

Cavazzuti, Filippo

Working Paper

FISCO

Quaderni - Working Paper DSE, No. 177

Provided in Cooperation with:

University of Bologna, Department of Economics

Suggested Citation: Cavazzuti, Filippo (1993) : FISCO, Quaderni - Working Paper DSE, No. 177, Alma Mater Studiorum - Università di Bologna, Dipartimento di Scienze Economiche (DSE), Bologna, <https://doi.org/10.6092/unibo/amsacta/5180>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/159020>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/3.0/>

FISCO*
aspetti storici ed economici

Filippo Cavazzuti
Università di Bologna

giugno 1993

Classificazione JEL : H00

Sommario:

Da sempre è noto che la struttura di un sistema tributario (soggetti attivi e passivi, aliquote, basi imponibili, sistemi di riscossione) altro non è che una "faccia" del sistema politico. Il presente saggio, preparato per l'Enciclopedia delle Scienze sociali - Treccani, esemplifica come sia nel passato, sia nel presente il dibattito e le scelte concrete in materia fiscale, così come i sottostanti concetti di equità e di efficienza (interna ed internazionale) siano strettamente dipendenti dal "potere politico", dalle forme storiche del suo esercizio e dalle reazioni e rivolte, anche violente, che spesso lo accompagnano.

* articolo redatto per l'Enciclopedia delle Scienze Sociali", edita dall' "Istituto della Enciclopedia Italiana" fondata da Giovanni Treccani.

1. INTRODUZIONE

Nel corso dei secoli (o, forse, dei millenni) al termine "fisco" corrispondono concetti e situazioni assai differenti, pur in presenza di alcune caratteristiche dotate di una qualche continuità temporale. Ai tempi dell'impero romano, ad esempio, dato anche il prevalere dell'agricoltura nell'economia dell'epoca, il fisco consiste principalmente nella proprietà terriera pubblica e nei servizi che la gestiscono, come i magazzini per i prodotti della terra. Le proprietà fiscali sono perciò costituite quasi esclusivamente dai terreni pubblici coltivati e incolti. Le entrate fiscali sono, corrispondentemente, quelle di tipo patrimoniale generate dalle proprietà fiscali.

E' soltanto in una fase successiva che la proprietà pubblica si identifica, a poco a poco, con le terre di proprietà del re o dell'imperatore.

A quei tempi, dunque, con il termine "fisco" non si comprendono, di norma, i proventi delle imposte e delle tasse rozzamente prelevate, ad esempio, in via coattiva (spesso in natura) sulle persone adulte (testatico), sui terreni agricoli (imposta fondiaria), sulle estrazioni dalle miniere di minerali o di pietre per la costruzione, sul passaggio su strade e ponti, sulle fabbriche di monete. Il ricavato di tali imposte e tasse veniva versato al Tesoro reale o imperiale e concorrevano, con le entrate patrimoniali, ai bisogni del regno o dell'impero. Va però ricordato che per il finanziamento delle esigenze (soprattutto militari) dei re e degli imperatori la fonte più importante di entrata era quella di tipo patrimoniale.

E' soltanto verso la fine del Medioevo che con l'espressione "fisco" si intende comprendere, in via generale, le più diverse forme di esazioni finanziarie operate da tutte quelle autorità pubbliche che dispongono del potere di richiederle. Anche perché sono questi i secoli in cui si riduce l'importanza delle entrate patrimoniali per cedere peso alle entrate provenienti da imposte, tasse e gabelle. E ciò venne sempre più facilitato sia dall'accrescersi del peso dei commerci rispetto alle attività agricole, sia dalla progressiva sostituzione delle prestazioni in denaro a quelle in natura; così come consentiva sempre più la graduale penetrazione del denaro nel costume di vita contadino (v. Duby, 1978, p. 115).

Oggi, come è noto, con questo concetto si intende fare riferimento, in via generale, al sistema fiscale che finanzia coattivamente il bilancio pubblico. E poiché, nei bilanci pubblici di oggi, le entrate di tipo patrimoniale sono ben poca cosa rispetto alle altre entrate, con il termine "fisco", di fatto, si fa riferimento al complesso del prelievo operato in via coattiva tramite il sistema delle imposte, delle tasse e dei contributi sociali. Non a caso, dunque, ai giorni di oggi con l'espressione "pressione fiscale" si intende il rapporto percentuale che, in un dato anno solare, si può calcolare tra il gettito complessivo di imposte, tasse e contributi ed il prodotto interno lordo.

Ma, oggigiorno, nel parlare comune, con "fisco" si intende anche il complesso delle amministrazioni finanziarie (centrali e periferiche) deputate a riscuotere le imposte e ad amministrare il contenzioso tra il debitore dell'imposta e l'ente pubblico creditore della stessa.

In conclusione, con questo termine al presente si individua una realtà assai complessa ed interrelata che comprende: i "soggetti passivi" (persone fisiche o giuridiche) obbligati, per fonte di diritto o per sottomissione ai potenti, al pagamento delle imposte (in denaro o in natura e, comunque, dal punto di vista tecnico assai diverse una dalle altre); i "soggetti attivi" (una autorità civile o religiosa) che hanno il potere o il diritto di incassare i proventi delle imposte stesse; le "amministrazioni" (pubbliche o private come gli "esattori") incaricate della riscossione dei tributi a carico dei soggetti passivi e del versamento di quanto riscosso a favore dei soggetti attivi.

In questa sede faremo riferimento alla nozione di fisco non nel senso della proprietà del re o dell'imperatore e delle loro entrate patrimoniali, ma in quello (appena delineato) di complesso di rapporti (di potere) tra soggetti attivi, passivi e amministrazioni. Daremo, dunque, qualche occhiata nel passato per delineare quel rapporto ove qualcuno, in un dato ambito territoriale e temporale, esercita un potere di imperio su qualcun altro al fine di ottenere da questo una somma di denaro o una quantità di un certo bene. Infatti, il fisco si accompagna sempre al principio di autorità o, più semplicemente, esso è una modalità dell'esercizio del potere (caso mai democratico) di qualcuno su qualcun altro o su qualche cosa (di norma una proprietà fondiaria) in un dato ambito territoriale.

Questi brevi cenni introduttivi confermano come sia difficile, se non impossibile, fare la storia di un paese o di un popolo senza incontrare prima o poi i problemi fiscali di quel paese o di quel popolo. Come ricorda con efficacia Schumpeter, "lo spirito di un popolo, il suo livello culturale, la configurazione della struttura sociale, le imprese che la sua politica può preparare, tutto ciò, e molto altro ancora, sta scritto nella sua storia fiscale, senza frasi retoriche"(v. Schumpeter, 1918, p. 133).

Nel passato, tuttavia, il principio di autorità a cui abbiamo fatto accenno si accompagna almeno a due situazioni assai diverse. In un caso, fino alle rivoluzioni democratiche che hanno generato le moderne democrazie parlamentari, il fisco era considerato da tutti i soggetti passivi un insopportabile peso (un problema in più rispetto a quelli della vita quotidiana) a cui tentare di sfuggire. Vi è da pensare che per i contribuenti di allora il fisco fosse considerato esclusivamente come un mezzo assai pratico di cui potevano disporre i potenti per "dragare" risorse (in denaro o in natura) a carico dei loro sudditi e con cui provvedere alle esigenze dei potenti medesimi (signori, re, imperatori). Solo più tardi, dopo le grandi rivoluzioni borghesi, si diffonde nella cultura dei governanti e dei contribuenti (che, intanto, sono diventati cittadini con diritto di voto e di elezione dei parlamenti nazionali) il convincimento che il fisco è funzionale al raccoglimento delle entrate necessarie al finanziamento delle spese pubbliche e, soprattutto, dei servizi collettivi (istruzione, giustizia, difesa, ecc.) offerti alla comunità dei cittadini. La sopportabilità del fisco viene dunque correlata, nel calcolo individuale di ogni contribuente (e nel calcolo collettivo dei governanti), ai benefici di quanto ognuno riceve (in via divisibile o indivisibile, individuale o collettiva) dalla spesa pubblica.

Oggi, per la dimensione assunta dai prelievi obbligatori, di nuovo si comincia a ritenere il fisco un onere assai gravoso, scarsamente correlato a ciò che si riceve. Da qui alcuni veri e propri fenomeni di rivolta fiscale.

2. ALCUNI ESEMPI TRATTI DALLA STORIA.

Non si pretende qui una storia del fisco, né una storia dei tributi. Più semplicemente, senza l'ambizione di essere esaustivi, porteremo alla attenzione del lettore alcuni esempi (tra i tanti possibili) di come, nel corso degli anni ed in dati ambiti territoriali, il fisco appaia e scompaia, aumenti il proprio peso o riduca la sua importanza a seconda del comparire e dell'affermarsi (o dello scomparire, quasi) di un potere centrale - dotato di un forte potere di imperio - e delle burocrazie ad esso collegate.

2a. *Sulle tracce del fisco nell'impero di Oriente...*

Sebbene le notizie siano alquanto frammentarie, si ha ragionevole certezza del fatto che nelle province dell'impero di Oriente (Costantinopoli, IV secolo d.c.) le entrate fiscali (diverse da quelle patrimoniali) provenissero soprattutto dalla terra, calcolate non in base

soltanto alla sua superficie, ma anche alla sua qualità: il vigneto doveva contribuire più del pascolo e questo più del rovetto (imposta fondiaria). Dal canto loro, tra i soggetti passivi, ogni "testa" che costituiva la famiglia era tenuta a pagare una imposta personale (*capitatio, jugatio, testatico* a seconda delle terminologie usate).

Sebbene l'attività agricola fosse quella assolutamente dominante, si ha notizia che già Costantino (307-337) avesse introdotto una imposta (assai rozza) in oro e in argento (*chrysargyron*) anche sulla produzione di beni e servizi svolta in città e che la Chiesa fosse indignata del fatto che l'Impero prelevasse dai guadagni della prostituzione (v. Fossier, 1984, vol.I, pp. 114-116).

Questo esempio, e altri che si potrebbero fare, illustra comunque il fatto che anche allora il fisco comprendesse sempre una molteplicità di imposte e tasse e come, anche allora, tale ricerca e "fantasia" fossero fortemente limitate dallo stadio dello sviluppo del sistema economico.

Ma le imposte richiedono un'amministrazione apposita dotata di funzionari; e così, per l'amministrazione dei tributi, a Bisanzio, il *genikon* rappresentava l'istituzione fiscale più importante. Il suo compito era quello di fissare i tributi e di riscuoterli. A tali compiti si applicavano diversi funzionari dell'impero che dovevano sapere leggere e scrivere (capacità, questa, si suppone a quei tempi non molto diffusa!). Alcuni, infatti, si occupavano della misurazione del terreno. Altri iscrivevano in catasto le terre abbandonate e non coltivate e ripartivano le imposte tra gli eredi. Altri ancora si occupavano dei tributi dovendo coprire con propri mezzi le imposte che non riuscivano a non riscuotere (v. Kazhdan, 1983, p. 76).

Quest'ultimo è un utile esempio di come alcuni istituti di oggi affondino le proprie radici in epoche assai lontane. Così, al pari di quanto avveniva a Bisanzio, anche in Italia - fino alla fine degli anni Sessanta di questo secolo - l'esattore delle imposte doveva rispondere del "non riscosso per riscosso" nel senso che, a prescindere dalle vicende della riscossione, era tenuto a versare le rate risultanti dai ruoli di riscossione dei tributi.

Da sempre, le imposte richiamano anche distinzioni sociali e di ceto. E a tal fine vale la pena di ricordare che già "in Oriente, nel periodo del basso impero e per tutto il Medioevo, una categoria sociale è definita dal suo statuto fiscale" (Dragon, 1991, p. 145). E così, mentre ai senatori di Costantinopoli viene assegnato il privilegio di godere dell'esenzione sia dal pagamento di alcuni oneri (come i *munera sordida et extraordinaria*, ovvero la requisizione di persone e di beni nell'interesse dello Stato), sia dall'imposta (*crisargiro* o *lustralis collatio*, dovuta sulla commercializzazione dei loro prodotti), nel contempo il loro patrimonio fondiario è sottoposto a dichiarazione, verifica e registrazione in un catasto speciale. Ciò al fine di venire sottoposti (non si sa, tuttavia, con quale efficacia) all'obbligo del pagamento dell'imposta fondiaria gravante sui possessori ordinari (*capitatio-jugatio*), come a quello di un'imposta fondiaria di classe (*collatio globalis*). Questa imposta fondiaria diventa allora il simbolo della condizione senatoria ed è posta anche a conferma del fatto che la "professione" dei senatori deve essere esclusivamente quella dell'agricoltore.

Ma anche la Chiesa di Costantinopoli gode di uno speciale statuto fiscale. I chierici, infatti, acquisiscono uno statuto fiscale paragonabile, sotto molti aspetti, a quello dei senatori. Anche in questo caso, infatti, l'esenzione da ogni imposta su opifici, botteghe, imprese commerciali era motivata, nelle intenzioni del legislatore di allora, dalla consapevolezza che i profitti derivanti da tali attività sarebbero dovuti andare a beneficio dei poveri (v. Dragon, 1991, p. 149, p. 176 e p. 504). Che poi vi andassero effettivamente è ancora tutto da dimostrare!

2b. ...e in quello d'Occidente.

Anche nell'impero di Occidente, negli stessi secoli, erano in vigore l'imposta fondiaria e il testatico, secondo i modelli accennati in precedenza. Vige anche l'imposta doganale (o diritto di dogana) che comprendeva i più diversi balzelli.

Il gettito di tali imposte doveva essere di dimensioni ragguardevoli per poter concorrere a sostenere gli elevati impegni finanziari dell'impero romano nei primi secoli dell'era cristiana: le spese di rappresentanza degli imperatori, dei loro palazzi, delle loro corti, delle loro guardie e dei loro servitori, delle loro famiglie. E poi, notevoli erano le spese per il funzionamento dei senati e delle diverse magistrature e per il mantenimento dei numerosi funzionari pubblici. Ma, soprattutto, le spese più gravose furono quelle per il mantenimento dell'esercito e per la costruzione delle opere di difesa.

Ugualmente nel caso dell'impero di Occidente, l'esistenza dei problemi connessi all'amministrazione delle imposte spinse la burocrazia romana al proprio rafforzamento. Essa doveva provvedere a regolari censimenti (per il pagamento del testatico) e a tenere aggiornato il catasto (per il pagamento dell'imposta fondiaria), oltre che annunciare all'inizio di ogni anno il tasso d'imposta per ogni unità terriera o per ogni "testa".

2c. *Il fisco di Roma sopravvive al suo impero...*

Quando i barbari invasero e sconvolsero l'impero romano d'Occidente non vennero con un proprio fisco, ma adottarono il fisco di tale impero. Per usare l'espressione di Le Goff, il mondo barbarico "riadopera" (v. Le Goff, 1981, p. 43) il sistema fiscale disegnato dal diritto romano. Infatti, in Italia, come in Africa, in Spagna come in Gallia una "continuità si osserva al livello del sistema fiscale (dove) le monarchie germaniche hanno organizzato e mantenuto dappertutto l'esazione e la percezione dei contributi fondiario e personale con l'aiuto dei catasti e dei polittici, registri contenenti i censimenti *pro capite* e i canoni individuali" (v. Fossier, 1984, p. 65). In particolare, nell'epoca merovingia "il re preleva i diritti doganali che sono gli antichi diritti romani conservati negli stessi luoghi... il cui carattere è nettamente fiscale e non economico, e sembra che sia stato riscosso esclusivamente in denaro" (v. Pirenne, 1987, p. 93).

Anche allora, tra soggetto passivo e soggetto attivo vi erano altri che svolgevano importanti funzioni. E così, la riscossione dei diritti doganali a profitto del re medesimo era resa possibile grazie alla moltitudine di agenti che, sapendo leggere e scrivere, erano nelle condizioni di poter prendere in appalto la riscossione delle imposte stesse. Ed è grazie alla riscossione di tale imposta doganale, insieme all'imposta fondiaria (anch'essa romana) ed ai rendimenti della proprietà fondiaria, che il re merovingio acquistava o pagava i propri funzionari, faceva prestiti alle città, pagava i missionari, dava importanti assegni agli ecclesiastici, corrompeva o comprava chi voleva (v. Pirenne, 1987, p. 44).

2d...*ma non ai Carolingi.*

La tradizione finanziaria romana (correlata all'unità dello Stato romano) si interrompe con la stagione dei re Carolingi e con la progressiva diffusione del vassallaggio e dei rapporti di fedeltà dovuta al re da tutti i suoi vassalli. Infatti, "si è cercato di provare l'esistenza di una imposta sotto i Carolingi, (ma) quello che costituisce la vera forza finanziaria del re, bisogna ripeterlo, è la sua proprietà privata...il re era, e doveva restare per mantenersi, il più grande proprietario del paese. Finito il catasto, finiti i registri delle tasse, finiti i funzionari per le finanze, gli archivi, gli uffici, i conti. I re non avevano dunque finanze, e si comprende quale novità s'introdusse allora nel mondo" (v. Pirenne, 1987, p. 259). E' però ugualmente vero, come ci ricorda Pirenne, che l'imposta doganale divenne sempre meno importante per le finanze del re sia per la consuetudine di accordare a laici e a ecclesiastici l'immunità da questa imposta, sia per la diminuzione generale del

commercio nei paesi mediterranei a causa dell'espansione dell'Islam sulle coste del Mediterraneo.

Come abbiamo appena ricordato, con il venir meno delle istituzioni pubbliche e dei poteri centrali, furono il vassallaggio e la concessione del beneficio a supplire tali deficienze e ciò ebbe importanti conseguenze sui sistemi fiscali di allora che, di fatto, vennero abbandonati: non dovevano, infatti, più concorrere a finanziare l'esercito del re o dell'imperatore. Invece, in virtù del diritto di *ban*, tutti gli uomini liberi possono essere convocati dal re (ed armati a proprie spese) per fare la guerra. Il servizio militare venne così assicurato in permanenza dai numerosi vassalli del re, vescovi, abati e conti e, se era necessario, dai loro retrovassalli (v. Luzzatto, 1963, p. 256; Ganshof, 1989, p. 57).

Come ci ricorda Duby, sono i secoli in cui si afferma una nuova nozione di libertà, d'ora in avanti concepita come il privilegio di sfuggire alle pesanti esazioni fiscali. Ma le istituzioni vassallatiche e la dispersione sul territorio del potere di "banno" portarono anche a confinare in un'area assai ristretta (di raro a poco più di una mezza giornata a cavallo dal luogo fortificato centrale) la percezione dei tributi (v. Duby, 1978, p. 218). E, ancora nel XIV secolo, come ci ricorda il giurista umbro Bartoldo di Sassoferrato nei suoi commentari dell'epoca (v. Berliri, 1990, pp. 161 e ss.), anche la chiesa e gli ecclesiastici non possono venire assoggettati ad alcuna imposta né personale né patrimoniale: essi infatti beneficiano di tale immunità in quanto (insieme ai nobili) non sono sudditi del sovrano e, dunque, sono esenti dal suo potere di imperio.

2e. La frammentazione del fisco.

Con il passaggio, dunque, delle attribuzioni dello Stato dalle mani del re e dell'imperatore a quelle di una molteplicità di principi territoriali, viene meno anche la funzione delle imposte che è quella di finanziare le spese del re e della corte. Qualche analogia con le imposte, tuttavia, si può ritrovare nella pratica accordata dal re ai suoi vassalli di sostituire l'obbligo del servizio militare con il pagamento di un censo pecuniario. Così, ci ricorda Ganshof, al tempo dei re Plantageneti (secolo XII) in Inghilterra le risorse derivanti da questa tassa permisero il mantenimento ed anche lo sviluppo di un esercito di stipendiati più sicuro e più agile di quanto non fosse consentito in questo periodo da un esercito formato dai diversi vassalli (v. Ganshof, 1989, p. 101).

E' però vero che i diversi signori feudali disseminati sul territorio che disponevano del potere di "banno" si industrialarono per trarre vantaggi da qualche imposta. E così, ad esempio, introdussero una speciale tassa per acquisire il diritto di sposarsi con chi non apparteneva alla propria "famiglia". Si industrialarono anche per trarre profitto dai pedaggi imposti al passaggio delle merci sui loro territori, dalle tasse riscosse ai mercati dei villaggi (gabelle) e dal monopolio della vendita del vino in certi periodi dell'anno. Pedaggi e tasse che, a prezzo di ostacolare i commerci, sempre più frequentemente vennero richiesti in denaro.

Anche la "taglia" (un prelievo arbitrario effettuato dal signore su qualunque cosa i sudditi abbiano messo da parte), verso la metà del XII secolo cominciò ad essere riscossa in denaro e sotto forma non più di prelievo straordinario, ma di "abbonamento" annuale (v. Duby, 1978, p. 289). Con il che si cominciava ad introdurre il concetto di un fisco in qualche modo "regolare".

Anche i Comuni in formazione negli stessi secoli avevano sottratto al re o all'imperatore il diritto di esercitare (entro le proprie mura) il prelievo fiscale in denaro o in natura: gabelle sui contratti e sui pagamenti effettuati con il denaro del Comune (riscossa per ritenuta al momento del pagamento), sull'occupazione degli spazi pubblici; pedaggi e dazi sulle merci (ad eccezione di quelle dichiarate esenti, come i libri che lo studente portava

con sé per motivi di studi) introdotte in città e su quelle che uscivano dalla stessa; tasse sui "banchi" di commercio e diritti di mercato assai diversi da luogo a luogo, gravavano sui cittadini e sui forestieri e costituivano un introito regolare per le casse comunali. E si noti che l'omesso pagamento delle tasse o delle gabelle era punito sia con fortissime pene, sia con la confisca della merce, per sottolineare l'importanza che tali tributi cominciavano a svolgere nella vita delle città. Ma, al fine di contenere l'evasione, quanto fossero efficaci tali "pene" non è dato di conoscere con sufficiente certezza.

2f. *Tracce islamiche e federiciane.*

Mentre in Occidente si giunge quasi alla dissoluzione dello Stato, dei poteri politici centrali e alla corrispondente riduzione dell'importanza delle imposte statali, in Oriente la formazione dell'Impero degli Abassidi (IX secolo) si accompagna alla costituzione di una solida base amministrativa. Anche per finanziare le esigenze di tale impero il Tesoro omayyade perfeziona non solo l'imposta fondiaria, ma anche il sistema del prelievo delle decime. E' infatti il Tesoro islamico che deve provvedere al pagamento dei salari dei funzionari e dei militari oltre che provvedere agli appannaggi dei membri della famiglia imperiale e alle esigenze della corte. Così nell'Iraq centrale, nel IX secolo, viene introdotta una riforma fiscale che mira a porre fine all'impoverimento del Tesoro e all'abbandono delle terre.

Con la nuova imposta fondiaria l'imponibile viene calcolato tramite la misurazione delle quantità effettivamente raccolte. Ma ciò che viene riscosso è il suo valore in denaro in ragione di un prezzo ideale e non di quello effettivo rilevato sul mercato. Questo, infatti, avendo degli andamenti irregolari nel tempo che, secondo i giuristi islamici, appartiene soltanto a Dio, avrebbe consentito il sospetto di guadagni illeciti. Pur con gli strumenti e le conoscenze di allora, l'imposta fondiaria venne concepita con un peso decrescente in rapporto alla produttività del terreno al fine di stimolarne la valorizzazione. Così erano tassati di più i terreni peggio irrigati rispetto a quelli irrigati con sistemi più moderni. Allo stesso modo vennero detassati i prodotti più facilmente smerciabili sui mercati cittadini, come il grano duro, il riso e gli ortaggi (v. Fossier, 1984, pp. 232-234).

Forzando la storia, potremmo dire che nell'Islam di allora era già in vigore un catasto agricolo simile a quello tuttora vigente in Italia ove non si computa il reddito effettivo, ma quello medio e ordinario e continuativo (v. Einaudi, 1974).

Se, in via generale, in Occidente si osserva la frantumazione dell'autorità della Corona, nello stesso periodo è dato, tuttavia, di trovare anche un caso assai famoso di riaffermazione dell'autorità dell'imperatore, di ricostituzione di un potere centrale che si accompagna a un fisco e a una organizzazione amministrativa centrale (non a caso su un sostrato arabo): si tratta di Federico II di Svevia, imperatore del Sacro Romano Impero, re di Sicilia, re di Gerusalemme, *Stupor Mundi* (1194-1250), costruttore, per accordo unanime degli storici (v. Braudel, 1981, p. 522), del primo Stato moderno.

E' infatti nel 1231 che Federico II presenta le Costituzioni di Melfi: "opera sbalorditiva ...e atto di nascita della burocrazia moderna", secondo alcuni (v. Kantorowicz, 1988, pp. 208-211); opera che "senza profonda originalità" si limita "ad affrontare i problemi specifici a un regno in urgente bisogno di ristrutturazione", secondo altri (v. Abulafia, 1990, p. 169). E' però vero che le "Costituzioni di Melfi" rivestono un'importanza particolare in quanto rappresentano la prima articolata esposizione del programma fiscale di Federico" (v. Abulafia, 1990, p. 179). Così venne regolato il monopolio del sale da vendere (a prezzo fissato dall'imperatore) nell'impero, così come vennero regolati i dazi portuali al fine di garantire una fonte di liquidità al Tesoro della Corona. Nel contempo vennero anche favoriti i mer-

canti nativi, esentandoli dal pagamento del diritto di dogana del 3 % e riducendo loro il dazio all'esportazione di certi prodotti: ciò al fine di reggere alla concorrenza commerciale esercitata dai genovesi o dai veneziani. Poiché l'esportazione del grano era la quota più importante di quello che ora definiremmo l'*export* totale, anche le imposte sul grano vennero regolate: un quinto del valore del carico in Puglia o in Sicilia, dove la produzione era abbondante, un settimo, invece, in Calabria ove le terre erano meno fertili.

2g. *Torna la nozione di imposta e appare quella di fisco "regolare".*

Facciamo ora un salto in avanti di due secoli dalla morte di Federico II di Svevia. Saltiamo dunque il tempo delle cattedrali e delle università, ed anche quello della parola di Tommaso, e dell'economia di mercato in formazione, ma anche quello del divampare delle guerre, delle epidemie e delle carestie che distrussero intere città, e quello del marchio imposto agli ebrei, delle crociate fallite e del soffocamento dei Comuni (v. Le Goff, 1981; Fossier, 1987). Ma nel compiere tale passaggio non possiamo non porre gli occhi su alcuni avvenimenti assai importanti prima soltanto accennati: la storia della "taglia reale", ad esempio.

E' interessante soffermarsi un momento su tale tributo, in quanto la sua evoluzione esemplifica con efficacia il nascere e il consolidarsi di un'imposta. A tal fine va ricordato che la "taglia" si sviluppa con il reintrodursi della nozione di imposta nella mentalità collettiva e pubblica occidentale: a carico, ovviamente, non della nobiltà, ma dei contadini e dei cittadini. L'imposta, infatti, continuava a essere considerata un segno di servitù, mentre gli uomini liberi prestavano servizi personali con le armi, l'amministrazione della giustizia o con largizioni volontarie e consuetudinarie.

Date anche le tecniche fiscali di allora, la via più semplice per esercitare il diritto di imperio fu quella che condusse alla tassazione dei "fuochi". Il "focatico", (detto, appunto, più tardi "taglia reale") è dunque all'origine delle entrate degli Stati moderni che si vanno formando fra il XIV e il XV secolo.

Vale la pena di segnalare anche un altro aspetto delle nascita della "taglia". Sebbene fosse stata presente anche in epoca anteriore, la "taglia reale" assume vera importanza solo nel XIV secolo, ancorché si tratti di una imposta straordinaria dovuta all'insorgere di un avvenimento altrettanto straordinario.

Quando il re di Francia Giovanni II di Valois (detto il Buono) venne catturato (dagli inglesi a Poitiers nel 1356) il riscatto per la sua liberazione era talmente elevato da non poter essere pagato tutto in una volta: il problema della finanza del re divenne allora un problema della finanza di Stato. E per pagare tale debito venne imposto un focatico che durò quarant'anni: dal 1361 al 1404. Ma quando il riscatto fu completamente pagato, allora l'imposta era divenuta anche consuetudinaria e poté dunque restare per il finanziamento di altre necessità della Corona di Francia. I Valois hanno dunque il merito storico di avere introdotto, in questo millennio, l'idea di un "fisco regolare" (v. Fossier, 1987, pp. 110 e ss.).

In Russia, invece, fu solamente più tardi (a cavallo del XVII e del XVIII secolo) e, non a caso per opera dell'azione riformatrice di Pietro il Grande, che vennero introdotte alcune delle tecniche fiscali già presenti da tempo in altri Stati europei. Così, in Russia fu soltanto nel 1719 che venne condotto il primo censimento dei contribuenti (i contadini, in particolare) al fine di ripartire tra di loro (per ogni "testa") un'imposta destinata al finanziamento delle esigenze dell'esercito militare.

Ricorda Braudel che, sul finire del XV secolo, i fondatori della modernità degli Stati furono i "tre re magi": Enrico VII Tudor in Inghilterra, Luigi XI in Francia e Ferdinando il Cattolico in Spagna, e che il primo compito dei loro Stati moderni fu quello di farsi

obbedire utilizzando ciò che Max Weber chiamò la "legittima violenza" (v. Braudel, 1981, p. 523).

Ma per finanziare le spese necessarie per il mantenimento dell'ordine all'interno, per armare le navi per le grandi conquiste sui mari, per pagare le proprie truppe, lo Stato moderno non può più vivere soltanto (o principalmente) dei beni del sovrano, deve ricorrere nuovamente al fisco e, con il potere di imperio, dar la caccia di nuovo a un numero sempre più grande di contribuenti. Le finanze pubbliche e le amministrazioni finanziarie si inseriscono, dunque, sempre di più nella vita economica del paese e dipendono sempre di più dalla sua politica commerciale e di espansione territoriale.

A questo proposito, tuttavia, va ricordato che la ripresa delle problematiche fiscali nel XV e XVI secolo è anche, in parte, derivata dall'insorgere di un altro avvenimento: quella del prestito che i sovrani dell'epoca contraggono, volontariamente, con città e banchieri o, in via forzosa, con i propri sudditi. Prestito che costituì una forma di finanziamento degli Stati che esplose in quei secoli. È noto, infatti, che Carlo V stupì il mondo di allora non solo per la sua politica grandiosa, ma anche per l'enormità del debito pubblico che contrasse non solo per finanziare tale grandiosa politica, ma anche per finanziare la campagna elettorale (ovvero i versamenti di denaro ai "principi elettori") con cui farsi eleggere imperatore d'Austria e Germania nel 1519 (v. Chabod, 1985, p. 80-82), contro la volontà della curia romana. Ma sia nel caso di prestito volontario, sia in quello di prestito forzoso, si trattò, comunque, di generare un flusso costante di pagamenti a favore delle casse dello Stato con cui fare fronte sia al pagamento degli interessi sul debito pubblico, sia alle rate di ammortamento del debito stesso.

Se elevate erano le esigenze degli Stati, non minori erano le resistenze di nobili ed ecclesiastici a cedere il privilegio dell'esenzione dal pagamento delle imposte. Così va rammentato che in Francia, ove la "taglia reale" era stata istituita nel 1439, tale imposta non colpiva, oltre ai nobili ed agli ecclesiastici, neppure i funzionari regi, i membri delle corti sovrane e delle università.

2h. *Si affinano le tecniche fiscali e crescono le burocrazie.*

L'esigenza degli Stati di disporre di tale flusso costante di denaro portò all'affinamento delle tecniche fiscali e al consolidamento di istituti tributari che precorrono i più recenti. Al riguardo, è da ricordare il caso della Toscana ove l'introduzione di una grande imposta sul patrimonio comportò anche la redazione (nel 1427) di un famoso "catasto": un complesso sistema di accertamento della capacità contributiva dei soggetti passivi dell'imposta. Tale "catasto", che si basava su anche denunce da parte dei contribuenti, prevedeva che tutti i maschi adulti in età lavorativa fossero colpiti da un'imposta fissa a carattere personale, e che altra imposta diretta (sommata a quella personale) colpisse i beni patrimoniali (mobiliari ed immobiliari) del contribuente.

All'inizio dunque registriamo l'affermarsi di un'imposta patrimoniale che, almeno in via astratta, comprende ogni forma della ricchezza dei contribuenti. Più tardi, invece, con lo svilupparsi dei sistemi economici, con l'affiancarsi del commercio e dell'industria e dell'agricoltura, queste imposte patrimoniali si suddividono in più imposte distinte secondo la base imponibile. Così, a Firenze, sul finire del 1400 dall'imposta patrimoniale si stacca l'imposta sui soli immobili che costituisce la "decima".

Abbiamo già accennato al fatto che il crescere dell'importanza del fisco si accompagna alla crescita delle burocrazie deputate ad amministrarlo. Si prenda ad esempio di quanto avvenne in altra epoca storica, il caso della monarchia assoluta nella Francia del XVI e XVII secolo. Ai tempi di Richelieu, in Francia l'amministrazione fiscale era costituita da una vera e propria stratificazione di sedimenti amministrativi generati nel tempo. Vi era una

"Tesoreria centrale" destinata a raccogliere tutte le entrate del regno. Vi erano poi sedici *généralités* (ognuna dotata di un *Bureau des Finances*) affiancate da un ricevitore generale (*réceveur-général*) incaricato di raccogliere le imposte dirette della zona e da *fermiers généraux* che erano gli esattori delle imposte indirette. Il ricevitore generale, tuttavia, non si curava direttamente della riscossione dei tributi che, invece, era affidata da altri esattori (*traitants* o *partisans*, a seconda della zona del paese): normalmente uomini d'affari privati, strettamente legati con la monarchia, che si arricchivano con lo svolgimento di tali mansioni.

Di fronte però a un sistema fiscale incapace di garantire un flusso costante di entrate (per la complessità e la scarsa efficienza dell'amministrazione finanziaria), la monarchia francese (al pari di altre monarchie assolute) fu costretta a ricorrere al prestito, contribuendo così ad accrescere l'importanza di un funzionariato da cui cominciò a dipendere sempre di più. Anche perché il funzionariato già pronto a servire la monarchia era proprio quello incaricato di riscuotere le imposte. Questi, infatti, iniziarono subito ad anticipare (con interesse) alla Corona ed allo Stato il gettito delle imposte che avrebbero dovuto riscuotere e ricevevano in cambio dei mandati (*rescriptions*) che costituirono una delle prime forme di debito pubblico fluttuante a breve termine. Debito che lo Stato si impegnava a rimborsare nell'arco di pochi mesi con l'incasso delle imposte stesse. E così, ai tempi della monarchia assoluta, "il francese che voleva guadagnare denaro guardava alla finanza, al lucrativo appalto delle imposte e alla concessione di prestiti" (Treasure, 1986, p. 83).

2i. Dalla "chambre du Roi" ai parlamenti nazionali.

Nel corso del XVIII e del XIX secolo, la caduta delle monarchie assolute, il venir meno della concezione personalistica dello Stato, lo sviluppo del commercio, delle industrie e dell'economia monetaria, insieme a quello delle filosofie utilitaristiche, alla formazione dei parlamenti nazionali ed alla considerazione dell'individuo in quanto tale e non in quanto appartenente ad un ordine, portano il fisco a non più separare il reddito e il patrimonio dalla persona fisica che li gode.

Dal canto loro i parlamenti nazionali si sostituiscono alla *Chambre du Roi* (da cui l'espressione *finanza camerale*) nelle decisioni in materia di tributi e si pongono, così, a difesa dei cittadini contro il potere dei monarchi di porre imposte e tasse. Si comincia in tal modo a ragionare sulla capacità contributiva dell'individuo nel suo complesso e non più su quella delle singole fonti di reddito. Si riconosce che vi sono limiti assai stringenti alla capacità contributiva dei diversi soggetti passivi. Entrano così in scena, soprattutto in Europa, le imposte generali sul reddito, con aliquota proporzionale, che riguardano il reddito complessivo di una persona e che alla persona direttamente si rivolgono (v. Schumpeter, 1954, pp.199 e ss).

Il fisco viene dunque studiato e disegnato secondo alcuni principii generali che pongono al loro centro l'utilità, i vantaggi e la libera capacità di intrapresa dell'individuo. Il più evidente esempio di questo modo di pensare si ritrova nelle quattro massime che, secondo Adam Smith (v. Smith, 1973, pp. 814-816), dovrebbero governare ogni tipo di imposta: a) i sudditi di ogni Stato devono contribuire a mantenere il governo, in proporzione quanto più stretta possibile alle loro rispettive capacità; b) l'imposta che ogni individuo è tenuto a pagare deve essere certa e non arbitraria; c) ogni imposta deve essere riscossa nel tempo o nel modo in cui è più probabile che sia comodo pagarla per il contribuente; d) ogni imposta deve essere congegnata in modo tale da sottrarre e da tener fuori dalle tasche del popolo il meno possibile oltre a ciò che fa entrare nel tesoro pubblico dello stato.

L' *income-tax* inglese è il primo esempio di imposta generale sul reddito, istituita da Pitt nel 1768 per fronteggiare alcune ingenti spese di guerra. Nel 1816, cessate le guerre

napoleoniche, tale imposta venne abolita. Venne di nuovo introdotta nel 1843 da Robert Peel, ma questa volta non più come imposta straordinaria ed anomala, ma come parte stabile, integrante e fondamentale del sistema tributario inglese. Seguì l'Austria nel 1849; poi gli Usa nel 1862. In Italia, con legge del 14 luglio 1864, venne istituita un'imposta di ricchezza mobile, accanto all'imposta fondiaria ed a quella sui fabbricati.

Il secolo XIX segnò un altro elemento di differenziazione con il passato: l'introduzione (per la prima volta in Inghilterra nel 1894) dell'imposta sul reddito con aliquota progressiva al crescere del reddito imponibile. Da allora, la progressività dei sistemi tributari è accettata da quasi tutti i regimi politici e spesso (come nel caso dell'Italia all'art.53) sancita nelle carte costituzionali.

Sotto la spinta degli ideali delle grandi rivoluzioni borghesi cambiano anche i concetti ispiratori del fisco. In particolare si va sempre più affermando il convincimento che i cittadini-contribuenti (definiti, come già si è detto, ma è bene sottolinearlo, in base al principio di appartenenza a uno Stato e non in base alla loro appartenenza a un ordine o ad una classe sociale) devono contribuire al mantenimento dello Stato in proporzione alle propria *capacità contributiva*. Ovvero, in proporzione al reddito, al patrimonio ed alla capacità di spesa di cui possono disporre sotto la protezione dello stato. Si consolida anche sempre di più il convincimento che nessuna prestazione pecuniaria (tipica è l'imposta) può essere richiesta ai cittadini di uno stato se non per espressa disposizione di legge. In molte carte costituzionali su cui poggiano gli stati moderni vi è infatti l'affermazione (come nel caso dell'art.23 della Costituzione italiana) che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Con ciò, il potere di prelevare le imposte è definitivamente assegnato ai parlamenti nazionali.

Rimane il fatto che, in questo secolo, lo Stato - divenuto nel frattempo *Stato sociale* - si impegna in programmi di spesa pubblica sempre più rilevanti dal punto di vista quantitativo a cui spesso non corrisponde una sufficiente qualità. Da qui nasce l'esigenza di trovare sempre nuove e maggiori entrate fiscali. Ma qui si incontrano anche le nuove resistenze dei cittadini-contribuenti. Il fisco - insieme alla opprimente burocrazia che esso stesso ha contribuito a generare - torna a essere considerato, non più dagli antichi sudditi ma dai cittadini di oggi, un problema in più nella vita di tutti i giorni. Forse, anche per questo, il referendum abrogativo non è ammesso in materia fiscale (v. art. 75 della Costituzione italiana). Infatti, sarebbe facilmente prevedibile, osservò già a suo tempo Max Weber (1982, p. 62), "il destino di quasi tutti i progetti di legge di carattere fiscale in seguito a decisione affidata al voto popolare".

21. Verso un fisco sovranazionale ?

Dopo la Seconda guerra mondiale la progressiva integrazione dei sistemi economici porta a dover rivedere alcuni tributi: soprattutto quelli che ostacolano la libera circolazione delle merci. Le imposte indirette subiscono modifiche rilevanti correlate con lo sviluppo dei commerci. La formazione sempre più frequente di unioni doganali tra Stati diversi, di comunità economiche, di zone di libero scambio comporta che debbano venir meno i tributi che possono ostacolare il movimento e la libera circolazione delle merci. Si riduce l'importanza dei dazi riscossi alle dogane e anche quella delle imposte di consumo riscosse ai confini delle città o delle nazioni. Fa così il suo ingresso, soprattutto in Europa e per effetto del Mercato Comune Europeo, l'imposta sul valore aggiunto tipo consumo (Iva) che colpisce ogni atto dei consumatori finali di un bene o di un servizio, il cui gettito deve in parte andare a finanziare le spese delle burocrazie comunitarie ed il parlamento europeo. Ai poteri nazionali e alle burocrazie nazionali vanno via via affiancandosi poteri sovranazionali (e le corrispondenti burocrazie) che, dotati di un proprio bilancio, cercano

di sottrarre ai parlamenti ed ai governi nazionali, oltre che il gettito, anche il potere di regolare alcune imposte. E' il tema, soprattutto europeo, della "armonizzazione" delle imposte sugli scambi a fini del potenziamento di un mercato comune.

Questo processo di progressiva integrazione dei mercati porta con sé una diversa dislocazione dei poteri pubblici e del corrispondente potere di imporre e modificare le imposte. Comporta, ad esempio, la rinuncia dei dodici governi che oggi aderiscono al Trattato di Roma istitutivo la Comunità economica europea (che venne siglato a Roma il 25 marzo 1957 da un primo nucleo di sei Stati) a modificare le aliquote dell'Iva in direzione diversa da quella indicata dalla Comunità europea. E questo è solo un aspetto del problema più generale, non ancora pienamente risolto, della sovranità fiscale degli Stati di oggi. Ovvero, se una parte del potere di imperio in materia fiscale debba essere attribuito direttamente al parlamento europeo, spogliando così i parlamenti nazionali di una parte del potere di operare, entro i propri confini, la desiderata redistribuzione dei redditi e delle ricchezze.

Ma, oltre alle merci, anche gli uomini e i capitali si muovono con sempre maggiore velocità: soprattutto questi ultimi grazie all'assistenza di ben organizzati intermediari finanziari. Emerge dunque anche il tema, non ancora sufficientemente approfondito, della "armonizzazione" della tassazione dei redditi personali e di quelli che provengono dai capitali che, ormai ed in modo irreversibile, godono della piena e totale libertà di movimento dentro e fuori dagli stati. Non a caso si discute con sempre maggior forza di tassazione dei redditi su "base mondiale" o di "globalizzazione" dei mercati e dei sistemi tributari; non a caso si invoca, da alcuni, un "governo mondiale". Ma, tale governo, avrà anche i corrispondenti poteri fiscali ?

3. ASPETTI ECONOMICI.

Nelle pagine che precedono abbiamo, con una certa frequenza, fatto riferimento al soggetto passivo d'imposta, ovvero a colui che è chiamato dalla legge a pagare il tributo (*contribuente di diritto*). Ma non è detto che questi sia anche il soggetto che sopporti l'effettivo onere economico dell'imposta stessa (*contribuente di fatto*). Gli effetti economici delle imposte possono essere - e di norma lo sono - assai diversi dagli effetti giuridici indicati dal legislatore.

Per affrontare questo problema nelle pagine che seguono non faremo più riferimento ad esempi tratti dal passato lontano. L'interesse è indirizzato allo svolgimento di alcune considerazioni in tema di effetti economici del "fisco" in un sistema economico quale è quello contemporaneo; caratterizzato dall'uso della moneta e dai mezzi sostitutivi della stessa (assegni, carte di credito, ecc.), dalla progressiva crescita di spazi (come quello comunitario) senza frontiere interne nei quali è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali (v. Imf, 1992). Ma tale sistema economico è anche caratterizzato dalla presenza dell'intervento pubblico nell'economia (si discute dunque del ruolo del fisco in una *economia mista*) oltre che dalla prevalenza di forme di mercato (di oligopolio) diverse dalla concorrenza (v. Sylos Labini, 1964) ove la speculazione, soprattutto quella finanziaria, gioca un ruolo assai importante nella mobilità dei capitali e nella ripartizione dei rischi futuri.

Infine va detto che il "fisco" a cui ora facciamo riferimento è un vero e proprio *fisco di massa* che, a differenza del passato, riguarda milioni e milioni di contribuenti (persone fisiche, imprese, persone giuridiche). Esso è costituito anche da una struttura organizzativa assai complessa; a sua volta assistita da potenti mezzi informatici tesi a far sì che la possibilità di sfuggire all'obbligo tributario sia sempre meno praticabile da parte dei contribuenti. A tal fine è assai comune riscontrare nelle esperienze di molti stati, il fatto che

i contribuenti siano identificati, di norma, da un "numero fiscale" da apporre su molti atti e documenti della loro vita e della loro attività economica.

Ma un "fisco" così strutturato apre un altro e nuovo problema di "potere": quello di coloro che gestiscono una così grande "banca dati" e che, grazie agli strumenti informatici, potrebbero dialogare con altri "poteri" che gestiscono altre "banche dati" costituite per altre finalità. Si pone dunque con forza ben maggiore rispetto al passato il problema del diritto alla riservatezza che i cittadini-contribuenti devono poter vedere garantito sulle informazioni comunicate al "fisco".

3a. *La traslazione dell'imposta e la fuga dalla stessa.*

Si prenda un caso assai semplice: quello dell'imposta sulla benzina. Poichè la domanda di tale bene non è molto sensibile alla variazione dei prezzi, è facile osservare che, nel breve periodo, ogni volta che i produttori o i distributori della benzina (*contribuenti di diritto*) sono chiamati dalla legge a pagare un maggior carico fiscale sulla produzione o sulla distribuzione della medesima si verifica anche, immediatamente, l'aumento del prezzo di tale bene, come si suole dire, "alla pompa". Sono dunque i consumatori della benzina ad essere, nel breve periodo, *contribuenti di fatto*. Si noti che lo stesso effetto si avrebbe avuto anche nel caso che il maggiore carico fiscale fosse stato prelevato direttamente al momento dell'acquisto della benzina da parte dei consumatori finali della stessa: in questo caso i *contribuenti di diritto* corrispondono con i *contribuenti di fatto*.

Nell'un caso come nell'altro sono dunque i consumatori di benzina quelli che, nel breve periodo, sopportano l'onere economico di tale prelievo fiscale, ancorché esso possa essere, in tutto o in parte, formalmente prelevato in una fase del processo produttivo e distributivo diversa da quella del consumo finale della benzina stessa. E' questo un caso di "traslazione in avanti" dell'imposta dai produttori e dai distributori (soggetti passivi) ai consumatori finali (soggetti che effettivamente sopportano l'onere dell'imposta) che si manifesta nel corrispondente aumento del prezzo finale di vendita. Nei bilanci economici dei consumatori, non fa allora molta differenza il fatto che il legislatore indichi il produttore o il consumatore finale come soggetto passivo dell'imposta (*contribuenti di diritto*).

L'esempio appena riportato illustra anche il caso, assai frequente, di un mercato oligopolista (come quello petrolifero) su cui operano poche grandi imprese dominanti (*price leaders*) che adottano comportamenti collusivi; ovvero imprese che controllano il prezzo di vendita dei loro prodotti e che, dunque, riescono a "trasferire in avanti", sui prezzi finali di vendita, non solo i costi di produzione, ma anche le imposte "incorporate" nel processo produttivo e distributivo.

Esiste tuttavia anche il caso opposto. Il caso, cioè, di mercati concorrenziali ove operano principalmente imprese *price-takers*. Si pensi ai mercati dei prodotti agricoli ove prevale la concorrenza rispetto l'oligopolio ed ove l'offerta dei prodotti agricoli è tendenzialmente rigida, almeno nel breve periodo. Le imprese agricole che operano su tali mercati, di norma e nel breve periodo, riescono ad adattare soltanto con grande difficoltà non soltanto l'offerta dei loro prodotti alla domanda, ma anche i loro prezzi di vendita ai loro costi di produzione. Sovente tali imprese subiscono i prezzi imposti, nel commercio internazionale, dai paesi industrializzati che sono i loro principali acquirenti. I grossisti riescono spesso ad imporre ai piccoli proprietari terrieri i loro prezzi di acquisto. In questo contesto, ad esempio, un'imposta che la legge ponesse formalmente a carico dei commercianti all'ingrosso di prodotti alimentari potrebbe essere, nei fatti, "trasferita all'indietro" sulle imprese agricole produttrici i beni alimentari medesimi.

I due esempi appena riportati sono sufficientemente illustrativi di quanto prima detto: che, di norma, non vi è coincidenza tra coloro che la legge chiama a pagare le imposte e

coloro che ne sopportano l'onere economico. Infatti, come si è visto, l'introduzione di nuove imposte o la variazione di quelle esistenti non lascia immutato il comportamento di coloro che, in base al diverso grado di monopolio di cui dispongono, operano sui diversi mercati di riferimento: ognuno cercherà di trasferire a carico di altri l'onere dell'imposta. Nel concreto, dunque, la misura della traslazione dell'imposta (in avanti o all'indietro) dipenderà allora sia dalla forma di mercato prevalente (concorrenziale, oligopolistico, monopolistico), sia dalla maggiore o minore elasticità della domanda e dell'offerta alla variazione delle imposte.

Si deve tuttavia ricordare che vi può essere anche il caso di chi riesce a "fuggire" dall'imposta (dunque dal potere di imperio dello stato o della comunità locale di appartenenza) trasferendo altrove il cespite tassato. Si prenda il caso dei capitali mobiliari (azioni, obbligazioni, depositi bancari, ecc.). Abbiamo già detto che le economie di oggi si caratterizzano per la presenza di legislazioni e di efficienti intermediari finanziari (le banche in primo luogo) che garantiscono la completa mobilità dei capitali dentro e fuori le frontiere nazionali: anche di quelli a breve termine. Può dunque avvenire che se il governo di un dato paese inasprisce il carico fiscale sui redditi o sullo stock dei capitali mobiliari convenga ai proprietari di tali beni trasferire in altro paese i beni medesimi. L'imposta viene sfuggita ed il bilancio dello stato non registra l'incasso corrispondente. I *paradisi fiscali*, dunque, altro non sono che Stati compiacenti che offrono la possibilità di sfuggire all'imperio delle legislazioni fiscali di altri Stati.

3b. La tassazione internazionale delle merci...

Considerazioni del tipo di quelle appena esposte sono alla base delle preoccupazioni dei governi e dei parlamenti nazionali che, per evitare *effetti distorsivi* e per tener conto di quanto avviene nelle economie sottostanti, devono continuamente riformare e ridisegnare i loro sistemi fiscali; principalmente nelle parti che riguardano la tassazione internazionale delle merci che si muovono dai paesi produttori a quelli consumatori. E' significativa al riguardo l'esperienza della Comunità economica europea per la cui piena costituzione l'armonizzazione delle imposte indirette sugli scambi delle merci è sempre stata considerata una tappa indispensabile.

Per contrastare effetti distorsivi sui flussi commerciali, da tempo sono stati delineati alcuni principi in base ai quali disegnare i sistemi fiscali.

Il principio di tassazione attualmente adottato negli scambi internazionali (raccomandato anche dal *Gatt-General Agreement on Trade and Tariff*) è il cosiddetto *Principio di destinazione*. La pratica applicazione di questo principio garantisce che il gettito dell'imposta (ad esempio quella sul valore aggiunto-Iva) che colpisce lo scambio della merce affluisca al bilancio dello stato ove avviene il consumo della merce medesima. Per effetto dell'accordo tra gli Stati ai fini della applicazione di tale principio, le esportazioni di beni e servizi sono considerate materia non imponibile. I beni importati, invece, sono tassati unicamente con l'aliquota del paese ove avviene il consumo. La soluzione descritta (definita abitualmente nei paesi di lingua anglosassone *Border Tax Adjustment*) garantisce che il gettito di queste imposte affluisca al bilancio pubblico del paese ove viene effettuato il consumo e garantisce, solitamente, che tali imposte non inducano effetti distorsivi nei flussi di commercio internazionale. L'imposta in questo modo non è distorsiva in quanto, applicandosi la medesima aliquota, non modifica il prezzo relativo tra i beni prodotti internamente e quelli importati, rispetto a quanto avverrebbe in assenza di imposta.

Diversi sarebbero gli effetti se la tassazione avvenisse con l'adozione del cosiddetto *Principio di origine*. In questo caso i beni importati sarebbero tassati con l'aliquota del paese di produzione del bene: la merce si porterebbe "con sé" l'aliquota del paese in cui viene

prodotta ed il gettito verrebbe incassato nel paese di produzione. E' però vero che l'applicazione di questo principio farebbe subire ai diversi stati una seria limitazione alla propria politica fiscale - ovvero a quel potere di imperio dello stato che gli consente di governare i rapporti tra i propri cittadini-consumatori ed il proprio bilancio pubblico -, oltre che far correre il grave rischio di non poter incassare tutto il gettito delle imposte sui consumi effettuati sul proprio territorio nazionale.

3c....e quella dei capitali.

In un contesto di piena liberalizzazione dei movimenti di capitali, di libertà di stabilimento degli intermediari finanziari e anche dell'offerta dei servizi finanziari dentro e fuori le frontiere nazionali è ragionevole ritenere che il trattamento fiscale presente sulle diverse "piazze finanziarie" possa concorrere non marginalmente ad attrarre quote crescenti di capitali e di risparmio finanziario. E' altrettanto ovvio che, per agevolare il finanziamento degli investimenti delle proprie imprese e del proprio fabbisogno pubblico, ogni Stato cerchi di trattenere al proprio interno il risparmio accumulato dalle proprie famiglie.

A livello internazionale non vi è ancora un "comune sentire" su come tassare i capitali ed i loro redditi, anche al fine di evitare effetti distorsivi sui movimenti internazionali dei capitali. In tutti i paesi la legislazione è assai frammentata oltre che molto complessa, anche perché gli operatori interessati sono molteplici (famiglie, intermediari, società) così come molteplici sono sia i regimi fiscali (imposte sul reddito delle persone fisiche; imposte sul reddito delle persone giuridiche; imposte commisurate al patrimonio; imposte pagate per ritenuta alla fonte in via definitiva o in via di acconto), sia le modalità di accertamento e di riscossione, sia il tipo di reddito da capitale (dividendi, interessi, *capital gains*, *royalties*, ecc.).

A differenza di quanto abbiamo descritto per i movimenti delle merci, per i movimenti internazionali dei capitali (molto più rapidi ed improvvisi di quelli delle merci anche perché assistiti da sofisticate tecniche informatiche capaci di spostare in pochi secondi - con semplici registrazioni contabili - masse enormi di capitali finanziari) non vige né il *Principio di residenza*, né quello *territoriale*. Con il primo si prevede che la tassazione avvenga nel solo paese di residenza del percettore secondo la legislazione vigente per i redditi interni, in applicazione anche del più generale principio di tassazione del reddito mondiale (*world-wide principle*). Con il secondo principio, invece, si prevede unicamente la tassazione nel paese ove il reddito è prodotto e quindi dove sono collocate le imprese o gli intermediari che distribuiscono le rendite finanziarie. Nei fatti i due principi tendono a sovrapporsi ed a generare, così, gravi distorsioni nei movimenti internazionali dei capitali.

Per evitare questa *doppia imposizione internazionale* i diversi Stati adottano da lungo tempo una varietà di metodi. Tra questi, quello più diffuso è ancora quello della stipula di un *trattato bilaterale* (tra lo Stato A e quello B) che prevede la concessione al contribuente di un credito per le imposte pagate all'estero. Ma poiché è frequente rilevare che ogni trattato bilaterale ha contenuti diversi da ogni altro trattato bilaterale, ben si comprende come, anche tramite opportune triangolazioni tra gli Stati, assai elevato sia il numero dei regimi fiscali potenzialmente applicabile ai movimenti internazionali dei capitali.

L'artificiosa segmentazione dei mercati internazionali dei capitali trova, dunque, nella normativa fiscale una delle sue cause più determinanti. Per rimediare a tale stato delle cose e per giungere ad uniformare le convenzioni bilaterali, dal 1963 l'Oecd si è applicata alla redazione di uno schema di convenzione (*Model Tax Convention on Income and Capital*) da sottoporre ai diversi governi nazionali affinché adottino convenzioni bilaterali che siano il più simili possibile. L'ultimo schema di convenzione è stato approvato dall'Oecd nel luglio del 1992 (v. Oecd, 1992).

In assenza, tuttavia, di adeguati meccanismi che consentano di accertare i redditi esteri, vi è una evidente convenienza ad allocare il risparmio finanziario nei paesi ove più basse sono le ritenute fiscali. A ciò corrisponde una analoga convenienza degli stati a ridurre le ritenute su tali redditi al fine di attirare sulle proprie piazze finanziarie i risparmi generati in altri stati e per evitare al contempo indesiderati deflussi di capitale. Ciò illustra la tendenza alla *competizione fiscale* che porta alla localizzazione del risparmio nei paesi più permissivi fiscalmente. Date però le esigenze di finanziamento dei bilanci pubblici, tale tendenza porterebbe al risultato, socialmente inaccettabile, per cui sarebbero soltanto i redditi da lavoro dipendente quelli a non poter sfuggire all'imposizione.

Considerazioni di questo tipo portano ad auspicare che vengano rafforzati gli scambi di informazioni tra gli stati al fine di dare piena applicazione al principio di residenza, ma ciò implica una qualche forma di collaborazione sovranazionale che non tutti gli stati sono disposti ad accettare.

Altre ragioni militano a favore del principio di residenza. Tra queste vi è il soddisfacimento di uno dei principi che dovrebbe guidare il disegno dei sistemi fiscali: quello della *neutralità allocativa* internazionale dei capitali. Infatti, con l'applicazione del principio di residenza non vengono alterate le condizioni di convenienza ad investire, in quanto per l'investitore di ciascun paese il rendimento ottenuto all'interno o all'estero è tassato nello stesso modo e non vengono quindi stimolati movimenti di capitale attribuibili a ragioni fiscali. Le scelte tributarie di ciascuno Stato non influiscono dunque sulla localizzazione degli investimenti e dei capitali. Si realizza così la *Capital export neutrality* (Cen) che, inoltre, è compatibile con la tassazione di tipo personale che prevede che tutti i redditi dell'individuo siano ricompresi nell'imponibile della persona (*comprehensive income taxation*, v. Meade, 1978).

E' però vero che con l'applicazione del principio di residenza i diversi risparmiatori residenti nei diversi paesi godranno di rendimenti netti differenti per il solo fatto di appartenere ad uno stato invece che ad altro stato (stato di nascita, dunque, per la maggior parte dei cittadini). In tal modo viene violato un altro principio di neutralità nella allocazione internazionale dei capitali (*Capital import neutrality*, Cin) secondo il quale il rendimento netto dei capitali dovrebbe essere il medesimo indipendentemente dalla residenza del percettore.

La piena armonizzazione delle legislazioni tributarie (non solo delle aliquote, ma anche quella delle basi imponibili e dei metodi di accertamento) sarebbe dunque la via principale per giungere al pieno soddisfacimento dei due principi appena ricordati (Cen e Cin). In questo senso l'armonizzazione fiscale deve essere concepita al pari di un processo di progressivo aggiustamento dei sistemi fiscali di diversi paesi per il perseguimento di un comune obiettivo politico: quello della piena libertà di movimento di uomini, merci, capitali e servizi.

3d. Effetti reddito e sostituzione, automatici e discrezionali.

Gli esempi precedentemente descritti illustrano dunque che vi sono degli effetti del fisco che si muovono nella direzione che va dalle imposte all'economia. Gli studi sia micro che macroeconomici (sovente assistiti dall'ausilio di potenti modelli econometrici) indicano che l'aumento delle imposte tende o ad accrescere i prezzi finali di vendita dei prodotti e dei servizi (di norma tramite l'aumento di quelle indirette che colpiscono i consumi) o a ridurre direttamente il reddito monetario delle famiglie (di norma tramite l'aumento delle imposte dirette che colpiscono i redditi). Nell'un caso come nell'altro le famiglie dovranno rivedere verso il basso le loro decisioni di consumo (per l'operare dell'*effetto di reddito*), a meno che non decidano di mantenere inalterati i loro consumi reali riducendo la parte del loro red-

dito monetario destinata ad accrescere lo stock del loro risparmio. Nell'un caso come nell'altro i consumi o i risparmi (o parte di questi e di quelli) della collettività nazionale colpita dall'aumento delle imposte non saranno più quelli della situazione che precede l'aumento delle imposte stesse.

Può tuttavia avvenire che la famiglie adottino comportamenti tesi a discriminare tra beni di consumo tassati e quelli non tassati e che decidano di sostituire il consumo del bene tassato (ad esempio il consumo del caffè) con il consumo di altro bene non tassato (ad esempio con il consumo del tè). La modifica nella composizione finale dei consumi delle famiglie è dunque quanto avviene per l'operare di ciò che si chiama *effetto di sostituzione* dell'imposta.

Ma vi sono anche effetti che si muovono nella direzione che va dal sistema economico alle imposte ed al bilancio pubblico. Si pensi al caso di un aumento generalizzato dei prezzi interni (ad esempio per effetto di una svalutazione della moneta nei riguardi delle altre monete) o a quello di un aumento della massa dei redditi reali delle persone fisiche (ad esempio per effetto di un rinnovo contrattuale). Nell'un caso come nell'altro la massa imponibile delle imposte (redditi e consumi) tenderà ad accrescersi e, se le aliquote delle imposte sono mantenute le stesse, per l'operare di questo *effetto automatico* maggiore sarà il gettito che affluirà al bilancio dello stato. Si potrà così ridurre il disavanzo pubblico o, alternativamente, finanziare altra spesa pubblica.

L'effetto automatico sul bilancio pubblico a cui abbiamo appena fatto riferimento va tenuto distinto dall'*effetto discrezionale* che si registra, sempre nel bilancio pubblico, ogni volta che il gettito aumenta per effetto di una decisione discrezionale delle autorità di governo di accrescere il carico fiscale sui contribuenti, tramite un aumento delle aliquote o delle basi imponibili.

E' ovvio che nel concreto operare di un sistema economico e per effetto anche dei comportamenti dei contribuenti gli effetti appena enunciati tendono ad essere tutti contemporaneamente presenti, sebbene in misura diversa. Così, ad esempio, un provvedimento discrezionale impostato dal governo che volesse accrescere, di un determinato ammontare, il gettito delle imposte su alcuni consumi delle famiglie, oltre ad avere effetti diretti (spesso di difficile osservazione e misurazione) sui livelli dei consumi e dei risparmi delle famiglie stesse, avrà anche effetti sulla composizione dei consumi medesimi. Ma poiché gli effetti diretti (di segno riduttivo) delle imposte sui consumi retroagiscono sul gettito delle imposte stesse, il gettito ipotizzato *ex ante* che dovrebbe provenire dalla variazione accrescitiva delle imposte risulterà, *ex post*, di un ammontare inferiore: proprio per effetto dei minori consumi indotti dall'aumento delle imposte stesse.

Al limite si potrebbe immaginare l'introduzione o la variazione in senso accrescitivo di una imposta il cui gettito, *ex post*, sia nullo. E' quanto avviene qualora una data attività possa esistere soltanto per effetto della esenzione fiscale o sia talmente elastica alla variazione del carico fiscale da scomparire per effetto di tale variazione. Il sottoporre ad imposta tale attività (o accrescerne il carico tributario) farebbe scomparire (caso mai per ricomparire all'estero) l'attività stessa ed il gettito proveniente da essa non potrebbe, dunque, che essere pari a zero.

3e. Efficienza, semplicità, equità.

In conclusione, alcune delle considerazioni e delle osservazioni riportate nelle pagine precedenti consentono di sostenere che, di norma, il fisco genera inefficienze nel sistema economico, è troppo complicato per la comprensione dei contribuenti, non soddisfa i principi dell'equità verticale ed orizzontale (per confronti internazionali v. Oecd, 1987; Imf, 1992).

E' però vero che ridisegnare e riformare i sistemi tributari vigenti al fine di accrescere la loro efficienza, semplicità ed equità, richiede un consenso politico assai vasto, onde fugare il sospetto che, per tale via, vengano soddisfatti soltanto interessi di parte a scapito di interessi collettivi. In questa direzione, tuttavia, alcune "convinzioni" sono ormai oggi sufficientemente diffuse (v. Meade, 1978, p. 22): a) in una economia mista, il sistema tributario deve consentire alle imprese private una ampia operatività anche al fine di raggiungere i più elevati livelli di efficienza; b) il sistema fiscale deve realizzare quella redistribuzione del reddito e della ricchezza che è, in quel dato momento storico, socialmente desiderabile.

Per quanto riguarda gli aspetti dell'*efficienza*, si può in via generale sostenere che si verifica una *distorsione fiscale* ogniqualvolta gli agenti economici reagiscono alle variazioni dei prezzi relativi indotte dalla tassazione. Come abbiamo mostrato nelle pagine precedenti, le imposte creano "cunei fiscali" nei prezzi delle merci, dei servizi e dei fattori produttivi calcolati "prima e dopo" l'imposta stessa. Ma quando tali "cunei" sono (come di norma sono) di dimensione differente i prezzi relativi mutano e con questi mutano anche i comportamenti degli operatori economici.

E' bensì vero che alcune di queste distorsioni possono essere desiderabili, come nel caso della tassazione delle attività inquinanti quando si tenta con tale tassazione di far pagare l'intero costo sociale a tutti coloro che inquinano l'ambiente e non soltanto il costo di produzione dei prodotti inquinanti.

Tuttavia, molte distorsioni fiscali non sono desiderabili: la domanda e l'offerta di fattori produttivi può essere influenzata dalle imposte e ciò può portare alla adozione di tecniche produttive inefficienti ed a ridurre la produzione complessiva che altrimenti si sarebbe avuta; la composizione della domanda dei consumi delle famiglie può essere influenzata dal livello e dal numero delle aliquote fiscali che gravano sui diversi beni di consumo e ciò può portare alla riduzione del benessere collettivo; la presenza di un prelievo obbligatorio (contributi sociali) a carico dei datori di lavoro inserisce un "cuneo fiscale" tra il costo del lavoro per l'impresa ed il salario o lo stipendio ricevuto in busta paga dal lavoratore dipendente e spinge all'adozione di tecniche produttive che risparmiano lavoro a favore degli impianti e dei macchinari (*capital intensive*) rispetto a quelle che favoriscono l'occupazione di mano d'opera (*labour intensive*).

In sintesi possiamo dire che in ogni sistema economico non vi è decisione importante adottata dagli agenti economici che non sia influenzata, in un modo o nell'altro, dal sistema delle imposte. Compito dei governi è dunque anche quello di disegnare i sistemi tributari in modo tale che essi non ostacolino l'efficiente allocazione delle risorse tra usi alternativi.

La *semplicità amministrativa* dovrebbe essere un'altra caratteristica di un buon sistema fiscale. Questo dovrebbe dunque essere facilmente comprensibile ai contribuenti e poco costoso dal punto di vista della sua amministrazione; sia quando è il singolo contribuente che deve procedere ai diversi adempimenti richiesti dalla amministrazione finanziaria; sia quando è l'amministrazione pubblica che deve procedere alla verifica delle dichiarazioni dei contribuenti ed alla riscossione delle imposte.

Si riconosce infatti che la complessità dei sistemi tributari è causa di diversi e gravosi costi. Sia costi diretti, come quelli che devono sopportare molti contribuenti che devono rivolgersi ad appositi professionisti per ricevere adeguata assistenza fiscale; sia costi indiretti, come quelli dovuti agli sforzi che devono essere dedicati al riordino artificioso dei propri affari per tener conto di tutte le particolari disposizioni contenute nella legislazione tributaria (*tax planning*), anche al fine di ridurre (tramite l'*elusione* della norma di legge) il proprio debito d'imposta.

E' poi facile sostenere che quanto più complicato è un sistema fiscale tanto maggiore diventano le difficoltà, per l' amministrazione finanziaria, di esercitare un efficiente controllo sugli adempimenti fiscali dei diversi contribuenti. Corrispondentemente, diviene più facile l'*evasione* fiscale che consiste nello sfuggire, da parte del contribuente, con metodi illegali agli obblighi fiscali.

Il raggiungimento dell'*equità* del sistema fiscale è compito non semplice per i legislatori dei diversi stati. Con tale espressione si vuol dire che il "fisco" deve assicurare che il trattamento relativo dei diversi contribuenti sia equo. Non dunque una equità assoluta, ma una equità relativa che è apprezzabile nel confronto di ciò che paga un contribuente con ciò che paga altro contribuente.

Assai acceso, e non soltanto da oggi, è il dibattito teorico sull'*equità* dei sistemi tributari. Alcuni sostengono che poiché le imposte sono dovute per il finanziamento delle spese pubbliche ogni cittadino dovrebbe contribuire in proporzione al *beneficio* che trae dai servizi pubblici. Si obietta che spesso si incorre nella impossibilità di determinare la dimensione del beneficio ricevuto dai singoli contribuenti. Ad esempio, quale è il beneficio che ogni individuo trae dalle spese per la difesa nazionale o per la giustizia ? La questione, non ancora risolta dalla teoria, è se tale beneficio deve corrispondere al costo di erogazione del servizio stesso o se, invece, deve corrispondere a quanto ogni persona (dotata di un proprio reddito e di una propria scala di preferenze) sarebbe disposta a pagare per tale servizio collettivo. Anche per tali difficoltà l'applicazione del principio del beneficio può riguardare soltanto alcuni servizi pubblici i cui vantaggi siano direttamente misurabili presso gli utenti del servizio stesso ed i cui costi siano direttamente ripartibili tra gli stessi.

La maggior parte degli studiosi sostiene invece che per realizzare l'*equità* del sistema fiscale le imposte debbano essere ripartite tra gli individui in base al principio della *capacità contributiva*. In altre parole, la distribuzione delle imposte tra gli individui deve rispettare almeno l'eguale trattamento degli eguali (*equità orizzontale*) e il diverso trattamento di soggetti in situazioni diverse (*equità verticale*). Si conviene anche che, in via di prima approssimazione, buoni indicatori della capacità contributiva di un individuo possono essere il reddito, il consumo e il patrimonio dello stesso.

Nella pratica il rispetto dell'*equità orizzontale* significa che, rispetto al passato, non possono essere più ammesse, tra le altre, discriminazioni fiscali in base alla razza, al sesso, al colore della pelle, alla religione. Vuole anche dire, almeno in via di prima approssimazione, che coloro che godono dello stesso ammontare di reddito o dello stesso patrimonio dovrebbero pagare lo stesso ammontare di imposte.

Ma per quanto riguarda altri aspetti assai meno evidenti ? Ad esempio, se a parità di reddito imponibile un contribuente è sposato e l'altro no, oppure un contribuente è più anziano dell' altro, si può con sicurezza affermare che viola il principio della equità orizzontale un trattamento fiscale che agevolasse i primi contribuenti rispetto ai secondi al fine di favorire la formazione della famiglia e di tutelare la condizione degli anziani?

Anche nel caso della equità verticale i problemi da risolvere non sono da meno. Posto, infatti, che alcuni siano in grado di pagare ammontari di imposte maggiori di altri, quanto i primi debbono pagare di più rispetto ai secondi ?

Questi semplici interrogativi fanno dire che è assai difficile definire con precisione cosa sia equo e cosa non lo sia in senso orizzontale e verticale nel campo fiscale. Anche perchè quando i temi dell'*equità* tornano da irrompere con forza in una disciplina come l'economia politica, assai più difficile diventa il compito dello studioso che deve destreggiarsi con i rapporti che intercorrono tra i sistemi economici e fiscali e la filosofia morale (v. Sen, 1987 e la bibliografia ivi riportata).

Non si entra qui in questo tipo di dibattito (Sen, 1986 e 1987). Più semplicemente si osserva che il disegno di un sistema tributario richiede, anche a fini di equità, che esso si confronti con *grandezze osservabili* ed anche empiricamente rilevabili con una certa precisione. Il dibattito dovrebbe dunque tentare di offrire anche soluzioni empiriche ai problemi dell'equità. Le statistiche prodotte dai diversi servizi statistici operanti nei diversi stati, insieme agli indicatori che esse consentono di elaborare costituiscono dunque un ausilio indispensabile per poter disegnare un sistema tributario che sia il meno lontano possibile dagli ideali di equità contenuti in una qualche teoria della giustizia sociale.

3f) *Un richiamo conclusivo.*

Infine, un ultimo richiamo. Tutti coloro che si sono cimentati con il disegno e con la riforma dei sistemi tributari sanno che il "fisco" altro non è che una faccia, tra le tante, del "potere" di uno stato, caso mai democratico, che, nella migliore delle ipotesi, tenta di mediare tra interessi corporativi contrapposti. I sistemi tributari che ognuno può osservare nel concreto, non possono, pertanto, che essere assai distanti dal disegno che emerge dalla lettura dei tanti bene ordinati manualetti che adornano gli scaffali di molti. In tali manuali troppo spesso si assume che le autorità che dispongono del potere di modificare le imposte siano dedicate esclusivamente alla ricerca del soddisfacimento degli interessi collettivi e che abbiano come unica missione quella di rendere massima una qualche ipotetica funzione di benessere sociale. Sia, tanto per accennare a due casi estremi, che tale funzione risulti dalla somma delle utilità di tutti i membri della collettività (v. Bentham, 1789; Blaug, 1968, pp. 724 e ss.), sia nel caso che essa sia capace di rappresentare il benessere di coloro che stanno peggio rispetto agli altri membri della collettività (v. Rawls, 1982, pp. 221 e ss.; Sen, 1986, pp. 337 e ss.).

In conclusione va allora rammentato che lo studio di tali opere dovrebbe sempre essere accompagnato dal ricordo del grido di libertà (*no taxation without representation*) che unì i baroni in armi contro re Giovanni per strappargli la Magna Charta (1215) e che accompagnò anche l'origine della guerra di indipendenza americana e l'opposizione di quel popolo ad imposte ritenute ingiuste. Nel primo caso l'opposizione dei baroni fu il primo passo lungo la strada che porterà a riservare esclusivamente ai Parlamenti nazionali il compito di fissare e modificare le imposte (v. Trevelyan, 1965, pp. 161-162). Nel secondo caso l'opposizione delle colonie americane sia allo *Stamp Act* approvato dal Parlamento inglese nel 1765 - con cui si inasprivano le imposte di bollo su generi di consumo (ad esempio i giornali) e su molti atti (ad esempio le fatture e le polizze di assicurazione)-, sia ai successivi dazi all'importazione nelle colonie introdotti nel 1767 dal cancelliere dello scacchiere Charles Townshend fu uno dei primi passi verso la loro indipendenza e libertà. La reazione delle colonie americane (non rappresentate nel Parlamento di Londra) ebbe come epicentro Boston ove, nel febbraio del 1768, l'Assemblea del Massachusetts diramò un documento ove si denunciava che le tasse all'importazione di merci nelle colonie americane deliberate dal Parlamento di Londra violavano il principio "niente tasse senza rappresentanza". Il successivo episodio del *Boston Tea Party* (16 dicembre 1773), che vide gettare nel porto di Boston la casse piene di tè provenienti dall'estero, fu il primo importante atto di violenza che diede avvio alla guerra di indipendenza americana (v. Morison-Commager, 1974, pp. 208 e ss.; Jones, 1984, pp. 40-44).
(V. anche **Bilancio pubblico; Debito pubblico**)

BIBLIOGRAFIA

- Abulafia, D., *Frederick II. A medieval emperor*, London 1988 (tr.it.: *Federico II. Un imperatore medievale*, Torino 1990).
- Bentham, J., *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, 1789 (ristampato a Oxford 1907)
- Berliri, A., *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano 1990.
- Blaug, M., *Economic Theory in Retrospect*, Homewood Illinois 1968 (tr.it. *Storia e critica della teoria economica*, Torino 1970)
- Braudel, F., *Civilisation matérielle, économie et capitalisme (XV-XVIII siècle). Les jeux de l'échange*, Paris 1979 (tr.it.: *Civiltà materiale, economia e capitalismo (secoli XV-XVIII). I giochi dello scambio*, Torino 1981).
- Chabod, F., *Carlo V e il suo impero*, Torino 1985.
- Dragon, G., *Naissance d'une capitale. Constantinople et ses institutions de 330 à 451*, Paris 1974 (tr.it.: *Costantinopoli. Nascita di una capitale (330-451)*, Torino 1991).
- Duby, G., *The Early Growth of European Economy. Warriors and Peasants from the Seventh to the Twelfth Century*, London 1974 (tr.it.: *Le origini dell'economia europea. Guerrieri e contadini nel medioevo*, Bari 1978).
- Einaudi, L., *La terra e l'imposta*, Torino 1974.
- Fossier, R. (a cura di), *Le Moyen Age. I: Les mondes nouveaux (350-950)*, Paris 1982 (tr.it.: *Storia del Medioevo. I: I nuovi mondi. 350-950*, Torino 1984).
- Fossier, R. (a cura di), *Le Moyen Age. II: L'éveil de l'Europe (950-1250)*, Paris 1982 (tr.it.: *Il risveglio dell'Europa. 950-1250*, Torino 1985).
- Fossier, R. (a cura di), *Le Moyen Age. III: Le temps des crises (1250-1520)*, Paris 1983 (tr.it.: *Il tempo delle crisi. 1250-1520*, Torino 1987).
- Ganshof, F.L., *Qu'est-ce que la féodalité*, Paris 1982 (tr.it.: *Che cos'è il feudalesimo ?*, Torino 1989).

- International Monetary Fund, *Tax Armonization in the European Community. Policy Issues and Analysis*, Occasional Paper n.94, Washington DC 1992.
- Jones, M.A, *The Limits of Liberty*, Londra 1983 (tr.it.: *Storia degli Stati Uniti*, Milano 1984).
- Kantorowicz, E., *Kaiser Friedrich der Zweite*, Berlin 1927 (tr. it.: *Federico II imperatore*, Milano 1988).
- Kazhdan, A.P., *Vizantijskaja kul'tura (X-XII vv.)* Moskva 1968 (tr.it.: *Bisanzio e la sua civiltà*, Bari 1983).
- Le Goff, J., *La civilisation de l'Occident médiéval*, Paris 1964 (tr.it.: *La civiltà dell'occidente medievale*, Torino 1981).
- Luzzatto, G., *Storia economica d'Italia. Il Medioevo*, Firenze 1963.
- Meade, J.E., *The Structure and Reform of Direct Taxation*, Londra 1978.
- Morison, S.E., Commager, H.S., *The Growth of the American Republic*, New York 1950 (tr.it. *Storia degli Stati Uniti d'America*, Firenze 1974).
- Oecd, *Tax Reform in Oecd Countries: Economic Rationale and Consequences*, Working Papers, n.40, Parigi 1987.
- Oecd, *Issues in International Taxation. Model Tax Convention: Four Related Studies*, Parigi 1992.
- Pirenne, H., *Mahomet et Charlemagne*, Paris 1937 (tr.it.: *Maometto e Carlomagno*, Bari 1987).
- Rawls, J., *A Theory of Justice*, Cambridge, Mass., 1971 (tr.it.: *Una teoria della giustizia*, Milano 1982).
- Schumpeter, J., *Die Krise des Steuerstaats*, Graz e Lipsia 1918 (tr.it.: *Stato e inflazione*, Torino 1983).
- Schumpeter, J., *History of Economic Analysis*, New York 1954.
- Sen, A., *Scelta, benessere, equità*, Bologna 1986.
- Sen, A., *On Ethics and Economics*, Oxford 1987 (tr.it.: *Etica ed economia*, Bologna 1988).

Smith, A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776
(tr.it.: *Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, Milano 1973).

Sylos Labini, P., *Oligopolio e progresso tecnico*, Torino 1964.

Treasure, G.R.R., *Cardinal Richelieu and the Development of Absolutism*, London
1972 (tr.it.: *La vertigine del potere. Richelieu e la Francia dell'ancien régime*,
Bologna 1986).

Trevelyan, G.M., *History of England*, Londra 1942 (tr.it.: *Storia di Inghilterra*,
Milano 1965).

Weber, M., *Parlamento e Governo e altri scritti politici*, Torino 1982.