



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

## FLORE

# Repository istituzionale dell'Università degli Studi di Firenze

### **Fiscalità e globalizzazione: pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale?**

Questa è la Versione finale referata (Post print/Accepted manuscript) della seguente pubblicazione:

*Original Citation:*

Fiscalità e globalizzazione: pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale? / Rafael Koche. - In: L'ALTRO DIRITTO. CENTRO DI DOCUMENTAZIONE SU CARCERE, DEVIANZA E MARGINALITÀ. - ISSN 1827-0565. - ELETTRONICO. - 3:(2019), pp. 48-61.

*Availability:*

This version is available at: 2158/1204022.1 since: 2020-08-26T17:27:01Z

*Terms of use:*

Open Access

La pubblicazione è resa disponibile sotto le norme e i termini della licenza di deposito, secondo quanto stabilito dalla Policy per l'accesso aperto dell'Università degli Studi di Firenze (<https://www.sba.unifi.it/upload/policy-oa-2016-1.pdf>)

*Publisher copyright claim:*

(Article begins on next page)

# Fiscalità e globalizzazione: pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale?

Rafael KÖCHE\*  
Università degli Studi di Firenze

ABSTRACT: The main aim of this article is rethink the tax law in legal-philosophical transnational scale, working on narratives and metaphors that explain contemporary context. Though this, I will show that though the legal landscape of tax law has been irreversibly affected by the globalisation, the first is still shaped on notions and theories which have been set for a classical perspective on sovereignty and territoriality, mostly on the XVI century. In addition, I also highlight the need for a philosophical debate on the fiscal effects of globalisation, through which to address contemporary challenges and deal adequately with the issues of justice and democratic legitimacy posed by fiscal policy today.

*Ce n'est pas pour du territoire mais pour de l'activité économique que les nations vont se combattre à l'avenir, et leurs armes ne seront pas des fusils mais des taux d'imposition. Il ne sert à rien d'espérer que des blocs supranationaux sauvegarderont des impôts plus élevés. Ces grands animaux titubants tomberont sous le coup de la concurrence de l'État-nation léger, à bas niveau d'impôt<sup>1</sup>*

---

\* Contatto Rafael KÖCHE | [rafael@rafaelkoche.com.br](mailto:rafael@rafaelkoche.com.br)

<sup>1</sup> Opinione espressa nel 1999 da William Hague, allora leader del Partito conservatore britannico, *apud* Van Parijs Ph. (2002) "Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée", *Archives de Philosophie du Droit*, p. 329.



## 1. Stato, territorio e sovranità nell'era della globalizzazione: trasformazioni giuridiche e diritto *à la carte*

La domanda centrale del titolo – è possibile pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale? – non è altro che una provocazione; un invito a riflettere sulle narrative e le metafore che spiegano la realtà contemporanea; un modo di dimostrare che il paradigma normativo è cambiato ma il modo di *raccontare* il diritto tributario e giustificare le sue istituzioni invece no. Ma perché si dovrebbe pensare il diritto (tributario) in un quadro normativo transnazionale? E perché si porrebbe come un problema la transnazionalità del fenomeno fiscale?

Alla prima domanda, risponderai che pensare il diritto tributario nell'era della globalizzazione, oltre ad essere possibile, è necessario; la seconda suggerisce un'*ambivalenza*, dato che l'imposizione è attività tipica ed esclusiva dello Stato, che ha il monopolio dell'istituzione, controllo e riscossione dei tributi. Cosa ci sarebbe di *transnazionale* nell'azione più statale di tutte, l'imposizione?

In questo senso, le teorie contemporanee della tassazione e le legislazioni interne sono ancorate alla classica nozione territoriale di sovranità sviluppata nel sedicesimo secolo<sup>2</sup>, dato che il campo di applicazione territoriale della normativa fiscale grosso modo rispetta i limiti territoriali dello Stato stesso. La relazione tra stato-sovranià-territorio, in una sorta di epistemologia giuridica tributaria, non si mostra così diversa nemmeno a livello europeo, dove si vedono importanti cambiamenti in termini di paradigma normativo.

Tuttavia, se da un lato, abbiamo un diritto tributario estremamente vincolato alle strutture normative statali, non si può dire lo stesso dell'economia e dei rapporti giuridici derivati dei rapporti finanziari e commerciali transnazionali. Il ventesimo secolo è stato caratterizzato da movimenti di globalizzazione, che hanno relativizzato la nozione territoriale di sovranità, dal momento che i flussi di persone, merci, capitali e idee non si limitano ai confini degli Stati<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> C. Galli (2019) *Sovranità*, Bologna, Il Mulino.

<sup>3</sup> D. Zolo (2001) *Cosmopolis*, Milano, Feltrinelli; D. Zolo (2004) *Globalizzazione*. Una mappa dei problemi, Roma-Bari, Laterza; Z. Bauman (1998) *Globalization: the Human Consequences*, New York, Columbia University Press; J. Habermas (2002) *La costellazione postnazionale*, Milano, Feltrinelli; M. Maffesoli (2010) *Post-modernité*, Paris, CNRS; D. Held (2005) *Governare la globalizzazione*. Una alternativa democratica al mondo unipolare, Bologna, Il Mulino.

Inoltre, una parte considerevole dei rapporti commerciali è attualmente svolta da imprese transnazionali, che non sono soggetti soltanto alla normativa statale, ma rispettano anche una serie di strumenti di *soft law*, sul rafforzamento delle istituzioni trasversali di regolamentazione giuridica<sup>4</sup>. La deregolamentazione del mercato valutario e i processi di finanziarizzazione internazionale promossi in questo scenario cambiano sostanzialmente le dinamiche economiche degli Stati e delle imprese al punto di sostenere che, in certi aspetti, il denaro come istituzione dello Stato è diventato un elemento di una sfera finanziaria che sfugge agli Stati e alle organizzazioni internazionali<sup>5</sup>.

La dimensione globalizzante dell'economia non implica la scomparsa degli Stati, anzi non spariscono, piuttosto tendono a diventare sempre più funzionali ai mercati. Le politiche monetarie dimostrano che le frontiere ancora contano, tuttavia, si verifica in realtà una funzionalità invertita tra Stati e mercati, come sostiene Maria Rosaria Ferrarese: “capitalismo e Stato sono creature coeve, figlie entrambe dello stesso processo di modernizzazione e legate l'una all'altra da un legame funzionale”, hanno bisogno l'uno dell'altro, un bisogno reciproco. Ma dopo la nascita dell'economia moderna, o “economia mondo”, l'omogeneità nazionale si colloca all'interno dell'eterogeneità internazionale; e l'economia prova a essere sempre più autonoma rispetto alla politica – anche perché il loro rapporto sarebbe intrinsecamente concorrenziale<sup>6</sup>.

Si aggiungono alla dimensione globalizzante dell'economia tre componenti fondamentali: il linguaggio degli interessi, cioè la capacità comunicativa che hanno gli attori del mercato di intendersi e comprendersi a dispetto delle differenze; il rilievo della dimensione finanziaria, ossia la capacità di astrazione delle misure monetarie che, pur mantenendo nessi significativi con gli Stati, diventano sempre più capaci di attraversarne i

<sup>4</sup> Si consideri, in questo senso, il ruolo del *Basel Committee on Banking Supervision del Bank for International Settlements* (BIS), ad esempio, responsabile dello sviluppo di regolamentazione sulla prudenza bancaria. Si veda anche: S. Cassese (2005) “Administrative Law without the State: the Challenge of Global Regulation”, *New York University Journal of International Law and Politics*, 37: 663-694.

<sup>5</sup> J-M. Sorel (2006) “L'évolution des institutions financières internationales: entre redéploiement et fragilité, une restructuration systemique en chantier”, *Annuaire Français de Droit International*, 7: 481-504. [traduzione mia].

<sup>6</sup> M.R. Ferrarese (2000) *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, il Mulino, pp. 14-25; S. Strange (1998) *Chi governa l'economia mondiale?*, Bologna, Il Mulino; I. Wallerstein (1982) *Il sistema mondiale dell'economia moderna*, Bologna, Il Mulino.



confini; e la rilevanza assunta della tecnologia nella vita delle imprese e delle persone, o la capacità globalizzante della tecnica<sup>7</sup>.

La vocazione globalizzante del ‘linguaggio degli interessi’ parte dalla premessa che i *players* si muovono a partire di interessi individuali e che permette una coordinazione tra i soggetti attraverso mezzi e non fini, cioè, ogni attore agisce secondo i suoi interessi. Sebbene questi soggetti non condividano lo stesso ordine giuridico nazionale, la cui validità è eminentemente territoriale, il linguaggio degli interessi crea una rete comunicativa che connette tutti gli individui in mutue interdipendenze e gli consente di aver un rapporto giuridico: “non è dunque un caso che oggi si vadano ridisegnando proprio in queste due sfere opposte, l’una legata agli interessi, l’altra ai diritti, cammini paralleli di superamento dei confini statali”<sup>8</sup>.

L’altra componente, la dimensione finanziaria dell’economia, presuppone la distinzione tra globalizzazione reale, intesa come integrazione fra mercati dove si effettuano scambi fra beni, servizi e fattori produttivi reali, e globalizzazione finanziaria, intesa come integrazione dei mercati dove si scambiano attività finanziarie. La finanziarizzazione dell’economia ha implicato un processo di progressiva scissione dell’economia finanziaria da quella reale. La rimozione dei limiti legali alla circolazione dei capitali ha implicato la rottura del preesistente nesso di immediata dipendenza tra circolazione monetaria e scambi commerciali sottostanti, creando così le premesse per la realizzazione di un mercato finanziario e speculativo del tutto autonomo dall’economia reale, al punto da essere chiamato ‘meta-mercato finanziario’, “un universo virtuale inflazionario progettato per la reiterazione, potenzialmente illimitata, delle transazioni speculative”<sup>9</sup>.

Infine, la tecnologia ha uno stretto nesso con il capitalismo, “così stretto che non ci permette più di discernere la vicenda economica da quella scientifica e tecnologica, come se la scienza e la tecnologia fossero ormai quasi del tutto inglobate nel mondo della produzione e da questo dipendessero quasi integralmente”<sup>10</sup>. Lo sviluppo tecnologico non è soltanto una

<sup>7</sup> M.R. Ferrarese (2000) cit., pp. 31 e ss.

<sup>8</sup> M.R. Ferrarese (2000) cit., pp. 33-5.

<sup>9</sup> G. Di Gaspare (2011) *Teoria e critica della globalizzazione finanziaria. Dinamiche del potere finanziario e crisi sistemiche*, Padova, Cedam, pp. 145 ss. Secondo Di Gaspare, “l’attraversamento della crisi della finanza dematerializzata, punto di arrivo e al contempo di stravolgimento della “civilizzazione materiale” dell’economia capitalistica, lascia infine intravedere il paradigma in formazione di una civilizzazione dematerializzata”. (*Ibidem*).

<sup>10</sup> M.R. Ferrarese (2000), cit., p. 39.



importante componente della globalizzazione reale, con la creazione di macchine, robot, aerei, ad esempio, che ha permesso la riduzione del costo della produzione in larga scala e ha facilitato lo scambio a livello mondiale, ma piuttosto della globalizzazione finanziaria e della creazione del cyberspazio, che annulla l'elemento spaziale e temporale della società – che, a livello globale, si presterebbe dunque a essere rappresentata come “società orizzontale”<sup>11</sup>.

La globalizzazione ridefinisce allora i limiti spazio-temporali, avendo pertanto profondi effetti nella vita quotidiana e privata degli individui e anche nelle sfere di rilevanza pubblica. In questo contesto, si mette in moto una profonda ristrutturazione di quel rapporto tra diritto e territorio che tradizionalmente atteneva allo stato-nazione. A differenza dello Stato, che controlla l'apparato della forza, legata al territorio, la *ratio* economica è esclusa da questo controllo, ma altresì dai limiti che quella dimensione territoriale comporta. Le multinazionali, per esempio, non hanno un rapporto altrettanto stringente con il territorio: “pur insistendo sul territorio statale, possono pensare a diverse collocazioni territoriali poiché il mercato, per propria vocazione è senza confini, anzi vive proprio in un continuo tentativo di superamento dei confini”<sup>12</sup>. E ancora:

Così, all'inizio la dimensione territoriale del potere statale segnava una subalternità dell'economia alla politica, nel più lungo periodo essa ha contrassegnato una *deminutio* del poter statale, disegnando destini più gloriosi ed estesi per l'economia. La globalizzazione in atto è proprio esito di questa rivincita dei mercati verso gli stati<sup>13</sup>

La globalizzazione cambia altrettanto il modo di produzione del diritto, una volta che cambia l'idea di un diritto monopolio dello Stato, esposto all'influenza e all'impulso dei privati. C'è una tendenza alla privatizzazione e al decentramento della produzione giuridica: “la figura del legislatore, tradizionalmente solenne, si rifrange in una molteplicità di soggetti legislatori sempre più privati, anonimi e invisibili”<sup>14</sup>. I soggetti, esposti a questo sistema di mutua interdipendenza tra espansione del mercato e interconnessione spazio-temporale,

<sup>11</sup> *Ivi*, pp. 42-3.

<sup>12</sup> *Ivi*, p. 25. Della stessa autrice, (2006) *Diritto sconfinato. Inventiva giuridica e spazi nel mondo globale*, Roma-Bari, Laterza.

<sup>13</sup> *Ivi*, pp. 25-6.

<sup>14</sup> *Ivi*, p. 52.



possono scegliere sempre più i rapporti da instaurare con i luoghi, cioè, instaurano rapporti molteplici con luoghi diversi – la cosiddetta ‘poligamia di luogo’<sup>15</sup>.

Da questo deriva il ‘multilocalismo’, cioè, “la possibilità di dare una collocazione transnazionale alla propria vita, situandola a un punto di incrocio tra varie culture, riferimenti e persino istituzioni”. Il multi localismo – scoperto, ancor prima che dagli individui, dalle grandi imprese – “induce una de-assolutizzazione e una de-sacralizzazione dei riferimenti normativi consueti al proprio luogo di origine e la loro esposizione all’idea che essi potrebbero essere pensati e consegnati in maniera diversa”<sup>16</sup>.

La globalisation, en revanche, peut entraîner l’impossibilité de localiser matériellement le fait générateur de l’impôt. Pour illustrer cette thèse, que l’on songe à la difficulté de localiser le siège de direction effective d’une entreprise lorsque ses directeurs habitent tous dans des lieux différents et prennent les décisions importantes à travers Internet. Cette évolution, d’une “plurilocalisation” à une “non-localisation” de la réalité économique caractérise de façon spectaculaire le développement du monde contemporain: l’espace économique devient unitaire parce que l’espace physique n’a plus la même pertinence que par le passé. Ceci posé, il serait cependant absurde de conclure que la globalisation abolit purement et simplement l’espace matériel: premièrement, parce que la plupart des opérations économiques ne se concluent pas par l’intermédiaire d’Internet ; deuxièmement, parce que de nombreuses activités demeurent par nature liées au territoire. En somme, la globalisation n’entraîne pas tant la fin des frontières qu’une nouvelle perception de celles-ci<sup>17</sup>.

Nell’ambito del multilocalismo giuridico, le imprese transnazionali possono dunque scegliere determinati territori in cui insediare le proprie attività e determinati assetti istituzionali a cui sottomettersi piuttosto che altri. A differenza di quanto si potrebbe immaginare, la possibilità di scelta si rivela come una fonte di opportunità e di nuove scommesse piuttosto che una fonte di possibili incognite e di costi sommersi. In questo mosaico, la scelta non deriva soltanto dai pieni normativi, ossia dalle regole esistenti, ma

<sup>15</sup> *Ivi*, p. 45.

<sup>16</sup> *Ivi*, pp. 46-7.

<sup>17</sup> D. Gutmann (2002) “Globalisation et justice fiscale”, *L’année Fiscale*, pp. 109 ss.

anche e soprattutto dai *vuoti normativi*, cioè dall'assenza di regole e *regulations* – un “diritto *à la carte*”, direbbe Ferrarese<sup>18</sup>.

La pluralità dei mercati non coincide con la mappa dei confini nazionali. Per ciò, dobbiamo affrontare oggi questi nuovi modi e nuove fonti di normazione dei mercati, che in gran parte non coincidono più con le sovranità nazionali né hanno necessariamente carattere pubblico. Il ‘diritto dei mercati’ viene dunque prodotto sia da soggetti pubblici sia da soggetti privati. E quanto più il sistema economico si costituisce su una scala transnazionale, tanto più si vede la dislocazione del potere e la diminuzione della capacità della politica di scombinare i giochi dell’economia di mercato.

Con la globalizzazione economica e la sempre maggiore indipendenza dei mercati dagli Stati, questi ultimi tendono a parlare sempre più svincolati dai loro confini e dalle ragioni della sovranità – persino le regole interne agli Stati e all’amministrazione vengono reinventate, ispirandosi al modello imprenditoriale. Sembra che la politica abbia perso quell’autonomia che dovrebbe caratterizzarla come istanza sovrana o “istanza originaria”<sup>19</sup>.

Insomma, l’economia è diventata globale, il diritto transnazionale, ma il sapere giuridico tributario continua ancora locale e normativamente centrato nello Stato, come se la sovranità statale non fosse stata toccata dalla globalizzazione economica. Siamo di fronte ad una nuova problematica costituzionale perché il paradigma nazionale tradizionale non risponde in modo soddisfacente all’intero fenomeno giuridico, dato che i vari processi di globalizzazione hanno iniziato a promuovere la privatizzazione e la transnazionalizzazione della politica. Si può vedere il chiaro trasferimento di poteri e prerogative in favore di attori non statali, caratteristica della sfera transnazionale. In termini di *governance*, la mancanza di mandato democratico e le nuove forme di *regulations* create dagli agenti che lavorano nell’ordine transnazionale impongono un nuovo modo di pensare la legittimità democratica di questo nuovo quadro globale<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> M.R. Ferrarese (2000), cit., p. 48.

<sup>19</sup> *Ivi*, pp. 53-6.

<sup>20</sup> A.V. Teixeira (2014) “Direito Público Transnacional: por uma compreensão sistêmica das esferas transnacionais de regulação jurídica”, *Revista Novos Estudos Jurídicos*, 19(2): 400-29; G. Teubner (2012) *Constitutional fragments: Societal constitutionalism and globalization*, Oxford, University Press; G. Teubner (2004) “Societal constitutionalism: alternatives to State-centred Constitutional Theory”, in C. Joerges, L. Sand Teubner G. [a cura di] *Constitutionalisation and Transnational Governance*, Oxford, University Press, pp. 3-28; N. Walker (2012) “Postnational Constitutionalism and Postnational Public Law: A tale of two neologisms”, *University of Edinburgh School of Law Research Paper Series*, 20: 01-28.





Quindi, se diritto ed economia vengono ripensate da una prospettiva transnazionale, perché il diritto tributario dovrebbe essere immune da questa svolta paradigmatica? Attualmente, il diritto tributario non può essere una preoccupazione isolata di ogni Stato, considerato singolarmente; data la complessità e i rischi delle relazioni contemporanee, abbiamo bisogno di ripensare il concetto di sovranità in materia fiscale per affrontare domande transnazionali con cause o effetti fiscali. Diversi sono gli esempi che dimostrano la percezione politica della transnazionalità del fenomeno fiscale.

## 2. La transnazionalità del fenomeno fiscale tra diritto, economia e politica

Nell'ambito fiscale internazionale, tradizionalmente la preoccupazione era quella d'evitare la doppia imposizione. Nel contesto dell'Ue, ad esempio, anche se la Corte di Giustizia non ha finora affermato l'esistenza di un generale divieto di doppia imposizione. Tuttavia, subire un duplice prelievo è solitamente ritenuto come una violazione di una libertà fondamentale, un ostacolo alla circolazione dei fattori produttivi, un affronto alla tutela della proprietà, anche avuto riguardo alla giurisprudenza della CEDU<sup>21</sup>. Quindi, diverse sono le Convenzioni firmate per evitare la doppia imposizione, trattati internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva.

Nonostante ciò, c'è un sentimento generalizzato di ingiustizia che caratterizza l'inizio di questo secolo, l'idea che ci sono imprese e persone che non pagano tasse (o non pagano tanto quanto ci si aspetterebbe) – si pensi alla spinosa questione dell'imposizione sui proventi dei grandi colossi della tecnologia, il cosiddetto GAFa (Google, Apple, Facebook e Amazon). Così, oltre ad evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni avrebbero oggi anche e soprattutto lo scopo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale. In altre parole, oggi, la sfida di fronte alla quale si trovano gli strumenti di diritto tributario internazionale non è tanto la doppia imposizione, ma la cosiddetta 'doppia non imposizione'.

<sup>21</sup> S. Dorigo (2013) "Doppia imposizione internazionale e diritto dell'unione europea", *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 23-54; S. Dorigo (2011) "Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano", *Rivista di diritto tributario*, 1, pp. 41 ss.



Il progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), ideato congiuntamente dall'OCSE e dal G20, è una chiara ed emblematica illustrazione normativa di questo fenomeno. Il progetto BEPS esamina le problematiche dell'evasione fiscale internazionale delle multinazionali e si inserisce nell'ambito di azioni dirette a contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva e a evitare lo spostamento della base imponibile dai paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale<sup>22</sup>.

Inoltre, i paradisi fiscali hanno un ruolo molto importante in questo scenario perché permettono questa sorta di pianificazione fiscale considerata abusiva<sup>23</sup>. Ma il principale problema rispetto all'esistenza dei paradisi fiscali non è tanto la ridotta pressione fiscale quanto piuttosto 'l'opacità'. La mancanza di trasparenza delle informazioni bancarie e fiscali fa sì che l'esistenza di paradisi fiscali faciliti l'evasione fiscale, il riciclaggio di denaro, il finanziamento del terrorismo e altri crimini come il traffico internazionale di droga e di armi. C'è una stretta relazione tra segreto bancario, libertà e trasparenza. Non a caso, gli Stati hanno adottato una serie di meccanismi di scambio di informazioni, attraverso la firma di trattati di cooperazione giuridica internazionale<sup>24</sup>.

La semplice firma di trattati internazionali di cooperazione giuridica tuttavia non risolve il problema. Dopo tali accordi, il denaro della corruzione e dell'evasione fiscale ha attraversato nuovi percorsi, rifugiandosi in altri paesi "non cooperanti"<sup>25</sup>. Quindi, non si tratta di un problema bilaterale bensì transnazionale, che interessa l'intera comunità internazionale, nella misura in cui mina la neutralità fiscale, influenzando perniciosamente la concorrenza e inducendo illegalmente e artificialmente la concentrazione della ricchezza.

<sup>22</sup> OECD (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, OECD Publishing. Si veda anche S. Dorigo, P. Mastellone (2015) L'evoluzione della nozione di residenza fiscale delle persone giuridiche nell'ambito del Progetto BEPS, *Rivista di diritto tributario*, 3(5) pp. 35 ss.

<sup>23</sup> Si veda, in questo contesto, il caso emblematico dell'azienda brasiliana Vale S.A., la seconda più grande società mineraria multinazionale del mondo e prima in esplorazione di ferro, accusata di non aver versato 3 miliardi di imposta nel 2006 grazie a una società affiliata stabilita in Svizzera (cfr. *La pression internationale s'accroît contre les «astuces fiscales»*, *Tribune de Geneve* del 12 aprile 2013, consultabile al seguente indirizzo <http://www.tdg.ch/economie/La-pression-internationale-s'accroit-contre-les-astuces-fiscales/story/13551377>).

<sup>24</sup> X. Oberson (2015) *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*. Cheltenham, Edward Elgar; X. Oberson (2013) "L'évolution en Suisse de l'échange international de renseignements fiscaux: de l'arbalète au big bang", *Revue de droit fiscal*, 24, pp. 110-116.

<sup>25</sup> È molto preziosa la dimostrazione di Wight (1991) *Teoria Internazionale*, Firenze, Il Ponte, del fatto che gli Stati talvolta competano, talaltra cooperino fra loro.

In altre parole, la riduzione della pressione fiscale attraverso operazioni simulate fa sì che imprese e persone siano soggette a pressione fiscale effettiva molto più bassa di qualsiasi altro contribuente nella stessa situazione, invertendo i termini del principio di capacità contributiva. In casi come questi, più si può pagare, meno effettivamente si paga, aumentando la disuguaglianza tra le persone e tra i Paesi<sup>26</sup>. Non a caso si parla attualmente di disuguaglianza globale nell'ambito del fenomeno chiamato da Bauman di "extraterritorialità delle élites"<sup>27</sup>.

Le tasse di tipo CFC (*Controlled Foreign Corporations*), le *exit taxes*, i meccanismi di controllo di *transfer pricing*, i meccanismi per neutralizzare la sottocapitalizzazione, sono forme diffuse di reazione al mercato globalizzato. Un altro esempio particolarmente significativo viene dalla prassi dei *ruling* che le imprese multinazionali riescono ad imporre ad alcuni Stati, ottenendo la fruizione di regimi tributari assolutamente vantaggiosi sulla base di un potere contrattuale talmente forte da rovesciare la normale gerarchia Stato-impresa e da assegnare a quest'ultima la posizione dominante. Nell'ambito dell'Ue, un regime così vantaggioso sarebbe vietato dall'ordinamento, considerato aiuto di stato, inteso come qualsiasi trasferimento di risorse pubbliche a favore di alcune imprese o produzioni che, attribuendo un vantaggio economico selettivo, falsa o minaccia di falsare la concorrenza (TFUE, artt. 107 e 108)<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> Cfr. G. Zucman (2014) *A Riqueza Oculta das Nações*, Lisbona, Temas & Debates; E. Santoro (2014) "Una beffa alla sua miseria: precondizioni dell'effettività del diritto ad avere diritti", *Ragion Pratica*, 435-454; A. Atkinson (1983) *The Economics of Inequality*, Oxford, Clarendon Press; D. Cohen (1998) *Richesse du monde, pauvretés des nations*, Paris, Flammarion; E. Santoro (2013) "La povertà nell'era della globalizzazione: una genealogia dell'arte di ignorare i poveri", *Quaderni Fiorentini Per La Storia Del Pensiero Giuridico Moderno*, 42: 59-99. Questa riflessione è particolarmente importante per il Brasile, che vanta il secondo posto tra i paesi con la più alta percentuale di evasione fiscale in rapporto al PIL nel mondo, equivalente al 13,4% del PIL. (Tax Justice Network (2011) *The Cost of Tax Abuse: a brief paper on the cost of tax evasion worldwide*, consultabile al seguente indirizzo: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>.

<sup>27</sup> Z. Bauman (2007) *Dentro la globalizzazione. Le conseguenze sulle persone*, Roma-Bari, Laterza, p. 25.

<sup>28</sup> "Si allude al ben noto caso della multinazionale Apple che, verosimilmente sfruttando la propria posizione di forza, aveva ottenuto una serie di *ruling* particolarmente vantaggiosi da parte dell'amministrazione fiscale irlandese. L'Unione europea ha reagito nei confronti di tale pratica, considerata distorsiva della concorrenza in quanto finisce per realizzare un aiuto di Stato illegittimo (Decisione della Commissione UE del 30 agosto 2016, C(2016) 5605 final). Appare significativa conferma del peso che multinazionali di tal genere esercitano sulle giurisdizioni nazionali il fatto che l'Irlanda, richiesta di recuperare le imposte non riscosse in applicazione dei *rulings* contestati, si sia opposta, impugnando la decisione della Commissione di fronte al Tribunale di primo grado dell'UE (caso T-778/2016) parallelamente alla medesima iniziativa assunta dalla Apple (caso T-892-16)". Cfr. S. Dorigo S. (2017) "Fiscalità, mercato e solidarietà: la crisi economica globale ed il ruolo del diritto dell'Unione Europea", *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 27(6): 1531-61, p. 1539.



In fine, c'è oggi un'altra reazione giuridica importante agli influssi del mercato globalizzato: il cosiddetto equilibrio di bilancio. *C'est-à-dire*, se la funzione precipua dell'imposizione è ricavare risorse per permettere allo Stato di avviare le sue politiche pubbliche, queste due attività statali – una riguardante le entrate, l'altra, le spese – devono per forza andare di pari passo. Con la legge costituzionale n.1 del 2012, il Parlamento italiano ha approvato una riforma dell'art. 81 che ha trasformato l'obbligo di equilibrio di bilancio da vincolo esterno (Ue) in una norma di rango costituzionale, con cui le politiche fiscali devono fare i conti.

Ma si inganna chi pensa che questo evento derivi semplicemente dal *Fiscal Compact*. L'emergenza dell'equilibrio di bilancio come un principio giuridico – quindi, come norma – è una risposta innanzitutto al mercato, che supera le frontiere europee. Il Governo brasiliano, per esempio, che non è sottomesso a un vincolo sopranazionale di questo genere, ha recentemente fatto una proposta di Modifica nella Costituzione (PEC 188/2019) per aggiungere un comma unico all'articolo 6 della Costituzione – che disciplina, *ça va sans dire*, i diritti sociali – per aggiungere il seguente testo: “Nella promozione dei diritti sociali, deve essere rispettato il diritto all'equilibrio fiscale intergenerazionale”<sup>29</sup>. Quindi, l'equilibrio di bilancio, oltre ad essere un principio sovranazionale e ormai costituzionale, è innanzitutto uno standard di diritto transnazionale.

### 3. Il “Principato Democratico” o sulla necessità di fare filosofia della fiscalità

Come si vede, la globalizzazione ha prodotto degli effetti importanti per quanto riguarda la sovranità, il territorio, il diritto e lo Stato. In questo senso, Daniel Gutmann osserva che la globalizzazione ha messo in moto la concorrenza dei sistemi fiscali, con i rischi che ne conseguono rispetto alla sovranità fiscale. In stretta sintesi, sostiene che: la libertà economica genera competizione tra sistemi fiscali; la concorrenza dei sistemi fiscali deriva dalla libertà degli Stati, ovvero dalla sovranità; e la concorrenza dei sistemi, ovvero tra gli Stati, sarebbe un pericolo per la sovranità fiscale.

<sup>29</sup> Senato Federale, Brasile, *Proposta di modifica della Costituzione*, n° 188/2019.



Ossia, la concorrenza tra i sistemi esiste perché gli Stati sono sovrani. Proprio perché c'è concorrenza tra i sistemi, le decisioni sull'onere fiscale non verrebbero prese dalle strutture tradizionali del potere politico (il Parlamento, per esempio) ma dal mercato. Anche se egli ritiene che la “conclusione pessimistica” secondo cui il trasferimento di potere decisionale dalla politica al mondo economico “debba essere senza dubbio temperata”, ammette che “la globalizzazione produce quindi effetti macroeconomici e macrogiuridici che portano a una parziale subordinazione della politica ai requisiti dell'economia”, dato che, “in pratica, molti Stati sono costretti ad abbassare la pressione fiscale sugli investimenti al fine di attrarre investitori stranieri e prevenire l'evaporazione della ricchezza locale nella direzione di altre giurisdizioni fiscali”<sup>30</sup>.

La nozione giuridica di solidarietà – “connotato essenziale della fiscalità”<sup>31</sup> – non ha raggiunto un'aspettativa normativa in grado di produrre comunicazione generalizzata<sup>32</sup> a livello transnazionale. In altre parole, la solidarietà intesa come elemento (normativo) che dà coesione politica e sociale internamente attraverso la generalizzazione simbolica tipica del diritto non esiste (ancora) a livello globale. Come giustificare una redistribuzione della ricchezza a livello globale? Sulla base di quali testi, principi o criteri giuridici? Con quali tecniche fiscali? A queste domande Gutmann risponde con una bella provocazione: “*Tout reste à faire. Dans un espace sans juges, sans législateur, il y a place pour les philosophes*”<sup>33</sup>. È in questo contesto che si esalta la necessità di costruire una filosofia della fiscalità per una economia” globalizzata, un sapere giuridico tributario adeguato al ventunesimo secolo<sup>34</sup>. È significativo, in questo senso, ricordare “la quasi totale assenza di un dibattito filosofico sugli effetti fiscali della globalizzazione, quando lo stesso dibattito è relativamente sviluppato nel quadro puramente interno”<sup>35</sup>.

La fiscalità è sempre stata un problema filosofico: mette in causa sia questioni di giustizia, sia questioni di legittimità democratica. Dopo la globalizzazione, nondimeno, la

<sup>30</sup> D. Gutmann (2002) “Globalisation et justice fiscale”, cit., pp. 109 ss.

<sup>31</sup> S. Dorigo (2017), cit., p. 1540.

<sup>32</sup> Cfr. N. Luhmann (1979) *Potere e complessità sociale*, Milano, Il Saggiatore; N. Luhmann (1983) *Struttura della società e semantica*, Roma-Bari, Laterza; N. Luhmann (1990) *La differenziazione del diritto*, Bologna, Il Mulino; N. Luhmann (1984) *Sistemi Sociali. Fondamenti di una teoria generale*, Bologna, Il Mulino.

<sup>33</sup> D. Gutmann (2002) “Du droit à la philosophie de l'impôt”, *Archives de Philosophie du Droit*, 46, pp, cit., p. 13.

<sup>34</sup> In questo senso Van Parijs Ph. (2002), cit., pp. 329 ss.; D. Gutmann (2002) “Globalisation et justice fiscale”, cit., pp. 109 ss.

<sup>35</sup> Gutmann D. (2002) “Globalisation et justice fiscale”, cit., p. 109 [traduzione mia].



fiscalità contemporanea aggiunge delle complessità ulteriori: continua a mettere in causa la disuguaglianza prodotta dal mercato e indotta dagli Stati – ma adesso a livello mondiale, in un’economia finanziaria e speculativa, con alti indici di concentrazione di ricchezza; cerca di tutelare la proprietà e la libertà senza minacciare o falsare la concorrenza – ma in uno scenario dove la produzione di ricchezza è deterritorializzata, la produzione giuridica è decentralizzata e la concorrenza non è fatta soltanto tra le imprese, ma anche tra gli Stati; e, alla fine, mette in discussione la propria nozione di democrazia – ma in un contesto dove le decisioni non vengono prese dalla politica (o attraverso gli strumenti classici della democrazia rappresentativa) ma dai attori economici (o dal mercato) e di rapporti transnazionale.

Dunque, se la filosofia è il “pungolo del fiscalista curioso”<sup>36</sup>, la sovranità, il territorio, la disuguaglianza e la legittimità dell’imposizione nell’era della globalizzazione sono temi che meritano d’essere pensati all’interno del principato democratico, prendendole distanze dalla tesi di Trasimaco (“la giustizia è l’utile del più forte”). In altri termini, la politica si presenta come un “momento del particolarismo degli interessi e dei progetti, inevitabilmente diversi e conflittuali, che trovano provvisori punti di incontro e momenti di composizione pattizia, ma non possono essere disciplinati da una norma (etica o giuridica) di portata *soi-disant* universalistica”<sup>37</sup>. Così, si riuscirebbe a pensare la politica con diffidenza nei confronti della giustizia senza per questo identificare la sfera della politica con gli interessi e le strategie del “principe”<sup>38</sup>.

È già stato dimostrato che il meccanismo democratico-rappresentativo è soltanto una finzione giuridica, “utile non perché assicura la partecipazione del popolo al processo decisionale, ma perché rende possibile una regolamentata competizione fra leader rivali, che mirano ad accaparrarsi il voto elettorale e influenzano gli elettori impiegando tecniche simili a quelle adottate dagli esperti pubblicitari”<sup>39</sup>. La lezione che si può trarre da Danilo Zolo, oltre al rifiuto del cosmopolitismo, è la conferma di quell’idea di ordine internazionale caratterizzato da “un regionalismo policentrico e multipolare” e dal “rilancio della

<sup>36</sup> Gutmann D. (2002) “Du droit à la philosophie de l’impôt”, cit., p. 7.

<sup>37</sup> P. Costa (2016), cit.

<sup>38</sup> D. Zolo (1992) *Il principato democratico. Per una teoria realistica della democrazia*, Milano, Feltrinelli; P. Costa (2016), cit.,

<sup>39</sup> P. Costa (2016), cit.

negoziante multilaterale fra Stati»<sup>40</sup>. Dobbiamo inventare nuove metafore per spiegare questi tempi, nuove narrative che raccontano il diritto e la politica contemporanea.

---

<sup>40</sup> D. Zolo (1992), cit.; D. Zolo (2008) “La profezia della guerra globale”, in S. Pietropaoli, [a cura di] *Carl Schmitt, Il concetto discriminatorio di guerra*, Roma-Bari, Laterza.

