel 2002: 36). Poiché il diritto di proprietà non è un diritto naturale, ma una convenzione stabilita per legge, la ricchezza e il reddito individuali dipendono dal governo e dalle leggi che esso applica. Senza il governo, non esisterebbero né il mercato né la proprietà.

Questo argomento è molto problematico perché può essere facilmente capovolto. Come notato da Schoenblum

it overvalues at 100% the government’s contribution to wealth production and maintenance. Without individual contribution, there would be nothing for law to protect. Thus, the authors [Murphy and Nagel] appear to undervalue grossly individual contributions, while greatly inflating the government’s contribution (Schoenblum 2003: 562-63).

Tra l’altro, Shoenblum nota come le implicazioni di questo argomento possano essere piuttosto pericolose: “if the government can claim 100% of all wealth because it makes private property possible, then it can also circumscribe or deny all civil rights that it also makes possible through the enforcement of law” (*ibidem*).

Riformulando leggermente l'argomentazione di Schoenblum, si potrebbe sostenere che senza il contributo dei cittadini-contribuenti non esisterebbe il governo. Tuttavia, capovolgere l'argomentazione di Murphy e Nagel non è affatto sufficiente, poiché porta semplicemente a una situazione del tipo 'uovo o gallina', o a un regresso infinito alla ricerca di chi ha contribuito per primo: l'individuo o lo Stato?

Mi pare evidente che il problema sia mal posto da entrambe le parti del dibattito. La circolarità c'è, ma deve essere pensata in altro modo.

3.2. La circolarità del sistema fiscale

Già più di un secolo fa, gli studiosi della tradizione italiana di scienza delle finanze avevano criticato la concezione meramente negativa e 'sacrificale' del fisco, particolarmente radicata nella tradizione di scienza delle finanze anglosassone, e ancora oggi prevalente, in quanto trova il suo addentellato costituzionale nel principio dell'*ability to pay* piuttosto che nel *benefit-received principle*.

Limitandomi solamente alle riflessioni critiche di Luigi Einaudi,¹² il più illustre esponente della tradizione italiana, egli sosteneva che:

[alla parola 'imposta'] fa d'uopo togliere di dosso la taccia di qualcosa che 'pesa', che 'grava', che 'porta via'. L'imposta, se propria di uno stato organizzato per il servizio dei consociati, non pesa, non grava non porta via nulla; anzi aumenta il reddito, cresce la quantità delle cose buone che gli uomini cittadini hanno o ricevono, cresce il reddito nazionale totale. L'imposta pesa, grava, porta via, diventa taglia se i governi sono tirannici, oppressivi; se, rispettate le forme legali, la somma delle cose è caduta nelle mani del tiranno, di una oligarchia. (Einaudi 1959: xii).

Per Einaudi il processo fiscale va inteso nella sua interezza di entrate e uscite e come parte di una complessa istituzione morale-giuridica-politica-economica in cui e attraverso cui i cittadini vivono come membri di una comunità. Pertanto, la tassazione non è mai "un fatto puramente economico" (Einaudi 1959: XVIII), e il 'peso' della tassazione è anche e soprattutto una questione giuridico-politica.

Einaudi aveva inoltre elaborato una concezione dello "*Stato come fattore di produzione*" (Einaudi 1942) (di beni e servizi pubblici, remunerati attraverso le imposte) che è in un *rapporto circolare con l'insieme degli altri fattori di produzione*. L'imposta, quindi, non implica un "taglio", al contrario, "*grazie all'imposta, lo Stato crea l'ambiente giuridico e politico in cui gli uomini possono lavorare, organizzarsi, inventare, produrre*". Ma, aggiungeva, con una importante precisazione e avvertimento, questo *non implica "che tutto il prodotto sociale, tutto il reddito nazionale, sia una prerogativa dello stato"*. Implica solo che in questo processo circolare la "distribuzione del reddito nazionale annuo" sarà tale che ogni fattore di produzione sarà (almeno in linea tendenziale o ideale) remunerato (Einaudi 1940: 199).

La riflessione di Einaudi mostra come ci si possa facilmente liberare tanto dal mito della proprietà quanto dal mito dello Stato, e la summenzionata precisazione indica come si possa evitare di cadere nel pericolo additato da Schoenblum.

Infine, nella visione di Einaudi, il 'pagare' un tributo non è mai un semplice 'pagare', né è riducibile al 'quanto' pagare: la percezione del rapporto tra fisco e libertà può dipendere da fattori culturali e istituzionali non meramente economici. Nella tradizione Italiana di Scienza delle Finanze il fenomeno fiscale era considerato non solo un fenomeno 'economico', ma sempre e anche giuridico, politico e/o sociologico, e la stessa 'pressione tributaria' (pur in tempi di tassazione molto leggera) era sempre concepita come parte di un problema più vasto.

¹² Sulla teoria fiscale di Einaudi, con riferimento ai temi qui trattati, si v. Silvestri (2023). Per un inquadramento di questa teoria nell'orizzonte del suo pensiero filosofico-giuridico e politico, con particolar riguardo ai temi della libertà e del buon governo si v. Silvestri (2008 e 2012).

Come ricordava Einaudi, con le parole di un (non ben identificato) “rappresentante ottantenne della terza generazione di una dinastia di economisti e filosofi”:

sono contribuente a Ginevra, e, a due passi di qui nella Savoia francese; e pago, proporzionalmente ai redditi rispettivi, tre volte più di imposta a Ginevra che in Savoia. Eppure di pagar tanto di più sono contento. *So perché pago. Vedo i servizi che mi sono resi. Ho discusso, direttamente o per mezzo dei miei rappresentanti, soldo per soldo ogni aumento di spesa ed ogni aumento di imposta. Così, dappertutto, nei nostri cantoni.* (Einaudi (1940) 1959: 295, corsivo aggiunto)

Gli aspetti richiamati da Einaudi – conoscere (“so”) le ragioni del “perché pago” le imposte, attraverso sia la “discussione” pubblica e in parlamento delle entrate e delle spese, sia la “visione” dei benefici –, quantunque derivati dal modello cantonale svizzero, dovrebbero condurre a un ragionamento meno riduttivo sulle imposte e sul sistema fiscale in un sistema liberal-democratico. Non tener conto di questi aspetti, significa dimenticare che la nascita dei moderni regimi parlamentari è, nel bene e nel male, inestricabilmente legata al principio *no taxation without representation*.

A questo riguardo, mi pare non un caso che alcuni studiosi abbiano provato a proporre un “Index of fiscal democracy” (Streeck, Mertens 2010). Esso è più comprensivo degli Indici di libertà fiscale, in quanto tiene in considerazione il grado di controllo democratico sulle decisioni nelle politiche fiscali.

Tali Indici, fra l’altro, alludono a una concezione di libertà più positiva che negativa. Queste proposte, tuttavia, non pare abbiano avuto un grande seguito, e non mi pare si sia sviluppata una riflessione tra le diverse nozioni di libertà implicite nell’idea di democrazia fiscale e di libertà fiscale.

Mi pare un’occasione sprecata, sulla quale si dovrà prima o poi ritornare se si vogliono comprendere appieno le diverse sfaccettature della libertà fiscale, incluso il suo ‘potenziale’ di libertà positiva, e capire se e in che misura esso confligga o no con la libertà negativa.

4. Limiti al potere impositivo e certezza del diritto

Onde cominciare a precisare meglio la nozione di libertà fiscale, mi pare importante analizzare due questioni: il problema del limite al potere impositivo, particolarmente evidente nei casi di tirannia fiscale o confisca¹³ (§ 2.1); e il problema della certezza del diritto, particolarmente evidente quando il diritto tributario è terribilmente caotico, oscuro o complesso (§ 2.2). L’esame di questi due problemi mi pare utile in quanto aiuta a precisare la nozione di libertà fiscale come libertà negativa. Il primo mostra perché la libertà fiscale non può fare a meno di un nucleo, quantunque minimale, di libertà negativa, come divieto di ingerenza (nella proprietà privata). Il secondo mostra perché la libertà negativa non è sufficiente a qualificare la libertà fiscale, nel senso che quest’ultima chiede o richiede qualcosa di più della semplice non ingerenza. Insomma, la libertà negativa è una condizione necessaria ma non sufficiente della libertà fiscale.

4.1. Limiti al potere impositivo

La questione del limite al potere è notoriamente centrale per il pensiero liberale, per il diritto, e per il diritto costituzionale in particolare. Il problema del limite al potere impositivo consiste nella ricerca e determinazione del limite oltre il quale l’imposizione fiscale è ingiustificata e quindi illegittima.

Si noti, anzitutto, che c’è un sostanziale accordo sulla necessità di un *limite minimo* al potere impositivo, vale a dire il limite della base imponibile (reddito, patrimonio o consumo) sotto il quale il cittadino-contribuente non deve essere tassato. Ad esempio, nel caso in cui la base imponibile sia

¹³ Per un’ampia discussione del problema della tirannia fiscale e dell’imposta confiscatoria da un punto di vista costituzionale e giurisprudenziale e per le altre posizioni della dottrina si rinvia a Falsitta (2008: 217-274).

al di sotto di un certo *minimo vitale*, o la tassazione la porti al di sotto di questa soglia. Questa tutela è generalmente ritenuta essere derivante da una interpretazione minimalista del principio della *capacità contributiva*, variamente riconosciuto, implicitamente o esplicitamente, nelle costituzioni dei paesi occidentali: in mancanza di capacità contributiva il cittadino-contribuente *non può*, e *quindi non deve* contribuire.

Tuttavia, non c'è un accordo generale sull'esistenza di un *limite massimo* al potere impositivo. Abbiamo visto come la libertà individuale in relazione alla pressione fiscale possa essere percepita come poca o tanta a seconda del contesto storico-culturale in cui si vive. Ma ciò non vuol dire abbandonarsi al relativismo, o asserire che non abbia alcun senso parlare di limiti massimi al potere impositivo e/o cercarne una misura di legittimità/illegittimità. Fissare questo limite, per quanto storicamente contingente possa essere, fa tutta la differenza, per il cittadino contribuente, tra avere o non avere la possibilità di attivare meccanismi giuridici di garanzia o difesa dagli abusi di potere.

Inoltre, l'esistenza di un tale limite, costringerebbe il legislatore a fare i conti con esso ogni volta che intenda proporre un innalzamento delle aliquote fiscali o introdurre nuovi tributi, se non altro perché tali proposte suonerebbero come un campanello di allarme per l'opinione pubblica.

Nondimeno, rimarrebbe comunque aperta la questione della consapevolezza e/o conoscibilità del superamento di un tale limite. Anche in presenza di una norma che stabilisca un limite massimo al potere impositivo, essa funzionerebbe bene solo in presenza di un'opinione pubblica *consapevole* di tali limiti, *vigile e critica*. Ma ciò non è affatto scontato, stante la numerosità e frammentazione dei tributi che rendono difficile avere un'idea della tassazione complessiva che grava sul singolo contribuente. In effetti, molti studi hanno dimostrato che il contribuente medio è generalmente ignaro di quali siano le aliquote di imposta, del livello di tassazione media e del peso delle varie forme di tassazione nel prelievo complessivo. Per non parlare della diffusa ignoranza di aspetti più generali e non meno importanti del sistema fiscale, quali la probabilità di accertamento fiscale, l'entità delle sanzioni, il gettito dei vari tipi di imposte, le fonti della spesa pubblica, la destinazione dei tributi, etc.¹⁴

La spiegazione più ragionevole di questa diffusa ignoranza va ricercata nell'estrema complessità tecnico-giuridico-economica della materia fiscale in generale e delle leggi tributarie in particolare (v. § 4.2).

Rimane inoltre aperta la questione fondamentale di quale debba essere il fondamento normativo del limite massimo al potere impositivo: il minimo vitale, la proprietà privata, la dignità umana, una certa combinazione tra essi, etc.?

Non possiamo qui affrontare tale problema. Per una futura discussione sul tema sarebbe in ogni caso importante trovare un accordo minimale circa le ragioni che dovrebbero limitare qualunque forma di potere *assoluto* dello stato in materia fiscale, come del resto dovrebbe essere normale in ogni sistema di 'stato di diritto' degno di questo nome.¹⁵

D'altra parte, non richiede un grande sforzo introdurre, per via costituzionale o giurisprudenziale, norme atte a fissare un limite massimo al potere impositivo, volte a ridurre l'arbitrio e/o limitare il superamento della soglia confiscatoria, norme di fatto vigenti in molti paesi civili.¹⁶

Dunque il problema del limite al potere impositivo, e, in maniera ancora più evidente, il pericolo della tirannia fiscale o di un potere confiscatorio, mostrano come la nozione di libertà fiscale non possa fare a meno di un nucleo minimale di libertà negativa.

¹⁴ Fra i tanti studi si v. almeno: Lewis (1978); Taylor-Gooby (1983); Kirchler (2007); Auld (1979); Cullis, Lewis (1985).

¹⁵ Ad esempio, Enrico di Robilant (1981: 49) ha sostenuto, con argomenti di matrice hayekiana, che un certo residuo di assolutismo nel potere fiscale dello stato (o la sua renitenza ad accettare limiti) si regge su tre presupposti razionalmente "ingiustificati" e ingiustificabili: "a) la disponibilità totale delle risorse economiche del singolo da parte dello stato; b) la scissione fra persona e libertà economica; c) la maggiore abilità dello Stato, rispetto ai privati nel sapere impiegare le risorse economiche".

¹⁶ Si questo si v. ancora Falsitta (2008: 254ss).

4.2. Caos regolamentativo e certezza del diritto

Tuttavia, anche qualora questi limiti massimi al potere impositivo siano di fatto vigenti e ampiamente riconosciuti e sorvegliati da una opinione pubblica critica, non si può escludere che continuino a sussistere comunque ampi margini di ‘arbitrio’ o incertezza, ad esempio legati alla complessità e al caos normativo del diritto tributario.¹⁷

La battuta, attribuita a Don Nickles, per cui il codice fiscale americano “it’s about ten times the size of the Bible — and unlike the Bible, contains no good news”, va presa sul serio, tanto più se la complessità normativa del diritto tributario e la conseguente ignoranza delle regole del fisco è una situazione piuttosto diffusa nei paesi occidentali.¹⁸

Il caos normativo di cui è costellato il mondo del fisco è causa di una estrema incertezza del diritto. Tale incertezza, inoltre, retroagisce negativamente sull’obbligazione tributaria, corrompendo cioè la lealtà fiscale e il rapporto fisco-contribuente. D’altra parte, come possiamo obbedire alle leggi (tributarie) se, di fatto, sono inconoscibili e/o incomprensibili? Il fatto che anche un normale cittadino per obbedire alle leggi tributarie debba ricorrere all’aiuto di un esperto, non è già di per sé indice di una relazione patologica tra contribuente e fisco?¹⁹

Il cosiddetto principio o ‘canone’ della certezza (della tassazione) – uno dei più semplici e fondamentali canoni della tassazione, come già ricordava Adam Smith più di due secoli fa – è talmente importante per l’esistenza di un sano sistema fiscale da avere persino una ‘priorità’ logico-esistenziale sul canone dell’equità.²⁰ La violazione sistematica della ‘certezza’ ci ha portato ben al di là delle più fosche previsioni di Hayek circa l’uso e l’abuso di norme di organizzazione (o comando).

La cappa asfissiante di regole – estremamente complesse, parcellizzate, a volte retroattive, spesso poco chiare o contorte se non contraddittorie o lacunose – sono anzitutto una violazione continua del principio della certezza del diritto che, comunque lo si voglia intendere o declinare,²¹ è pur sempre (anche se non esclusivamente) una garanzia di libertà.

Inoltre, l’incertezza del diritto tributario rende spesso impossibile una qualunque pianificazione economica delle attività imprenditoriali, già a partire dalla conoscenza dell’ammontare delle imposte dovute allo stato, che, insieme alla burocrazia e al numero di adempimenti, costituiscono una ulteriore menomazione della libertà economica. E ciò non riguarda solamente imprenditori e liberi professionisti, più direttamente alle prese con questi problemi e adempimenti. Anche il comune cittadino che dovrebbe compilare una ‘normale’ (si fa per dire) dichiarazione dei redditi non se la cava tanto meglio, se è vero, come è vero, che tali dichiarazioni sono accompagnate da un manuale di istruzioni molto corposi e scritti con un linguaggio tecnico-economico-giuridico che richiede un livello di istruzione e competenze ben sopra la media, e che anche un cittadino con una formazione universitaria fatica a capire.

¹⁷ Il caos normativo ha diverse fonti e ragioni. Esso è in parte dovuto all’abuso di potere legislativo e amministrativo e al conseguente caos applicativo e interpretativo delle norme, e in parte allo stratificarsi di una legislazione molto complessa e in continuo mutamento. Non a caso, le così dette ‘semplificazioni fiscali’ variamente sbandierate dai politici e governi, sono ormai un processo sempre aperto e mai concluso. Ma questo è già di per sé la spia di un malfunzionamento.

In secondo luogo, il sistema fiscale è complesso sia per il numero spesso abnorme dei vari tipi di ‘tributi’ – imposte dirette, indirette, tasse, contributi, dazi, accise, bolli, etc. etc. – sia per la complessa pletora di deduzioni, detrazioni fiscali, sussidi o bonus fiscali vari, la gran parte dei quali sono praticamente ignoti alla stragrande maggioranza dei cittadini.

¹⁸ Si v. ad es., con riferimento agli Stati Uniti, Slemrod, Bakija (2008).

¹⁹ In verità, ci sono stati dei tentativi, come l’Indice della libertà fiscale elaborato in Italia dal “Centro studi Impresa Lavoro”, che hanno adottato una nozione più comprensiva della realtà fisco, includente, oltre alla pressione fiscale complessiva, altri indicatori relativi al ‘carico legale’ o burocrazia del fisco, quali il numero di obblighi legali (adempimenti vari e procedure) e numero di ore necessarie a pagare le tasse. Questi tentativi, tuttavia, paiono non aver avuto seguito, e sembrano fermi al 2016. Si v. <http://impresalavoro.org/indice2016/>.

²⁰ Adam Smith, *The Wealth of Nations*, V, II, II, II.

²¹ Per un’attenta analisi del principio della certezza del diritto applicato al diritto tributario rinviando ancora al Falsitta (2008: 413-544). In un’ottica più ampia si v. Braithwaite (2002).

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

Viene da chiedersi se, in presenza di una violazione sistematica di ogni principio basilare di certezza del diritto, possa ancora valere il principio *ignoranza legis non excusat*.

Tutti questi esempi e problemi mostrano come il tipo di libertà economica implicato dalla libertà fiscale possa essere limitato non tanto e non solo in presenza di una eccessiva ingerenza nella proprietà privata. Potremmo infatti immaginare un livello di tassazione molto basso (sul modello di uno stato minimo), e un cittadino-contribuente ben disposto a pagare le tasse ma impossibilitato a farlo dall'estrema incertezza del diritto tributario, ciò che di fatto rende anche difficile la sua azione e pianificazione economica.

5. Coercizione, *compliance*, reciprocità

L'indagine sin qui condotta sulla relazione tra fisco e libertà richiede di prendere in conto la questione della coercizione e della sua giustificazione: l'imposizione tributaria è un atto coercitivo? E, in caso affermativo, come si giustifica la presenza di tale coercizione? Cercheremo di capire la natura del problema analizzando alcuni dei modi in cui esso è stato posto e discusso (§ 5.1). Vedremo poi come la letteratura economica ed empirica sulla *tax compliance* e la *tax morale*, la riscoperta della categoria della reciprocità, possano fornire un punto di partenza per un ripensamento del rapporto tra fisco e libertà, contribuendo ulteriormente a spostare la coercizione fiscale “dal cuore alla periferia del diritto tributario” (§ 5.2).

5.1. Imperativismo giuridico e coercizione²³

È difficile sapere quanto nella diffusa idea che identifica la tassazione con la coercizione vi sia un residuo di imperativismo giuridico duro a morire e/o il residuo di una storica ostilità e diffidenza nei confronti del fisco, risalente all'epoca degli stati assoluti. Tralasciamo l'ipotesi storica per concentrarci soprattutto sulla questione teorica.

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

Non ci vuole molto a smontare l'apparato teorico dell'imperativismo giuridico: basterebbe ricordare le obiezioni di Herbert Hart o l'esperimento mentale di Joseph Raz. Hart (1961: 80-81) aveva già mostrato come l'imperativismo giuridico si fondi su una erronea ontologia del diritto. Il diritto non è solo un meccanismo coercitivo-sanzionatorio o un insieme di norme accompagnate da una sanzione. Nel diritto vi sono anche norme che conferiscono poteri, di cui l'imperativismo giuridico non è in grado di rendere conto.

Si può inoltre traslare, nell'orizzonte della riflessione su fisco e libertà, l'esperimento mentale (e controfattuale) proposto da Raz (1975: 157ss),²⁴ per mostrare come avremmo comunque bisogno del diritto tributario anche se la coercizione non fosse più necessaria. E ciò per dimostrare che la

²² Mi riferisco a uno studio di Schmölders (1959), che riguardava i politici eletti nel parlamento tedesco e i membri della commissione finanza. Per quanto questo studio sia stato effettuato più di mezzo secolo fa, non c'è da ritenere che la situazione sia molto cambiata stante il livello di complessità crescente dei sistemi fiscali.

²³ Riprendo in questa sezione alcuni aspetti del problema della coercizione affrontati in Silvestri (2018), tralasciando l'analisi (svolta in quella sede), dei problemi inerenti alle prospettive contrattualiste volte a ridurre la coercizione al consenso.

²⁴ Riprendo qui la traslazione dell'esperimento mentale di Raz in ambito fiscale proposto da Menéndez (2001: 142-43).

coercizione non è una caratteristica *essenziale* del diritto tributario. Immaginando cioè un mondo popolato da angeli (o da persone assolutamente desiderose di pagare le tasse e di rispettare tutte le leggi e gli adempimenti fiscali), si potrebbe infatti mostrare come, pur in assenza di coercizione, *il diritto tributario dovrebbe comunque assolvere alcune ineludibili funzioni di coordinamento (e anche se non fosse di matrice statuale)*, quali: raccogliere informazioni reddituali per capire chi deve o non deve pagare (si ricordi il risultato ‘perverso’ degli Indici di libertà fiscale), stabilire quanto pagare, come dividere i carichi e i benefici della tassazione, etc.

Vale inoltre la pena ricordare come la coercizione appartenga più alla patologia che alla fisiologia di un sistema fiscale. Come avevano già mostrato i primissimi studi di storia e antropologia fiscale di Einaudi (1940, 2017),²⁵ da un lato, nessun sistema fiscale può durare a lungo se basato solo sulla coercizione; dall’altro, non ogni volta che obbediamo alla legge percepiamo tale obbedienza come un atto coartato. Se così fosse, vorrebbe dire che la società politica nella quale viviamo inclina pericolosamente verso la patologia e la tirannia.

Infine, come abbiamo già visto, insistere sul lato (negativo) dell’imposta come coercizione finisce con il veicolare, anche già solo da un punto di vista meramente retorico e comunicativo, una concezione sacrificale dell’imposta. Di più: rischia di occultare l’altro lato (positivo) dell’imposta, vale a dire i benefici derivanti da essa in forma di servizi e beni pubblici. Questo punto è stato anche recentemente rimarcato da un libertario, quale Richard Epstein,²⁶ come una sorta di critica interna alla stessa prospettiva libertaria (spec. Rothbard e Nozick).²⁷

5.2. Tax compliance, tax morale, reciprocity

Gli studi sulla *tax compliance* analizzano, da un punto di vista empirico, il comportamento e le motivazioni del contribuente di fronte all’insieme degli adempimenti e obblighi fiscali. Il modello dominante della letteratura sulla *tax compliance* muoveva dal cosiddetto “deterrence approach” (Allingham, Sandmo 1972), mutuato dagli studi su *Crime and Punishment* di Gary Becker (1968), che può anche essere letto come la variante economica dell’imperativismo giuridico. In questo approccio, le istituzioni e le leggi, lette con le lenti dell’*homo oeconomicus*, sono concepite come vincoli e/o meccanismi di allocazione di premi e punizioni, incentivi e disincentivi, e l’obbedienza alla legge non sarebbe altro che la risultante di un calcolo di convenienza costi-benefici. In questa prospettiva, il modello di contribuente *razionale* (secondo gli standard dell’*homo oeconomicus*), è costruito ipotizzando una scelta secca tra “pagare le tasse o evadere”. Tale modello, muovendo da alcune assunzioni e parametri – quali la propensione al rischio del contribuente, la probabilità di incorrere nella sanzione, il ‘costo’ di questa (p. es. multa o incarceramento), la probabilità di una eventuale ispezione/accertamento delle autorità fiscali – prevedeva che la scelta più ‘razionale’ del contribuente fosse evadere. La realtà tuttavia smentiva sistematicamente questa previsione, nel senso che il modello non riusciva a spiegare perché così tante persone pagano le tasse, nonostante sia razionale, cioè economicamente conveniente, evadere. Di qui il cosiddetto *tax compliance puzzle*.

²⁵ Sul punto rinvio a Silvestri (2015, 2017, 2018).

²⁶ Epstein (2007): “[Libertarians] typically overstate their categorical case against taxation, because they refuse to look at the benefit side of the equation. At one extreme we should condemn those forms of taxation that allow a despot to enrich his private coffers at the expense of the public at large. At the other extreme, we understand that the prevention of theft and the enforcement of contracts requires social institutions strong enough to stop private coercion, but not so strong as to put illicit state coercion in its place. Therefore, if a tax is designed to provide some public good, and we can say all persons who pay some tax receive a benefit that they value in excess of the amount of the tax, then the arrangement is a form of justified coercion, as long as coordination problems make it impossible to achieve that same favorable distribution of cost and benefits through voluntary means”.

²⁷ Non è qui possibile analizzare tutte le prospettive libertarie che riconducono l’equazione tra tasse e furto a un fondamento giusnaturalista e/o basato sulla libertà privata e/o a una violazione del principio di non aggressione. Si v. almeno Nozick (1974) e Rothbard (2003). Per i limiti di queste prospettive si v. Murphy, Nagel (2002). Per una recente difesa: Feser (2000).

Nonostante i tantissimi studi empirici sviluppati per risolvere questo ‘puzzle’ non presentino risultati univoci, si può tuttavia dire che vi è un sostanziale accordo nel considerare fallito il modello dell’*homo oeconomicus* e nel ritenere che il comportamento del contribuente sia solo in parte determinato dall’effetto deterrente della sanzione, da motivazioni meramente strumentali e dal calcolo costi-benefici.

Si è quindi sviluppata una letteratura, denominata *tax morale*, basata sulla *Behavioral Economics* e sugli studi di psicologia fiscale, che ha da tempo invocato la necessità di un modello antropologico più realistico e complesso, vale a dire l’*homo reciprocans*, in grado di spiegare altre dimensioni del comportamento del contribuente quali: il *rispetto delle norme sociali e delle autorità legali*, *altruismo e contribuzione volontaria a beni pubblici*, *percezioni di giustizia/equità e reciprocità nel comportamento cooperativo (o non cooperativo) degli altri contribuenti*, *motivazioni di gruppo, fiducia*, etc.²⁸

Dal nostro punto vista, particolarmente interessante appare lo studio di Feld e Frey (2000) “Trust breeds trust: how taxpayers are treated”. Si tratta di uno studio sulla dimensione *verticale* della reciprocità o “patto fiscale implicito” o “psicologico” tra contribuenti e autorità fiscali, basato sulla logica della fiducia. Gli autori mostrano come in tale patto si sovrappongano la percezione di legittimità tanto del potere politico quanto della tassazione, e come i contribuenti non intendano tale patto come un puro *do ut des* o scambio di equivalenti tra pagare le tasse e ricevere in cambio beni e servizi pubblici, “*as long as the political process is perceived to be fair and legitimate*” (Feld, Frey 2007, corsivo aggiunto). A queste condizioni il patto fiscale genera un circolo virtuoso. Mentre l’inasprimento delle sanzioni o dei controlli sortisce di solito un effetto contrario, o di ritorsione del contribuente, innescando un circolo vizioso di sfiducia tra contribuente e fisco.

Da un punto di vista antropologico, questi studi sulla fiducia e su “come è trattato il contribuente” mostrano altresì come i circoli virtuosi o viziosi del patto fiscale siano dovuti anche al carattere *performativo* delle *concezioni del contribuente assunte dalle autorità fiscali*. Ad esempio, se il contribuente è concepito dalle autorità fiscali come ‘cattivo’ o potenzialmente evasore queste concezioni finiranno prima o poi con assumere il carattere di *self-fulfilling prophecies*.

Fra l’altro, lo stesso potrebbe dirsi delle *concezioni delle autorità fiscali assunte dal contribuente*, ad esempio quando è il fisco ad essere concepito come oppressivo e ‘cattivo’.

Si potrebbe quindi anche pensare che la rappresentazione negativa del fisco che emerge dagli Indici di libertà fiscale e la loro ampia diffusione e divulgazione, più che ‘liberare’ il contribuente dal fisco, possano invece contribuire a un inasprimento del loro rapporto.

Altri celebri studi, quali i *public good games* e più in generale i *social dilemma games*,²⁹ hanno invece messo in luce l’esistenza di altre dinamiche di reciprocità, vale a dire di reciprocità *orizzontale*, e di conseguenti (e sempre possibili) circoli viziosi/virtuosi *tra* gli stessi contribuenti. Limitatamente ai nostri scopi, preme qui notare come essi abbiano dimostrato: a) la concreta possibilità di contribuzioni volontarie ai beni pubblici, ben oltre le fosche previsioni derivanti dalle assunzioni dell’*homo oeconomicus* e del conseguente comportamento da *free rider*; b) che la decisione di pagare le tasse non dipende solamente dalla minaccia della coercizione, ma anche dal comportamento cooperativo o non cooperativo degli altri contribuenti.

Questi studi permettono altresì di comprendere un altro limite del modo in cui l’imperativismo giuridico tematizza la questione della coercizione come caratteristica *essenziale* del diritto.

L’imperativismo giuridico non è in grado di rendere conto di come il dovere di pagare le tasse possa avere anche questa dimensione di reciprocità orizzontale tra i contribuenti, poiché l’unica

²⁸ La letteratura è molto cospicua. Si v. almeno: Alm, McClelland, Schulze (1992); Alm (2014); Torgler (2007); Androni, Enrard, Feinstein (1988); Cullis, Lewis (1997); Feld, Frey (2000); Cox (2012); Fehr, Gächter (1998).

²⁹ La letteratura sui *social dilemmas games* e *public good games*, le dinamiche di reciprocità o *strong reciprocity*, cooperazione e punizione è molto cospicua. Si v. almeno Dawes (1980); Fehr Gächter (1998, 2000); Fischbacher, Gächter, Fehr (2001).

relazione che esso è in grado di concepire è quella verticale e biunivoca tra contribuente e autorità fiscali.

Infine, il fallimento del *deterrence approach*, gli studi sulla *tax morale*, come quelli sulla reciprocità verticale e orizzontale, dovrebbero deporre a favore di un definitivo spostamento del discorso sulla coercizione “dal cuore alla periferia” (Menéndez 2001: 140) del sistema fiscale, e del sistema giuridico nel suo complesso. La coercizione sarà al massimo un meccanismo volto ad assicurare le condizioni fattuali perché le ragioni etico-normative dell’azione possano avere luogo:

any viable tax system must count on the spontaneous compliance of most taxpayers (with two important caveats: spontaneous does not mean enthusiastic, and most does not mean all). Due to the fragility of all obligations which coordinate action in order to achieve a complex social goal (such as the obligation to pay taxes), there is the risk that willing compliance is undermined by the perspective of a good deal of people avoiding their duties, so that individuals might see no point in complying. To prevent this feeling of hopelessness, we complement tax law with coercion. Thus, the law abiding taxpayer is ensured that there is a point in complying with the norms. Coercion reassures people in their tendency towards compliance because it guarantees that the number of recalcitrant citizens will be kept at a minimum, and thus that the goals pursued by the law will be achieved (the system will be efficacious) and fair (because most people will share the burden). But if that is so, coercion is not mainly a matter of providing prudential reasons to action, but of supporting or ensuring the factual conditions under which normative reasons arise. And its main addressee is not the free-rider, but the law abiding citizen. Only in a second step we consider the important role that it plays in providing prudential reasons to act to those who might not pay their taxes voluntarily, either out of weakness of will or because they are exclusively moved by strategic considerations. It is only in the last resort that coercion is intended to create prudential reasons for action for those who will not be moved out of their sense of duty to comply with the law [...]. On such grounds, we can conciliate the claim that in order to be feasible, the tax system needs to have access to coercion *with* the apparently contradictory one that coercion is not at the core, but at the periphery of tax law. (Menéndez 2001: 144-145).

6. Conclusioni

Le comuni e più note concezioni della libertà fiscale, quali quelle emblematicamente sintetizzate dagli Indici di libertà fiscale, presentano diversi problemi, ontologici ed epistemologici, di rappresentazione e distorsione della realtà fisco. Il fisco appare solo come ‘pressione tributaria’, come ciò che grava e pesa sul contribuente e la sua libertà, intesa meramente come libertà negativa. Il fisco è rappresentato solo dal lato delle entrate o del gettito, e non anche delle uscite o della spesa. Questa rappresentazione finisce quindi con il trascurare completamente anche i benefici della spesa di uno stato minimo (pur difeso da tali concezioni di libertà fiscale), quali la protezione della proprietà privata e dei contratti. Se la pressione fiscale complessiva diventa confiscatoria, ciò pone sì un problema, ineludibile, di protezione della libertà negativa. Tuttavia, la libertà economica e la libertà fiscale in particolare possono essere messe a rischio non tanto e non solo dal peso della pressione fiscale, ma anche dalla complessità normativa o dall’arbitrio e incertezza del diritto tributario. Una più adeguata e complessa considerazione del problema della libertà fiscale richiede infine di tematizzare meglio il problema della coercizione fiscale come parte del più ampio problema dell’obbligazione filosofico-giuridica, e di spostare lo stesso discorso sulla coercizione “dal cuore alla periferia” del sistema fiscale, e del sistema giuridico nel suo complesso.

Questo articolo si è concentrato sul rapporto tra libertà e fisco, e, in particolare sulle concezioni del fisco derivanti da una certa idea di libertà, intesa prevalentemente come libertà negativa. Una volta ripristinata una idea di fisco non tanto e non solo come ciò che grava e pesa sul contribuente, ma anche come ciò che può creare benefici all’individuo e alla collettività – e ciò, ripetiamolo, vale anche in una forma di ‘stato (fiscale) minimo’ – occorrerà esplorare meglio l’interazione, teorico-concettuale e pratica, nonché la possibile coesistenza, non necessariamente conflittuale, tra le varie

nozioni di libertà, ad esempio tra la libertà negativa, positiva e repubblicana in ambito fiscale. Mi pare, questo, un possibile e fecondo campo di ricerca.

BIBLIOGRAFIA

Allingham, M.G., Sandmo A., 1972, Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1(3-4): 323 – 338.

Alm J., 2014, Expanding the Theory of Tax Compliance from Individual to Group Motivations. In Forte F., Mudambi R., Navarra P.M. (Eds.) *A Handbook of alternative theories in Public economics*. Cheltenham: Edward Elgar, pp. 260-277.

Alm, J., McClelland, G.H., & Schulze, W.D., 1992, Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1): 21 38.

Andreoni J., Enrard B., Feinstein J., 1988, Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, XXXVI (2): 818-860.

Andronico A., 2019, Libertà. La legge come misura. In A. Andronico, T. Greco, F. Macioce (a cura di), *Dimensioni del diritto*, Torino: Giappichelli, pp. 115-152.

Baggini J., 2016, Let's talk about tax as a force for common good, or we lose the debate. *The Guardian*, August 1, 2016, Available at: <https://www.theguardian.com/commentisfree/2016/aug/01/tax-debate-freedom-day-society-theft>.

Becker G.S., 1968, Crime and Punishment: an Economic Approach. In: Fielding N.G., Clarke A., Witt R. (eds) *The Economic Dimensions of Crime*. London: Palgrave Macmillan, pp. 13-68.

Berlin I., 1989 [1969], *Quattro saggi sulla libertà*, tr. it. Milano: Feltrinelli.

Braithwaite J., 2002, Rules and principles: A theory of legal certainty. *Australasian Journal of Legal Philosophy*, 27: 47-82.

Brooks N., 2005, *Tax Freedom Day: A Flawed, Incoherent and Pernicious Concept*. Canadian Centre Policy Alternatives, available at: https://policyalternatives.ca/sites/default/files/uploads/publications/National_Office_Pubs/2005/tax_freedom_day.pdf.

Carter I., 1999, *A Measure of Freedom*. Oxford: Oxford University Press.

- Carter I., M. Ricciardi, 1996, *L'idea di libertà*, Milano: Feltrinelli,.
- Cox J.C., 2012, Private goods, public goods, and common pools with *Homo Reciprocans*. *Southern Economic Journal*, 79(1): 1–14.
- Cullis L., Lewis A., 1985, Some hypotheses and evidence on tax knowledge and preferences. *Journal of Economic Psychology*, 6(3): 271-287.
- Cullis J.G. and Lewis, A., 1997, Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of Economic Psychology* 18(2-3): 305 – 321.
- D'Agostino, F., 2017, La giustizia tributaria tra pubblico e privato. *Teoria e Critica Della Regolazione Sociale / Theory and Criticism of Social Regulation*, 1 (14), 83-88. Available at: <https://www.mimesisjournals.com/ojs/index.php/tcrs/article/view/112>
- Dawes R. M., 1980, Social dilemmas. *Annual review of psychology*, 31(1): 169-193.
- Del Punta V., 1981, Fisco minimo uguale a libertà massima?, in AA.VV., *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*. Roma: Armando Armando, pp. 61-68.
- Di Robilant E., 1981, L'inaccettabilità del potere assoluto dello Stato in materia fiscale. In AA.VV., *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*. Roma: Armando Armando, pp. 47-60.
- Dworkin R., 2000, *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*, Harvard: Harvard university press.
- Einaudi L., 1940 [1959], *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino: Einaudi,.
- Einaudi L., 1942, Del concetto dello 'stato fattore di produzione' e delle sue relazioni col teorema della esclusione del risparmio dall'imposta. *Giornale degli economisti e annali di economia*, Luglio-Agosto: 301-331.
- Einaudi L., 2017, *On Abstract and Historical Hypotheses and on Value judgments in Economic Sciences*, edited with an *Introduction* and an *Afterword* by Paolo Silvestri. London - New York: Routledge.
- Epstein R., 2007, Voluntary and Coercive Action: A Key Distinction in the Overall System of Liberty. *Cato Unbound*, May 14, 2007, available at: <https://www.cato-unbound.org/2007/05/14/richard-epstein/voluntary-coercive-action-key-distinction-overall-system-liberty>.
- Falsitta G., 2008, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*. Milano: Giuffrè.

- Fehr E., Gächter S., 1998, Reciprocity and economics: The economic implications of Homo Reciprocans, *European Economic Review*, 42(3–5): 845-859.
- Fehr, E., & Gächter, S., 2000, Cooperation and punishment in public goods experiments. *American Economic Review*, 90(4): 980-994.
- Feld L.P., Frey B.S., 2000, Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated. *Economics of Governance*, 3(2): 87-99.
- Feld L.P., Frey B.S., 2007, Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law and policy*, 29(1): 102-120.
- Feser E., 2000, Taxation, forced labor, and theft. *The Independent Review*, 5(2): 219-235.
- Fischbacher U., Gächter S., Fehr E., 2001, Are people conditionally cooperative? Evidence from a public goods experiment, *Economics Letters*, 71(3): 397-404.
- Hart H.L.A., 1961, *The concept of law*. Oxford: Oxford University press.
- Hayek F.A., 1960, *The constitution of liberty*. Chicago: University of Chicago press.
- Hayek, F.A., 1976, *The Mirage of Social Justice*, Vol. 2 of *Law, Legislation and Liberty*. London: Routledge & Kegan Paul.
- Heritier P., 2017, Ambivalenze dei circoli del dono e della vendetta: la giustizia come reciprocità. In G. Cuniberti (cur.), *Dono, controdono e corruzione. Ricerche storiche e dialogo interdisciplinare*. Alessandria-Torino: Edizioni dell'Orso, pp. 627-650.
- Holmes S., Sunstein C., 1999, *The cost of rights. Why liberty depends on taxes*. New York-London: Norton&Company.
- Karlsson S., 2005, The Failings of the Economic Freedom Index. *Mises Daily*, 21 January 2005. Ludwig von Mises Institute, available at: <https://web.archive.org/web/20150214123414/http://mises.org/library/failings-economic-freedom-index>.
- Kirchler E., 2007, *The Economic Psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Klein D.B., 1997, *Reputation: Studies in the Voluntary Elicitation of Good Conduct*. Ann Arbor, Michigan: University of Michigan Press.
- Lewis A., 1978, Perception of tax rates. *British tax review*, 6: 358-366.
- Menéndez A. J., 2001, *Justifying Taxes. Some Elements for a General Theory of a Democratic Tax Law*. Dordrecht-Boston-London: Kluwer.

- Miller, T., Kim, A. B., & Roberts, J., 2010, *2010 index of economic freedom*. Washington, D.C.: The Heritage Foundation and Dow Jones & Company, Inc.
- Miller T., Kim, A. B., & Roberts, J., 2011, *2011 index of economic freedom*. Washington, D.C.: The Heritage Foundation and Dow Jones & Company, Inc.
- Mises L. von, 1949, *Human Action. A treatise on Economics*. San Francisco: Fox and Wilkes.
- Murphy L., 2005, Taxes, property, justice. *NYU Journal of Law & Liberty*, 1(3): 983-986.
- Murphy L., Nagel T., 2002, *The Myth of the Owership, Tax and Justice*. New York: Oxford University Press.
- Nozick, R., 1974, *Anarchy State Utopia*. New York: Basic Books.
- Proudhon, P. J., 1876, *What is property?: An inquiry into the principle of right and of government*, I, BR Tucker.
- Raz J., 1975, *Practical reasons and norms*. London: Hutchinson&Co.
- Rothbard M., 2003, *The ethics of liberty*. New York: NYU Press.
- Schiavello A., 2010, *Perché obbedire al diritto? La risposta convenzionalista e I suoi limiti*. Pisa: ETS.
- Silvestri P., 2008, *Il liberalismo di Luigi Einaudi o del Buongoverno*. Soveria Mannelli: Rubbettino.
- Silvestri P., 2012, The ideal of good government in Luigi Einaudi's Thought and Life: Between Law and Freedom. In: P. Silvestri, P. Heritier (Eds.) *Good government, Governance and Human Complexity. Luigi Einaudi's Legacy and Contemporary Society*. Firenze: Leo Olschki, 55-95.
- Silvestri P., 2015, Anthropology of freedom and tax justice: between exchange and gift. Thoughts for an interdisciplinary research agenda. *Teoria e critica della regolazione sociale*, 2: 115-132.
- Silvestri P., 2017, Freedom and taxation between good and bad polity, and the economist-whole-man. In L. Einaudi, *On Abstract and Historical Hypotheses and on Value judgments in Economic Sciences*. London - New York: Routledge.
- Silvestri P., 2018, Libertà e fisco. Come ripensare il patto fiscale?. In D. Velo Dalbrenta (Ed.), *Imposizione fiscale e libertà: sottrarre e ridistribuire risorse nella società contemporanea*. Torino: IBL Libri, pp. 169-198.
- Silvestri, P., 2023, Luigi Einaudi's 'Scienza delle Finanze' or the science of good government. *The European Journal of the History of Economic Thought*, 30(5), 764-790, available at: <https://doi.org/10.1080/09672567.2023.2249295>
- Slemrod J., Bakija J., 2008, *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*, MIT Press, Cambridge.

- Spencer H., 1994, *The man versus the state and other writing*. Cambridge: Cambridge University press.
- Streeck W., and Mertens D., 2010, An Index of Fiscal Democracy. *MPIfG Working Paper*, 10/3. Cologne: Max Planck Institute for the Study of Societies.
- Taylor C., 1985, On Negative Freedom. In *Philosophy and the Human Sciences: Philosophical Papers*, vol. ii. Cambridge: Cambridge University Press.
- Thoreau H. D., 2016, *Civil disobedience*. Broadview Press.
- Torgler B., 2007, *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham, UK and Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing.