UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI "M. FANNO"

DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E COMUNITARIO

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

"L'EVASIONE FISCALE IN ITALIA TRA RILEVANZA NORMATIVA, ANALISI GIURIDICA E MISURE DI CONTRASTO"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: GIUSEPPE LORIA

MATRICOLA N. 1179662

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.
Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

The candidate declares that the present work is original and has not already been submitted, totally or in part, for the purposes of attaining an academic degree in other Italian or foreign universities.
The candidate also declares that all the materials used during the preparation of the thesis have been explicitly indicated in the text and in the section "Bibliographical references" and that any textual citations can be identified through an explicit reference to the original publication.

Firma dello studente

_____

Sommario

Introduzione 1

Capitolo I – L'evasione fiscale e contributiva in base alle stime del Governo: l'evasione da un punto di vista economico 3

1.1. L'introduzione nell'ordinamento giuridico italiano degli obblighi informativi in tema di "*risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale*", di "*valutazione degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale*" e di "*monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva*" 3

1.2. La disciplina in materia di "*Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva*", articolo 10-*bis*.1, legge 31 dicembre 2009, n. 196 7

1.3. La "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*", anno 2019: l'evasione fiscale e contributiva stimata 12

1.4. Il "*Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva*", anno 2019: l'evasione fiscale e contributiva accertata 15

Capitolo II – L'evasione fiscale e contributiva nel diritto tributario: l'evasione dal punto di vista giuridico 18

2.1. La violazione delle disposizioni tributarie e l'inadempimento dell'obbligazione tributaria 18

2.2. La fattispecie di evasione tributaria in ragione della tipologia di tributo 20

2.3. La rilevanza della dimensione aziendale ai fini della realizzazione di fattispecie di evasione tributaria 23

2.4. Il ruolo svolto dalla contabilità nella determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante 27

2.5. Il "contrasto di interesse" alla formalizzazione del fatto economico rilevante ai fini impositivi 31

2.6. Il rapporto tra la dichiarazione tributaria e la fattispecie di evasione tributaria 36

2.7. Le diverse configurazioni della fattispecie di evasione tributaria 39

2.8. Le possibili motivazioni alla base delle condotte evasive da parte dei contribuenti 44

2.9. La distinzione giuridica tra evasione fiscale, elusione fiscale (o abuso del diritto) ed erosione fiscale 50

Capitolo III – Il contrasto all'evasione fiscale nella legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) e nel decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 57

3.1. Le possibili linee di intervento nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale 57

3.2. La disciplina in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera, articolo 4, comma 1, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 61

3.3. L'estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera, articolo 4, commi 3 e 4, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 *(segue)* 66

3.4. Le modifiche della disciplina penale in materia tributaria, articolo 39, commi 1 e 1-*bis*, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 68

3.5. Le modifiche della disciplina in materia di responsabilità amministrativa degli enti, articolo 39, comma 2, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 *(segue)* 73

3.6. L'attività di "*analisi del rischio di evasione*", articolo 1, commi da 681 a 686, legge 27 dicembre 2019, n. 160 75

Conclusioni 84

Bibliografia 87

Introduzione

L'evasione fiscale rappresenta probabilmente uno degli argomenti maggiormente discussi nel nostro Paese. Gli aspetti più dibattuti sono la quantificazione dell'ammontare dei tributi evasi, la diffusione dell'evasione fiscale, le disfunzioni derivanti dal mancato gettito riconducibile all'evasione, le possibili spiegazioni del fenomeno nonché le ragionevoli misure di contrasto.

La gravità percepita – più o meno fondata – del fenomeno dell'evasione fiscale ha dato vita a un orientamento legislativo diretto ad attribuire al fenomeno una rilevanza equiparabile a quella degli obiettivi di politica e di finanza pubblica a livello nazionale. Tale orientamento ha indotto il legislatore ad introdurre nell'ordinamento giuridico disposizioni di legge le quali prevedono che il Governo presenti al Parlamento, con cadenza annuale, determinati documenti in tema di evasione fiscale e contributiva.

La fattispecie di evasione tributaria attiene alla ripartizione dei costi relativi alla spesa pubblica, al sistema impositivo e, più in generale, all'osservanza della normativa tributaria.

La fattispecie di evasione può emergere in diversi momenti del rapporto tributario contribuente-fisco. Il momento di emersione dipende da svariati fattori riconducibili, ad esempio, alla tipologia di tributo, alle caratteristiche del contribuente nonché alla natura del rapporto economico. Inoltre, diverse possono essere le motivazioni che potrebbero indurre il contribuente a porre in essere condotte evasive.

La fattispecie di evasione fiscale presenta dei tratti e delle caratteristiche ben precise che la contraddistinguono da altre fattispecie le quali, per contro, non dovrebbero essere confuse con la fattispecie di evasione fiscale. Si tratta della fattispecie qualificabile quale elusione fiscale (o abuso del diritto) e la fattispecie riconducibile all'erosione fiscale.

La piena consapevolezza della natura, delle cause e dei motivi del fenomeno dell'evasione fiscale rappresenta una prerogativa ai fini dell'individuazione di efficaci misure di contrasto.

In generale, le misure di contrasto di un determinato fenomeno dovrebbero, inoltre, essere coerenti e ponderate rispetto alla gravità del fenomeno che si intende contrastare.

Nel primo capitolo sarà descritta la normativa di riferimento, nei confronti del Governo, in tema di evasione fiscale. La disciplina in questione riguarda gli obblighi informativi in materia di monitoraggio, rilevazione e stima dell'evasione fiscale e contributiva nonché in materia di risultati conseguiti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva.

Nel secondo capitolo il fenomeno dell'evasione fiscale verrà esaminato attraverso una chiave di lettura giuridica, analizzandone la natura mediante strumenti di matrice del diritto tributario. L'angolo di osservazione sarà prevalentemente quello della fattispecie di evasione tributaria con riferimento ai tributi aventi natura di imposte.

Nel terzo capitolo, infine, saranno esposte le principali misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva introdotte, di recente, dal Governo della XVIII legislatura attualmente in carica.

Capitolo I – L'evasione fiscale e contributiva in base alle stime del Governo: l'evasione da un punto di vista economico

1.1. L'introduzione nell'ordinamento giuridico italiano degli obblighi informativi in tema di "*risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale*", di "*valutazione degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale*" e di "*monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva*"

L'attività di contrasto all'evasione fiscale rappresenta, da molti anni ormai, uno dei principali obiettivi di politica economica a livello nazionale[1]. In particolare, nell'ultimo decennio si sono registrati una serie di interventi normativi, con cadenza pressoché annuale, di rilevante importanza in termini di obblighi informativi a carico del Governo in tema di contrasto all'evasione fiscale.

Il primo intervento normativo è riconducibile all'entrata in vigore della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, rubricata "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)".* La Legge di stabilità 2013 – con la previsione dell'articolo 299, comma b) – ha introdotto nel decreto-legge del 13 agosto 2011, n. 138, rubricato "*Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo*", il comma 36.1 nell'articolo 2, rubricato "*Disposizioni in materia di entrate*", entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2013.

Il comma 36.1, introdotto dalla Legge di stabilità, ha previsto che, a partire dal 2013 e con cadenza annuale, il Ministro dell'economia e delle finanze presenti, in allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (NADEF), un "*rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale*". È altresì previsto che il rapporto contenga le recenti "*strategie per il contrasto dell'evasione fiscale*" e un confronto dei risultati ottenuti con gli obiettivi prefissati, evidenziando, ove possibile "*il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti*".

Pertanto, sembrerebbe possibile affermare che, in seguito a questo primo intervento normativo, la previsione degli obblighi informativi in tema di contrasto all'evasione fiscale sia stata introdotta per la prima volta – dal momento che le precedenti Note di aggiornamento[2] nulla prevedono al riguardo – nell'ordinamento giuridico italiano. L'intervento normativo citato ha

[1] V. VISCO, *Colpevoli evasioni. Le tasse come questione non solo tecnica*, Milano, 2017, secondo cui "*a partire dagli anni Settanta del secolo scorso l'argomento evasione sia diventato centrale negli studi di economia pubblica*".

[2] Si intende riferirsi alle Note di aggiornamento del DEF degli anni 2011 e 2012.

istituito dei precisi obblighi informativi, con riferimento ai risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale, incardinati in un articolo di legge. In altri termini, tale previsione ha non solo indirettamente richiesto al Ministro dell'economia e delle finanze di perseguire l'obiettivo di contrasto dell'evasione fiscale, ma di rendere altresì pubblici i risultati ottenuti e di presentarli al Parlamento in allegato alla Nota di aggiornamento del DEF. Per completezza espositiva, si rileva che la funzione di quest'ultima consista, a grandi linee, nell'eventuale aggiornamento degli obiettivi programmatici – precedentemente definiti dal DEF in coerenza con quanto previsto dall'ordinamento europeo – e all'indicazione dei principali ambiti di intervento della manovra di finanza pubblica. Trattasi, in sostanza, di un documento del Governo funzionale alla predisposizione della Legge di Bilancio dello Stato.

Un secondo intervento normativo in tema di contrasto dell'evasione fiscale, avvenuto alla fine del 2013, è riconducibile alla Legge 27 dicembre 2013, n. 147, rubricata "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)",* entrata in vigore il 1° gennaio 2014. In particolare, l'articolo 1, comma 434 della Legge di stabilità 2014, ha stabilito che la Nota di aggiornamento al DEF debba prevedere una "*valutazione (...) degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle relative previsioni di bilancio dell'anno in corso*". Il comma 434 citato prevede, altresì, la destinazione delle eventuali maggiori risorse rispetto a quelle stimate riconducibili all'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

In seguito ai primi due interventi normativi sembrerebbe emergere, pertanto, un orientamento di politica economica nazionale diretto al contrasto dell'evasione fiscale, alla valutazione delle entrate derivanti da tale attività e alla destinazione delle eventuali maggiori entrate rispetto alle previsioni secondo le modalità previste dalle rispettive Leggi di bilancio. Un orientamento, insomma, volto a riconoscere al fenomeno dell'evasione fiscale una rilevanza equiparabile a quella degli obiettivi macroeconomici di politica e di finanza pubblica a livello nazionale, al punto da prevedere che il Governo presenti i documenti richiesti in tema di evasione fiscale al Parlamento contestualmente alla Nota di aggiornamento del DEF.

Infine, si è registrato un terzo intervento normativo in tema di contrasto dell'evasione fiscale che ha visto quale base di partenza la Legge 11 marzo 2014, n. 23.

Il Parlamento, tramite la predetta legge, rubricata "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", ha conferito all'Organo esecutivo il compito di introdurre nell'ordinamento giuridico delle disposizioni finalizzate al raggiungimento degli obiettivi nella legge delega indicati. La finalità della Legge, riconducibile

alla realizzazione di un "*sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", è perseguita attraverso una politica orientata alla "*riduzione della pressione tributaria*".

Il Governo, al fine del perseguimento della finalità della legge delega, è chiamato ad intervenire in diversi fronti dell'ordinamento tributario. Tra i principali ambiti di intervento indicati analiticamente negli articoli della Legge – quali, ad esempio, la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, la revisione del sistema sanzionatorio, il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo, la razionalizzazione della determinazione del reddito di impresa e della produzione netta e la razionalizzazione dell'imposta sul valore aggiunto – rileva, in questa sede, l'obiettivo incardinato nell'articolo 3, rubricato "*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale*".

L'articolo in questione delega il Governo di introdurre nell'ordinamento giuridico delle disposizioni volte alla "*razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi*" e di definire, al contempo, una procedura finalizzata alla "*rilevazione*" e alla "*stima*" dell'evasione fiscale e contributiva. La stessa legge delega prevede, a tal fine, l'istituzione di un apposito organismo il cui compito sarà quello di monitorare e rilevare il fenomeno dell'economia non osservata. Tale attività sarà funzionale alla redazione, da parte dell'organismo in questione, di un "*rapporto sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*". Al contempo, il Governo è tenuto, con cadenza annuale, alla redazione di un "*rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva*". Il rapporto predisposto dal Governo dovrà essere presentato al Parlamento, contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza.

Stante al dato letterale, la legge delega funzionale al terzo intervento normativo presenta degli elementi di novità rispetto ai precedenti due interventi. Fermo restando, in armonia con i precedenti interventi, gli obblighi informativi gravanti sul Governo aventi ad oggetto i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale, sono stati introdotti degli ulteriori obblighi informativi riguardanti i risultati conseguiti anche in materia di misure di contrasto dell'evasione contributiva, in precedenza non espressamente richiesti. Inoltre, un altro elemento di novità è riconducibile alla previsione di un ulteriore rapporto a carico di un organo appositamente istituito: un rapporto sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva; in considerazione, invero, dello stretto legame – ancorché non coincidente[3] – che intercorre tra i due fenomeni: quello dell'economia non osservata e quello dell'evasione fiscale.

[3] V. VISCO, 2017, *op. cit.*

Infine, l'ultimo elemento di novità è rappresentato dalla previsione di istituire una procedura diretta alla rilevazione e alla stima dell'evasione fiscale e contributiva. In definitiva, tra gli obiettivi della legge delega riconducibili al "*sistema fiscale*", emerge quello di attribuire rilevanza anche all'attività di monitoraggio e stima dell'evasione fiscale, oltre all'attività di contrasto del fenomeno.

È in questo perimetro legislativo che si collocano gli interventi funzionali all'attuazione della legge delega citata riconducibili, prima, al decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, rubricato "*Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale"* (convertito in legge, con modificazioni, dalla LEGGE 23 giugno 2014, n. 89) e, dipoi, al decreto legislativo del 24 settembre 2015, n. 160, rubricato "*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale*, *in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23*".

L'articolo 6 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66 (come modificato dalla legge 23 giugno 2014, n. 89), rubricato "*Strategie di contrasto all'evasione fiscale*", prevede che il Governo presenti al Parlamento – ma non contestualmente alla NADEF – un "*rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013, specificati per ciascuna regione, e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento di evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, come effetto delle misure e degli interventi definiti".* L'articolo 6 in questione stabilisce, inoltre, che, "*relativamente all'anno 2013, non si applica l'articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148*". In altre parole, l'articolo 6 del decreto-legge citato è entrato in sostituzione del primo intervento normativo in materia di contrasto dell'evasione fiscale, ma con esclusivo riferimento all'anno 2013.

Tuttavia, sembrerebbe essersi trattato di un mero intervento "ponte", non solo in considerazione della sua efficacia temporale, bensì anche in virtù del successivo intervento che risulta essere dotato di maggiore sistematicità. Di conseguenza, il decreto-legge citato non sarà oggetto di ulteriore trattazione.

La vera e propria attuazione del terzo intervento normativo riconducibile alla legge delega citata è avvenuta con il decreto legislativo del 24 settembre 2015, n. 160, rubricato "*Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale*, *in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23*". Il decreto legislativo in questione è finalizzato all'introduzione di disposizioni legislative rientranti in un

perimetro normativo circoscritto e delimitato rispetto al più ampio intervento richiesto dalla legge delega in tema di "*sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*. Più precisamente, il decreto interviene in attuazione degli articoli 3 e 4 della Legge aventi ad oggetto specifiche disposizioni di delega in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale. Con l'entrata in vigore del decreto legislativo citato la disciplina introdotta dal primo intervento normativo – riconducibile alla Legge 24 dicembre 2012, n. 228 che aveva introdotto, nel Decreto-legge del 13 agosto 2011, n. 138, il comma 36.1 nell'articolo 2 – è stata definitivamente sostituita[4].

In questa sede, assume rilevanza la previsione dell'articolo 2 del decreto legislativo; suo tramite è stato inserito nella Legge del 31 dicembre 2009, n. 196, l'articolo 10-*bis*.1, rubricato "*Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva*", entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2016. L'articolo 10-*bis*.1 citato – in concomitanza con il secondo intervento normativo operato dall'articolo 1, comma 434, della Legge di stabilità 2014 e successive modifiche[5] – rappresenta la disposizione di riferimento per l'attività del Governo in tema di: i) monitoraggio, rilevazione e stima dell'evasione fiscale e contributiva, ii) risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva e iii) valutazione degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

1.2. La disciplina in materia di "*Monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva*", articolo 10-*bis*.1, legge 31 dicembre 2009, n. 196

L'evoluzione del quadro normativo in precedenza descritta vede, attualmente, l'articolo 10-*bis*.1 quale disposizione di riferimento per l'attività del Governo in tema di monitoraggio, rilevazione e stima dell'evasione fiscale e contributiva nonché degli obblighi informativi sui risultati conseguiti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva. Come in precedenza descritto, l'articolo 10-*bis*.1 è stato introdotto nell'ordinamento giuridico – più precisamente, nella Legge del 31 dicembre 2009, n. 196 – ad opera dell'articolo 2, decreto legislativo del 24 settembre 2015, n. 160.

Le disposizioni previste dalla Legge del 31 dicembre 2009, n. 196, rubricata "*Legge di contabilità e finanza pubblica*", come sancito dalla stessa Legge, costituiscono "*principi*

[4] L'articolo 3, comma 2, decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, ha previsto l'abrogazione dell'articolo 2, comma 36.1, decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, anziché la sua disapplicazione (temporanea, con riferimento all'anno 2013), come prevista dal precedente intervento.

[5] Articolo 1, comma 1069, legge 27 dicembre 2017, n. 205.

fondamentali del coordinamento della finanza pubblica". In essa sono contenuti gli articoli di riferimento dei documenti propedeutici alla redazione della Legge di Bilancio dello Stato quali ad esempio, il Documento di economia e finanza (DEF) e la Nota di aggiornamento del DEF. L'attività di monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva trova, pertanto, la sua previsione normativa nella presente Legge di contabilità e finanza pubblica.

In definitiva, in seguito all'introduzione dell'articolo 10-*bis*.1 citato, l'attività di stima e monitoraggio nonché di contrasto all'evasione fiscale e contributiva trova, attualmente, espressa disciplina di riferimento nell'articolo 10-*bis.*1, entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2016.

L'articolo 10-*bis*.1, in ossequio a quanto disposto dalla legge delega predetta, prevede, al primo comma, che il Governo, contestualmente alla Nota di aggiornamento del DEF, presenti al Parlamento, con cadenza annuale, un "*rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva*".

Il contenuto del *Rapporto*, espressamente indicato nella disciplina di riferimento, dovrà avere ad oggetto:

a) la distinzione tra "*imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento*";
b) l'indicazione dei "*risultati del recupero di somme dichiarate e non versate e della correzione di errori nella liquidazione sulla base delle dichiarazioni*";
c) l'eventuale "*recupero di gettito fiscale e contributivo attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti*";
d) la descrizione delle "*strategie per il contrasto dell'evasione fiscale e contributiva*";
e) l'indicazione circa "*l'aggiornamento e il confronto dei risultati con gli obiettivi*", in precedenza prefissati, in tema di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva.

Il rapporto dovrà, in ultimo, essere corredato da una "*esaustiva nota illustrativa delle metodologie utilizzate*".

Le eventuali maggiori entrate riconducibili all'attività di "*contrasto e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva*" ovvero riconducibili al "*miglioramento dell'adempimento spontaneo*" dovranno sottostare ad un vincolo di destinazione, come previsto dall'articolo di riferimento. In tale ipotesi, l'eventuale maggior gettito – al netto delle somme necessarie al "*mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo*"

– dovrà essere destinato ad un apposito fondo, il cosiddetto "*Fondo per la riduzione fiscale*"[6]. L'iscrizione delle eventuali maggiori somme dovrà avvenire nel rispetto delle condizioni previste dalla disciplina del predetto Fondo.

Ai fini della redazione del R*apporto* suddetto, il Governo – anche servendosi del "*contributo delle regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli enti locali del proprio territorio*" – dovrà avvalersi di un ulteriore documento. Trattasi della "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*". Il compito di predisporre, con cadenza annuale, la presente *Relazione* è assegnato ad una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Pertanto, sembrerebbe possibile affermare che i due documenti siano interdipendenti, nel senso che la *Relazione* sia funzionale alla redazione del *Rapporto*.

Nel tralasciare, in questo momento, un'analisi dettagliata della composizione della Commissione di cui, per completezza espositiva, si rileva che essa sia composta da "*esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie"* provenienti sia dal mondo delle Amministrazioni pubbliche che da quello accademico e istituzionale, ciò che rileva, in questa sede, è il contenuto della *Relazione*, redatta dalla Commissione.

Con riferimento al contenuto, la *Relazione,* ai sensi del comma 4 dell'articolo 10-*bis*.1, è finalizzata a:

a) *"recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'ISTAT sulla base della normativa che regola la redazione dei conti economici nazionali;*
b) *stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;*
c) *valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;*

[6] Ai sensi dell'articolo 1, comma 431, lettera b), legge 27 dicembre, n. 147.

d) illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi;

e) valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;

f) indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi".

Il contenuto analiticamente richiesto sembrerebbe in linea con quanto originariamente disposto dalla legge delega. La *Relazione* deve innanzitutto affrontare il tema dell'economia non osservata sulla base delle stime effettuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT); in aggiunta, oltre all'indicazione delle strategie e degli interventi adottati in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva e i risultati conseguiti, la *Relazione* deve anche contenere una descrizione delle strategie future ai fini del contrasto dell'evasione fiscale e contributiva. Infine, dal documento in esame dovrà risultare una stima dell'entità, in termini quantitativi e con riferimento ai singoli tributi, relativa a due grandezze: 1) la prima grandezza è rappresentata dall'entrate sottratte al bilancio pubblico; 2) la seconda, invece, è rappresentata dal fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva.

Con riferimento alla metodologia da impiegare ai fini dell'effettuazione di tali stime, è lo stesso articolo 10-*bis*.1 che si occupa di stabilire la tecnica da seguire.

La disposizione prevede che ai fini della "*stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico"* la metodologia debba basarsi sul *"confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria".* Tale metodologia, come si vedrà meglio nel corso della trattazione, è riconducibile alle metodologie di tipo "*top-down*".

Per quanto concerne, invece, la metodologia da impiegare per la stima dell'"*ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva",* precisa il comma 5, essa deve basarsi sulla "*misurazione del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento"* con esclusione degli effetti delle cosiddette "*spese fiscali*". Le spese fiscali rappresentano il mancato gettito riconducibile alle forme di "*esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore"*[7] sulla base della normativa vigente. Trattasi, in altre parole, del fenomeno dell'erosione fiscale. Come si vedrà più avanti, in tale ipotesi, il mancato gettito non è riconducile a fattispecie di evasione, bensì a disposizioni legislative le quali prevedono espressamente una riduzione

[7] In base a quanto disposto dall'articolo 21, comma 11-*bis,* legge 31 dicembre 2009, n. 196.

della base imponibile ovvero dell'imposta dovuta in virtù del perseguimento di altri obiettivi che non saranno oggetto di trattazione in questa sede.[8]

In particolare, l'ammontare stimato riconducibile a fenomeni di evasione fiscale e contributiva dovrà essere articolato nelle seguenti *sub*-fattispecie di evasione:

a) *"i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti nel calcolo delle imposte e dei contributi in sede di dichiarazione;*
b) *gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta dovuto in base alle dichiarazioni;*
c) *il divario tra le basi imponibili fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali (...) e la parte residua di tale divario, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;*
d) *le mancate entrate fiscali e contributive attribuibili all'evasione, valutate sottraendo, dal divario tra le entrate effettive e quelle potenzialmente ottenibili in un regime di perfetto adempimento, le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali (...)".*

Come sarà meglio descritto nel corso della trattazione, le diverse articolazioni del mancato gettito corrispondono, grossomodo, alle diverse configurazioni che la fattispecie di evasione fiscale può, in concreto, assumere.

Alla luce di quanto appena descritto, sembrerebbe possibile affermare che la disposizione si occupi, altresì, di fornire una definizione – economica ed astratta, trattandosi di un valore stimato – al fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva. Sulla base di un "*regime di perfetto adempimento*" agli obblighi tributari da parte dei contribuenti, per differenza rispetto alle effettive entrate tributarie ed escludendo le spese fiscali, si arriva ad una stima dell'ampiezza, in termini quantitativi, dell'evasione fiscale e contributiva. Pertanto, ai fini della validità e della attendibilità della stima dell'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva, risulta di cruciale importanza la corretta individuazione del cosiddetto "*regime di perfetto adempimento*", essendo le altre due componenti – ossia le effettive entrate tributarie e il mancato gettito riconducibile all'erosione fiscale – ben note, in quanto effettive e non stimate.

In conclusione, nonostante l'ampia base informativa richiesta dall'articolo 10-*bis*.1, ciò che rileverà, in questa sede, sarà, da una parte, il valore stimato dell'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva e, dall'altra, i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione

[8] Sebbene dal dato testuale della disposizione sembrerebbe che le due grandezze – rappresentate dall'*ammontare delle entrate sottratte al bilancio* pubblico e dall'*ampiezza e diffusione dell'evasione fiscale e contributiva* – siano due fattispecie ben distinte, in realtà, come emergerà dall'analisi della *Relazione,* si tratta di due locuzioni diverse per identificare la medesima fattispecie: l'evasione fiscale e contributiva stimata.

fiscale e contributiva. In altre parole, si procederà ad un confronto tra l'evasione fiscale e contributiva stimata e l'evasione fiscale e contributiva accertata ovvero riscossa.

1.3. La "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*", anno 2019: l'evasione fiscale e contributiva stimata

Tra le varie finalità che i documenti richiesti ai sensi dell'articolo 10-*bis*.1 devono avere, vi è quella della stima dell'"*ampiezza"* e della *"diffusione dell'evasione fiscale e contributiva"* nonché dell'*"ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico",* attraverso una metodologia basata sul *"confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria".*

Come in precedenza descritto, la citata stima deve risultate da una "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva".* L'organo preposto alla redazione di tale documento è rappresentato da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'articolo 10-*bis*.1, comma 3, Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Con riferimento alla *Relazione* predisposta nel 2019, la Commissione competente è stata istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 28 aprile 2016[9]. La composizione[10] della stessa è regolata dall'articolo 2, comma 2, decreto legislativo del 24

[9] (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), A) IL MANDATO DELLA COMMISSIONE E L'ATTIVITÀ SVOLTA.

[10] Come risultante dalla *Relazione* dell'anno 2019, la composizione della Commissione risulta essere la seguente:
"*Prof. Enrico GIOVANNINI – Università di Roma "Tor Vergata";*
Dott. Vieri CERIANI – MEF;
Dott.ssa Concetta FERRARI – Ministero del lavoro e delle politiche sociali;
Prof.ssa Emma GALLI – Sapienza Università di Roma;
Dott. Antonino GENTILE – ANCI;
Prof. Paolo LIBERATI – Università degli studi "Roma Tre";
Dott. Roberto MONDUCCI – ISTAT;
Dott. Ferdinando MONTALDI – INPS;
Dott.ssa Maria Teresa MONTEDURO – Dipartimento delle finanze;
Dott. Gian Paolo ONETO – ISTAT;
Dott.ssa Daria PERROTTA – Presidenza del Consiglio dei Ministri;
Dott. Stefano PISANI – Agenzia delle entrate;
Dott.ssa Marzia ROMANELLI – Banca d'Italia;
Dott. Andrea SABBADINI – Conferenza delle Regioni e delle Province autonome;
Gen. B. Giuseppe ARBORE – Guardia di Finanza".

settembre 2015, n. 160, il quale prevede che essa sia composta da "*esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie"* provenienti sia dal mondo delle Amministrazioni pubbliche che da quello accademico e istituzionale.

Ai fini della stima dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, la Commissione si è occupata di effettuare una "*misurazione del divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento",* con esclusione degli effetti delle cosiddette "*spese fiscali*".

Il divario tra il gettito teorico (in un ipotetico regime di perfetto adempimento) e il gettito effettivo assume la denominazione di "*tax gap*". Il mancato gettito riconducibile alle spese fiscale – in altre parole, l'erosione fiscale – assume la denominazione di "*policy gap".* La differenza tra le due componenti è denominata "*compliance gap".* Quest'ultima rappresenta l'evasione fiscale e contributiva stimata richiesta dalla disciplina dell'articolo 10-*bis.*1. Il divario qualificabile quale *compliance gap* rappresenta il mancato gettito derivante dall'inadempimento spontaneo agli obblighi tributari da parte dei contribuenti. Il *compliance gap* ricomprende – come affermato nella *Relazione* – gli effetti dei "*comportamenti evasivi, elusivi, le frodi fiscali, i mancati versamenti di imposte dichiarate e tutti i possibili errori non intenzionali che alterano il gettito".*

Sulla base di queste iniziali denominazioni terminologiche emergerebbe qualche dubbio circa l'opportunità di includere nella definizione di *compliance gap* anche i comportamenti elusivi. La fattispecie dell'elusione fiscale o dell'abuso del diritto rappresenta, dal punto di vista giuridico-tributario, una fattispecie ben distinta dall'evasione fiscale; solamente quest'ultima presuppone l'inadempimento di un obbligo tributario ossia la violazione di una norma di legge. Pertanto, non si ritiene corretto mettere sullo stesso piano terminologico le due fattispecie includendole in una stima che, per definizione, rappresenta il "*mancato adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali*". I temi dell'evasione e dell'elusione fiscale saranno meglio descritti nel corso della trattazione.

Con riferimento, invece, alla metodologia da utilizzare ai fini della stima dell'evasione fiscale e contributiva, la disciplina di riferimento prevede che essa si basi sul *"confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria".*

La metodologia da seguire è riconducibile ad una metodologia di tipo *top-down*[11]. Ai fini della quantificazione dell'evasione stimata, tale metodologia si basa sul confronto tra i dati fiscali

[11] Nella prassi metodologica in materia di stima dell'evasione fiscale è utilizzato anche un secondo approccio: la cosiddetta metodologia *bottom-up.* Quest'ultima, a differenza della metodologia *top-down,* utilizza quale base di partenza per la stima dell'evasione dati-micro provenienti da fonti amministrative interne quali, ad esempio, le

provenienti dall'anagrafe tributaria e dall'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), da una parte, e un corrispondente aggregato macroeconomico, dall'altra; quest'ultimo – solitamente rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale – include, al suo interno, una stima dell'Economia Non Osservata (NOE, l'acronimo inglese di *Non-Observed Economy*)[12]. In altre parole, partendo da una misurazione del NOE, per la parte relativa al sommerso economico, si tenta di costruire una base imponibile teorica – che ricomprenda, quindi, anche la ricchezza fiscalmente rilevante non dichiarata al fisco – con la quale confrontare la base imponibile effettivamente dichiarata dall'universo dei contribuenti in un determinato periodo di imposta.[13]

Nella *Relazione* presentata nell'anno 2019, tuttavia, non si è pervenuti ad una completa ricostruzione della cosiddetta base imponibile teorica. Precisamente, la stima dell'evasione fiscale e contributiva (*compliance gap*) si riferisce alle principali imposte erariali e locali – le quali rappresentano circa l'87,5% del gettito tributario potenzialmente soggetto ad evasione – e ai contributi a carico dei datori di lavoro e dei lavoratori dipendenti. Tuttavia, ciò non dovrebbe comportare l'effetto di un ridimensionamento dell'evasione stimata dato che, in alcuni casi, l'evasione può essere considerata, per definizione, pari a zero[14].[15]

In conclusione, all'esito della presente attività di stima dell'evasione fiscale e contributiva è emerso un ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico pari, in media, nel triennio

indagini statistiche o gli accertamenti casuali (*random audit*). Partendo dalle fonti informative interne alle Amministrazioni è possibile ricostruire un indice di attendibilità delle dichiarazioni tributarie. Tratto da: (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL *TAX GAP* E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI, Le metodologie di stima del *tax gap*.

[12] L'Economia Non Osservata (NOE) ricomprende quelle attività economiche che, per diverse ragioni, non sono intercettate dalla rilevazione statistica diretta. Il NOE include quattro componenti: il sommerso economico, l'economia illegale, il sommerso statistico e l'economia informale. A sua volta, le principali componenti dell'economia sommersa sono costituite dal valore aggiunto occultato tramite comunicazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi (sottovalutazione dei ricavi ovvero sopravvalutazione dei costi le quali si traducono in una sotto-dichiarazione del valore aggiunto) oppure generato mediante l'impiego di lavoro irregolare. Tratto da: Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), [https://www.istat.it/it/].

[13] (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL *TAX GAP* E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI, Le metodologie di stima del *tax gap*.

[14] Con riferimento a determinate categorie di imposte, in considerazione delle regole che governano la tassazione dei redditi fiscalmente rilevanti, la Commissione ha ritenuto di non effettuare la stima del *compliance gap* in quanto si tratta di fattispecie con pochi (se non inesistenti) margini di manovra ai fini di condotte evasive. Trattasi delle imposte sui redditi di natura finanziaria e sui trasferimenti immobiliari. Tratto da: (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), 3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA, A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI, Box 3.A.1 e Box 3.A.2.

[15] (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL *TAX GAP* E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI, Le metodologie di stima del *tax gap*.

2014-2016[16], a circa 109,7 miliardi di euro, di cui 98,3 miliardi attribuibili all'evasione fiscale e 11,4 miliardi all'evasione contributiva. La *Relazione* presenta i risultati con riferimento ai singoli tributi, ai vari settori economici e alle diverse aree geografiche. I tributi maggiormente evasi, in base alle stime, risultano essere rappresentati dall'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF lavoro autonomo e impresa) e dall'Imposta sul valore aggiunto (IVA). Con riferimento ai tributi citati, l'evasione stimata risulta, in media e nel triennio considerato, pari rispettivamente a 33,3 miliardi di IRPEF e 35,8 miliardi di IVA.

Tralasciando gli aspetti di politica nazionale e dei riflessi nei conti pubblici – nonostante si tratti indubbiamente di cifre considerevoli[17] – ciò che rileverà, in questa sede, sarà il confronto tra i medesimi risultati e quelli provenienti dagli esiti (positivi) degli accertamenti tributari in tema di evasione. Pertanto, la *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva* rappresenterà la base di partenza per un confronto con i risultati provenienti dal *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva.* In definitiva, sarà rilevante operare un confronto tra l'evasione stimata e quella accertata ovvero riscossa.

1.4. Il "*Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva*", anno 2019: l'evasione fiscale e contributiva accertata

L'articolo 10-*bis*.1, prevede che il Governo, anche avvalendosi della *Relazione* in precedenza descritta, rediga un "*rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva*". Mentre la *Relazione* si occupa di quantificare l'evasione stimata, il *Rapporto,* invece, si occupa di indicare l'ammontare dell'evasione accertata nonché riscossa. Pertanto, i risultati provenienti dalla *Relazione* e dal *Rapporto* possono rappresentare una base di partenza per degli approfondimenti e delle riflessioni in tema di evasione fiscale.

Dal *Rapporto* pubblicato nel 2019 emerge che l'attività di contrasto dell'evasione fiscale ad opera dell'Agenzia delle entrate ha generato, nel 2018, delle maggiori entrate pari a 19,2 miliardi di euro. Dal comunicato stampa in tema di "*recupero evasione*" presentato

[16] Il triennio considerato corrisponde al periodo temporale più recente con riferimento al quale si dispone di un quadro definitivo delle stime del *compliance gap*. I risultati relativi alla stima dell'evasione fiscale e contributiva riferiti all'anno 2016, singolarmente considerato, sono grossomodo in linea con la media del triennio. In particolare, la stima dell'evasione dell'IRPEF lavoro autonomo e impresa ammonta a 33,9 miliardi di euro; mentre, la stima dell'evasione dell'IVA ammonta a 36 miliardi di euro. Tratto da: (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), C) METODI UTILIZZATI PER LA STIMA DEL *TAX GAP* E PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI, *I risultati.*

[17] Per avere un ordine di grandezza basti pensare che le effettive entrate tributarie ammontano, in media e nel periodo 2014-2016, a 436 miliardi di euro. La media è stata calcolata partendo dai dati rinvenibili nei Bollettini delle entrate tributarie riferiti al triennio 2014-2016.

dall'Agenzia delle entrate risulta che le citate maggiori entrate, derivanti dall'attività di riscossione, sono costituite dal gettito effettivamente incassato dall'ordinaria attività di controllo (versamenti diretti, lettere per la *compliance* e ruoli) pari a 16,16 miliardi di euro e dalle entrate derivanti da misure straordinarie (definizione delle liti fiscali, rottamazione, *voluntary disclosure* e "pace fiscale") pari a 3 miliardi di euro.

I risultati appena descritti si riferiscono, come in precedenza detto, all'attività di contrasto dell'evasione fiscale esercitata nell'anno 2018. Con riferimento, invece, al periodo considerato ai fini della stima dell'evasione fiscale, ossia il triennio 2014-2016, sulla base dei dati rinvenibili nel sito dell'Agenzia, le maggiori entrate a titolo di evasione fiscale riscossa ammontano, in media, a 16 miliardi di euro.

Al contempo, sul fronte dell'evasione contributiva, l'attività di contrasto, nel suo complesso, ha generato un recupero di evasione pari a 1,7 miliardi di euro. Le somme accertate, a titolo di contributi previdenziali e premi assicurativi, sono ascrivibili all'attività di contrasto dell'evasione contributiva svolta dall'Ispettorato nazionale del Lavoro (INL), dall'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) e dall'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro (INAIL).[18]

Dall'attività di contrasto all'evasione contributiva svolta nel triennio 2014-2016 è emerso, invece, un ammontare di evasione contributiva accertata pari a 1,09 miliardi.[19]

Le maggiori entrate tributarie e contributive ascrivibili all'attività di contrasto all'evasione rappresentano, in altri termini, l'evasione fiscale e contributiva accertata e – con riferimento alla sola evasione tributaria – successivamente riscossa.

In sintesi, con riferimento al triennio 2014-2016, si è pervenuti, da una parte, ad una stima dell'evasione fiscale e contributiva pari, in media, a 109,7 miliardi di euro; dall'altra, l'attività di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ha accertato un ammontare di evasione pari, in media, a 16 miliardi di euro. Emerge, insomma, una considerevole differenza tra l'evasione fiscale e contributiva stimata e quella accertata.

Lungi dal reputare le stime effettuate dalla Commissione poco attendibili né tantomeno infondate, ci si potrebbe interrogare, tuttavia, sulle motivazioni che stanno alla base di tale differenza. In sostanza, ci si potrebbe chiedere se il divario esistente tra l'evasione stimata e

[18] (Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva - anno 2019, 2019), 2) I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA NEL 2017.

[19] La media è stata calcolata partendo dai dati rinvenibili nei *Rapporti* riferiti agli anni 2016 e 2017.

quella accertata sia esclusivamente ascrivibile all'inefficienza dell'attività di contrasto oppure sia, in qualche modo e misura, spiegato anche da qualcos'altro.

In ogni caso, la rilevanza dell'evasione fiscale e contributiva stimata consente di affrontare il tema da un'altra prospettiva. La fattispecie dell'evasione può, insomma, essere analizzata da due angoli di osservazione: il primo è quello dell'evasione stimata che potremmo definire "economica"; il secondo, servendosi delle regole e degli istituti provenienti dal diritto tributario, è quello dell'evasione che emerge al termine di un *iter* di accertamento fiscale, ossia l'evasione "giuridica".

Capitolo II – L'evasione fiscale e contributiva nel diritto tributario: l'evasione dal punto di vista giuridico

2.1. La violazione delle disposizioni tributarie e l'inadempimento dell'obbligazione tributaria

La norma tributaria, al pari di qualsiasi altra norma giuridica, ha la struttura di una prescrizione condizionale in quanto prevede che ad una determinata fattispecie debba conseguire una relativa conseguenza giuridica. Qualora la conseguenza giuridica sia, per l'appunto, rappresentata dal prelievo tributario, la norma assume la qualificazione di norma tributaria.[20]

Ai fini del prelievo, le disposizioni sostanziali dell'ordinamento tributario si occupano di individuare i fatti economici fiscalmente rilevanti, stabilire i soggetti su cui l'imposizione deve gravare, prevedere il relativo carico tributario nonché la procedura per l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

La funzione del diritto tributario consiste proprio in questo: determinare la ricchezza fiscalmente rilevante – ossia, individuarla e misurarla – e prevedere il relativo regime giuridico in vista della quantificazione del carico tributario che su tale ricchezza deve gravare.[21] Le disposizioni tributarie si occupano, pertanto, di definire gli elementi dell'obbligazione tributaria e di regolare il rapporto medesimo.

La fattispecie di evasione tributaria si configura nei casi in cui il contribuente interferisca, in qualche modo, con il presente schema lineare del prelievo riducendo il carico tributario. L'interferenza si esplica attraverso la violazione di una o più disposizioni tributarie.

A seconda del contenuto e degli elementi previsti, la disposizione tributaria può assumere una diversa natura: sostanziale ovvero procedimentale.[22]

Le disposizioni sostanziali sono finalizzate alla definizione del criterio di riparto e si occupano, pertanto, di prevedere la configurazione della fattispecie impositiva. In altri termini, le disposizioni tributarie di natura sostanziale disciplinano gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria ossia il presupposto del tributo, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, la base imponibile e l'aliquota del tributo. Il presupposto del tributo

[20] G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014.

[21] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[22] Sul punto, M. BEGHIN, 2017, *op. cit.,* in base al quale le disposizioni tributarie possono, invero, assumere ulteriori qualificazioni. Nell'ordinamento tributario sono altresì presenti disposizioni di natura procedurale, di natura sanzionatoria, di natura agevolativa e disposizioni sulle prove. Tuttavia, ai fini della redazione del presente elaborato, sarà sufficiente operare la mera distinzione tra norme sostanziali e norme procedimentali.

è rappresentato dal fatto al verificarsi del quale sorge l'obbligazione tributaria; i soggetti passivi sono coloro i quali hanno realizzato il presupposto impositivo e sono pertanto tenuti all'adempimento dell'obbligazione tributaria; la base imponibile rappresenta il punto di partenza – che può essere rappresentato da una cifra monetaria oppure da un bene in natura – per la quantificazione, attraverso l'applicazione dell'aliquota, del carico tributario; infine, l'aliquota del tributo rappresenta la quota della base imponibile che assume la qualifica di tributo della fattispecie fiscalmente rilevante.[23]

Le disposizioni di natura procedimentale, invece, sono finalizzate a regolare le modalità di applicazione del tributo. Le norme procedimentali si occupano, dunque, di stabilire il percorso da seguire ai fini del pagamento del tributo ovvero ai fini della verifica circa la correttezza della dichiarazione presentata.[24]

Il riferimento alle disposizioni tributarie, alla diversa natura delle stesse nonché all'obbligazione tributaria assume particolare rilevanza ai fini della configurazione delle fattispecie evasive.

Più precisamente, la fattispecie di evasione tributaria può emergere solamente nell'ipotesi in cui vi sia stata la violazione di una o più disposizioni tributarie – sostanziali o procedimentali che siano – la quale declini nell'inadempimento dell'obbligazione tributaria. L'inadempimento dell'obbligazione si traduce, chiaramente, in una riduzione del carico tributario nei confronti del soggetto passivo che ha posto in essere condotte evasive.

A seconda della disposizione (o meglio, del contenuto della disposizione) violata, la fattispecie di evasione tributaria può, in concreto, assumere diverse configurazioni. Ad esempio, vi potrebbero essere casi in cui vi sia stato un occultamento, totale o parziale, del fatto fiscalmente rilevante e in concreto realizzato; vi potrebbero essere ipotesi in cui vi sia stato un mascheramento dell'effettivo soggetto passivo del tributo che ha realizzato il presupposto impositivo; ancora, vi potrebbero essere situazioni in cui vi sia stata una distorta quantificazione e successiva dichiarazione della base imponibile; infine, vi potrebbero essere casi in cui sia stata applicata un'erronea aliquota d'imposta. Inoltre, la violazione potrebbe – come in precedenza detto – riguardare le disposizioni procedimentali. In questa ipotesi, il soggetto passivo, nonostante il rispetto delle disposizioni sostanziali, potrebbe seguire un percorso errato per l'adempimento dell'obbligazione tributaria oppure potrebbe non seguirlo affatto.

[23] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[24] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

Si tratta, insomma, di diverse condotte evasive accomunate – oltre dalla circostanza di una violazione di legge – dal fatto di comportare una riduzione del carico fiscale. Da un punto di vista giuridico, la violazione di disposizioni tributarie dovrà specificatamente essere accertata da un atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il riferimento alla violazione delle disposizioni tributarie rileva, inoltre, anche da un'altra prospettiva. Rileva ai fini della distinzione della fattispecie di evasione da quella dell'elusione fiscale o abuso del diritto. Infatti, la situazione muta radicalmente nella fattispecie di elusione fiscale o abuso del diritto. Per il momento è sufficiente rilevare che nella fattispecie di elusione fiscale non si realizza nessuna violazione di disposizioni tributarie né tantomeno si configura l'inadempimento dell'obbligazione tributaria. Questi temi saranno, tuttavia, descritti meglio nel corso della trattazione.

In conclusione, mentre le disposizioni tributarie di natura sostanziale definiscono la configurazione dell'obbligazione tributaria, quelle di natura procedimentale stabiliscono le regole per il corretto adempimento dell'obbligazione medesima. Il fenomeno dell'evasione tributaria può emergere proprio in questo contesto normativo, causando interferenze con la linearità del percorso impositivo previsto dalla legge. V'è pertanto il rischio che il soggetto passivo possa violare una disposizione sostanziale ovvero una procedimentale con il risultato di "pagare meno" sottraendo gettito tributario. Il punto cruciale sta nella possibilità o nella facilità di poterlo fare.

L'emersione di fattispecie evasive può dipendere da diversi fattori quali, ad esempio, la natura del tributo che si intende evadere, la dimensione aziendale e la struttura organizzativa del soggetto passivo o del sostituto d'imposta nonché la tipologia del rapporto economico, vale a dire la qualificazione soggettiva di coloro che si sono resi protagonisti del fatto che la legge individua quale presupposto del tributo.

2.2. La fattispecie di evasione tributaria in ragione della tipologia di tributo

Come in precedenza descritto, con riferimento a ogni singolo tributo, l'ordinamento tributario individua il presupposto impositivo, il soggetto passivo, la base imponibile, l'aliquota nonché il procedimento per l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

A seconda della diversa natura del tributo la fattispecie di evasione tributaria può assumere differenti configurazioni.

I tributi rappresentano entrate monetarie connotate dal profilo della coattività circa la loro imposizione e commisurati a presupposti di matrice economica. I tributi possono essere suddistinti in almeno due categorie: la categoria delle tasse e quella delle imposte[25].

Le tasse sono tributi caratterizzati dal principio della controprestazione. Dietro questa particolare tipologia di tributo vi è una logica commutativa (o para-commutativa) in base alla quale il contribuente che procede al versamento della tassa riceve un servizio o una funzione amministrativa da parte dell'ente pubblico. Vi è dunque un immediato vantaggio individuale per il soggetto gravato dalla tassa.[26]

Lo schema muta radicalmente con riferimento alla tipologia di entrate tributarie rappresentata dalle imposte. I tributi riconducibili alle imposte sono commisurati a manifestazioni di ricchezza, vale a dire a fatti economicamente valutabili i quali esprimono capacità contributiva (*ergo,* idoneità alla contribuzione). Al verificarsi dei presupposti impositivi individuati dalla legge, il contribuente assume la qualifica di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. In seguito al versamento dell'imposta, il contribuente non riceverà, in cambio, una controprestazione da parte dell'ente pubblico. I principali fatti economici individuati dall'ordinamento tributario quali presupposti applicativi delle imposte sono riconducibili ai consumi, al reddito e al patrimonio.[27]

Nel tralasciare un'approfondita analisi delle diverse entrate tributarie, rileva in questa sede la modalità di emersione di fattispecie di evasione tributaria in ragione della tipologia di tributo. In altri termini, la fattispecie di evasione tributaria assume configurazioni differenti a seconda della diversa natura dell'entrate tributarie. Ai fini della realizzazione di condotte evasive è di cruciale importanza il ragionamento circa il procedimento di applicazione del tributo che si intende evadere.

Con riferimento alle tasse, il carico tributario è di regola individuato in misura fissa. Come in precedenza descritto, i tributi aventi natura di tasse sono caratterizzati dal principio della controprestazione. La quantificazione monetaria delle tasse risponde a esigenze legate al parziale finanziamento del costo sostenuto ai fini dell'erogazione del servizio o della funzione amministrativa fornita. L'emersione di fattispecie di evasione tributaria nel comparto delle tasse

[25] In realtà, la categoria delle tasse e la categoria delle imposte non esauriscono il concetto di tributo. Invero, esistono altre tipologie di entrate tributarie riconducibili ai monopoli e ai contributi. Tratto da: M. BEGHIN, 2017, *op. cit.* Per esigenze di sintesi, in questa sede, sarà sufficiente rilevare la sola distinzione tra tasse e imposte.

[26] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[27] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

si traduce, verosimilmente, nel brutale omesso versamento, ad opera del contribuente, del carico tributario predeterminato dall'ente impositore.

Il ragionamento muta radicalmente con riferimento alle imposte. Quest'ultime non sono dovute in ragione di un servizio fornito dall'ente pubblico. Con riferimento a questa tipologia di tributo non è presente il profilo della controprestazione tipico delle tasse. Il diritto delle imposte è incentrato sulla capacità contributiva[28] del soggetto passivo. Inoltre, con riferimento alle principali imposte, la determinazione del carico tributario è demandata al contribuente e si basa, tendenzialmente, sulla cosiddetta autodeterminazione analitico-contabile[29]. La quantificazione del carico tributario, oltre a non essere prevista in misura fissa, è strettamente legata alla diversa determinabilità e visibilità della ricchezza fiscalmente rilevante posta a base del prelievo. L'individuabilità e visibilità della ricchezza dipendono da svariati fattori quali, ad esempio, le caratteristiche del soggetto passivo. In ragione del particolare meccanismo applicativo delle imposte, la fattispecie di evasione tributaria può assumere molteplici configurazioni quali, ad esempio, la mancata rilevazione contabile di un componente positivo, la registrazione di fatture false, l'erronea interpretazione del fatto o della disposizione di legge, e così via. Risulta possibile affermare, fin da subito, che quanto più il finanziamento delle spese pubbliche avviene in base alla capacità economica, tanto più si fa strada l'evasione fiscale.[30]

Si ritiene opportuno approfondire il tema dell'evasione tributaria con riferimento alle imposte. Quest'ultime, invero, costituiscono la principale entrata tributaria per lo Stato.[31] Inoltre, dalla composizione dell'entrate tributarie riconducibili alle imposte[32], emerge come una quota rilevante delle stesse transiti nel circuito imprenditoriale delle aziende.[33]

In un numero considerevole di casi, infatti, le imposte sono applicate per il tramite delle aziende, in considerazione del fatto che quest'ultime sono, ad un tempo, erogatrici di ricchezza e acquisitrici di consumi. Le aziende assumono la qualifica di erogatrici di ricchezza – *ergo*, di

---

[28] Con l'espressione "capacità contributiva" ci si riferisce all'"*idoneità di un soggetto al pagamento dell'imposta in ragione della realizzazione di un determinato fatto economico".* Tratto da: M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[29] R. LUPI, *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, Rassegna Tributaria 6/2005, pag. 1775-1794.

[30] R. LUPI, *Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica*, Rassegna Tributaria 6/2007, pag. 1649-1669.

[31] Sulla base dei dati rinvenibili nel Bollettino delle entrate tributarie, con riferimento al periodo d'imposta 2018, le entrate tributarie riconducibili alle imposte rappresentano quasi l'80% del totale delle entrate tributarie.

[32] La gestione di una quota rilevante del gettito riconducibile alle imposte è affidata alle aziende attraverso l'applicazione di ritenute (IRPEF) e l'inclusione del tributo nel prezzo di vendita (IVA, accise). Tratto da: M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[33] Dall'analisi delle entrate tributarie dell'anno 2018 risulta che oltre il 90% del totale del gettito riconducibile alle imposte pervenga alla disponibilità dello Stato attraverso l'ausilio (imposto *ex lege*) delle aziende.

redditi fiscalmente rilevanti – nel momento in cui procedono alla remunerazione dei fattori produttivi da esse impiegati per lo svolgimento dell'attività economica; in altri termini, quando distribuiscono il proprio valore aggiunto tra dipendenti, fornitori, finanziatori e soci. Al contempo, le aziende, ai fini dell'esercizio dell'attività economica, acquistano beni e servizi assumendo la qualifica di acquisitrici di consumi. In sostanza, le aziende possono, al contempo, configurarsi quali venditrici che acquirenti di beni e servizi all'interno del circuito economico.[34]

In definitiva, in ragione della ricchezza fiscalmente rilevante che circola nel circuito imprenditoriale delle aziende, il legislatore affida a quest'ultime un ruolo di cruciale importanza all'interno del sistema tributario nazionale. Alla luce di ciò, risulta necessario soffermare l'attenzione su queste entità impropriamente definite "aziende" nell'ottica di individuare se e in che misura, all'interno di tali realtà, possano concretamente emergere fattispecie di evasione tributaria.

2.3. La rilevanza della dimensione aziendale ai fini della realizzazione di fattispecie di evasione tributaria

Le aziende esercitanti attività economiche fiscalmente rilevanti (ai fini delle imposte) possono presentare diverse configurazioni dal punto di vista delle dimensioni strutturali, dell'assetto proprietario nonché della tipologia della clientela. Le diverse combinazioni di tali variabili possono dar vita a differenti configurazioni di fattispecie evasive creando, nell'ambito dell'attività economica, "aree visibili" in cui si adempie, ed "aree riservate", in cui si dispone di margini di manovra per porre in essere condotte evasive.[35]

Nel precedente paragrafo si è detto che una rilevante quota delle entrate tributarie riconducibile alle imposte transiti nel circuito imprenditoriale delle aziende. Il rischio che fattispecie di evasione tributaria possano emergere all'interno di una realtà aziendale dipende – trattandosi di imposte – dalla diversa individuabilità nonché visibilità della ricchezza fiscalmente rilevante e della, conseguente, capacità contributiva. A sua volta, l'individuabilità della ricchezza è spiegata, tra i tanti fattori, dalle dimensioni dell'azienda medesima.

A un estremo, con il termine "aziende" potrebbero essere collocate le "organizzazioni plurisoggettive" [36] dotate di una complessa struttura organizzativo-gestionale. Tale struttura – essendo caratterizzata da una particolare rigidità amministrativa – consente di rilevare, con una buona dose di affidabilità, la ricchezza transitata nel circuito imprenditoriale. Ricchezza,

[34] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[35] R. LUPI, 2007, *op. cit.*

[36] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

quest'ultima, che il legislatore prevede che vada tassata dalle aziende a favore dell'ente impositore. In altri termini, il legislatore prevede che le aziende abbiano il compito di gestire una rilevante quota del gettito tributario, in virtù del sistema amministrativo-contabile da esse impiegato nonché in considerazione del ruolo da esse rivestito all'interno del sistema economico nazionale. Rientrano nella configurazione di "aziende", così definite, le società o gli enti di grandi dimensioni, non di rado caratterizzati dal fenomeno della separazione della proprietà dal controllo e dotati di una certa rigidità dal punto di vista della gestione aziendale.

In termini più semplici, i grandi enti di erogazione di redditi e di fornitura di prestazioni al consumo finale fanno emergere gran parte della capacità economica effettivamente sottoposta a tassazione.[37] Il legislatore ha assegnato a quest'ultimi la funzione di "ausiliari del fisco" nell'intercettare la ricchezza fiscalmente rilevante, riferibile soprattutto ai dipendenti, ai professionisti, ai finanziatori, e persino alle imprese fornitrici. Si tratta del sistema della fiscalità basata sull'autodeterminazione analitico-contabile che attribuisce alle aziende (organizzazioni plurisoggettive) la qualifica di "grandi sostituti d'imposta". Tali strutture "prelevano per conto del fisco" buona parte dei tributi, o segnalano al fisco la ricchezza fiscalmente rilevante, in modo da disincentivare l'evasione.[38] Si potrebbe dunque affermare che, dal punto di vista economico, le citate aziende operano quali "esattori delle imposte"[39].

Trattandosi di entità già dotate di una propria struttura organizzativa per esigenze extrafiscali – ossia in vista dello svolgimento dell'attività economica – il legislatore, ai fini dell'acquisizione del gettito tributario, si serve di tale complesso di persone e di mezzi. Il ricorso a procedure standardizzate per la rilevazione della ricchezza transitata all'interno del circuito imprenditoriale consente, di conseguenza, l'individuazione della capacità contributiva legata ai fatti economici generatori di quella ricchezza. La rigidità della struttura aziendale scongiura (o dovrebbe scongiurare) la realizzazione di alcune tipologie di fattispecie di evasione tributaria. A titolo di esempio, in tali organizzazioni, risulta estremamente difficile aggirare le procedure e i sistemi di rilevazione ai fini dell'occultamento della ricchezza posta a base del prelievo.[40]

Al tempo stesso, però, queste organizzazioni ben possono prestarsi per la realizzazione di altre forme di evasione più complesse rispetto al brutale occultamento della ricchezza. Ad esempio, le aziende intese quali "organizzazioni plurisoggettive" potrebbero ricorrere ad accordi con

[37] R. LUPI, 2007, *op. cit.*

[38] R. LUPI, 2005, *op. cit.*

[39] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[40] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

fornitori o clienti per la sovrafatturazione degli acquisti o la sottofatturazione delle vendite e la retrocessione occulta delle differenze;[41] ancora, l'evasione delle grandi aziende può consistere nella strumentale interpretazione del contratto, qualificando a proprio vantaggio i fatti economici dichiarati al fisco. Trattasi di fattispecie di evasione che si annidano nella contabilità aziendale.[42]

In definitiva, quando ci si trova al cospetto di organizzazioni aziendali "spersonalizzate" e di grandi dimensioni, caratterizzate da una rigida struttura amministrativo-gestionale composta da diversi manager e da numerosi dipendenti e collaboratori, il rischio è principalmente quello che possano emergere fattispecie complesse di evasione tributaria, che gravitano intorno alla contabilità.[43]

Tuttavia, le aziende esercitanti attività economiche fiscalmente rilevanti, ai fini delle imposte, non sempre assumono le caratteristiche appena descritte con riferimento alle "organizzazioni plurisoggettive".

All'estremo opposto, la struttura amministrativa e la rigidità gestionale tipica delle grandi società potrebbe non configurarsi. Ciò avviene nelle realtà imprenditoriali in cui il ruolo principale dell'attività economica è svolto, invero, dalla figura dell'imprenditore e l'azienda – intesa, in questo caso, quale complesso di beni per l'esercizio dell'attività d'impresa – tende a coincidere con la figura stessa dell'imprenditore.[44] Gli elementi caratterizzanti sono rappresentati dalle ridotte dimensioni amministrative e dalla presenza di un "titolare" che direttamente, o molto da vicino, può controllare gli incassi.[45]

Si potrebbe affermare che tali realtà rappresentino una rilevante quota del tessuto imprenditoriale del nostro Paese. Nell'anno 2017, le imprese con un numero di addetti che oscilla da uno a nove rappresentano il 95% del totale delle imprese attive in Italia. Con il termine "imprese" ci si riferisce a tutte le possibili forme giuridiche previste dalla normativa per l'esercizio dell'attività d'impresa.[46]

---

[41] R. LUPI, 2007, *op. cit.*

[42] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[43] Le aziende intese quali "organizzazioni plurisoggettive" di grandi dimensioni (a maggior ragione se trattasi di società multinazionali) potrebbero rendersi protagoniste, invero, di un'altra fattispecie, distinta dall'evasione fiscale, ossia la fattispecie di elusione fiscale o abuso del diritto. Tratto da: V. VISCO, 2017, *op. cit.*

[44] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[45] R. LUPI, 2005, *op. cit.*

[46] Tratto da: Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), *Imprese e addetti.* [https://www.istat.it/it/].

Vi possono essere, dunque, dei casi in cui gli operatori economici, in ragione delle ridotte dimensioni aziendali e dell'esiguo volume d'affari, non adottino autonomamente dei sistemi amministrativo-contabili per la gestione del *business*. Ciononostante, in questi casi, il ricorso a tali sistemi è imposto dalla legge per rispondere alle medesime esigenze descritte in precedenza: intercettare la ricchezza fiscalmente rilevante in vista della determinazione del carico tributario per conto dell'ente impositore.[47] Tuttavia, in questi casi, mancando la rigidità amministrativa tipica delle organizzazioni plurisoggettive, i fatti economici fiscalmente rilevanti potrebbero non essere (in tutto o in parte) rilevati nella contabilità.

Nell'ipotesi in cui l'azienda sia sprovvista della rigidità amministrativo-strutturale tipica delle "organizzazioni plurisoggettive", il rischio è principalmente quello della emersione di fattispecie di evasione "semplici". Un esempio potrebbe essere quello del brutale occultamento della ricchezza attraverso la mancata formalizzazione dell'operazione economica. In tale ipotesi, la ricchezza fiscalmente rilevante, benché transitata all'interno del circuito economico, potrebbe, in tutto o in parte, non esser rilevata ai fini dell'occultamento della relativa capacità contributiva.

Chiaramente, nel sistema economico non esiste una linea di separazione tra le due possibili configurazioni delle aziende riconducibili ai casi esaminati in precedenza (ossia, le organizzazioni plurisoggettive, da un lato, e l'azienda coincidente con il titolare, dall'altro). Insomma, non esistono situazioni in cui la ricchezza è determinata dalle aziende per il tramite della struttura e situazioni in cui, per contro, le aziende non rilevano alcunché perché sprovviste della rigidità amministrativa. Invero, i soggetti possono adottare svariate configurazioni della struttura aziendale propendenti verso l'una o l'altra configurazione.[48]

In conclusione, a seconda delle dimensioni aziendali del soggetto passivo vi può essere un diverso rischio di emersione delle differenti tipologie di evasione tributaria. Tale rischio è legato alla diversa determinabilità e visibilità della ricchezza fiscalmente rilevante a seconda della struttura aziendale. I due aspetti menzionati – quello dell'individuabilità e quello della visibilità – sono strettamente collegati tra di loro. Dal punto di vista operativo, l'individuabilità o determinabilità della ricchezza si traduce nella rilevazione della stessa in appositi documenti aziendali, rendendola in tal modo visibile. È possibile, dunque, ricondurre questi aspetti nel seguente schema: mentre l'individuabilità o determinabilità della ricchezza dipende, come in precedenza descritto, dalla struttura organizzativo-aziendale, la visibilità della ricchezza

[47] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[48] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

dipende dal sistema amministrativo-contabile. In altre parole, affinché un fatto economico e la relativa capacità contributiva siano visibili – ossia, possano essere monitorati dall'esterno – risulta necessario il ricorso ai documenti contabili.

2.4. Il ruolo svolto dalla contabilità nella determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante

Nel corso dello svolgimento dell'attività economica, il rischio che fattispecie di evasione tributaria, nel comparto delle imposte, possano configurarsi è legato alla individuabilità e visibilità dei fatti economici fiscalmente rilevanti. L'individuabilità o la rilevabilità della ricchezza dipende, come in precedenza descritto, dalla diversa configurazione aziendale. La visibilità, invece, consiste nella possibilità, da parte del fisco, di monitorare dall'esterno la ricchezza esprimente capacità contributiva ai fini delle imposte. L'individuabilità e la visibilità sono due aspetti molto collegati tra di loro e dipendono, in definitiva, dalla contabilità aziendale.

La ricchezza fiscalmente rilevante transitata nel circuito economico viene rendicontata attraverso la rilevazione, nella contabilità aziendale, dei fatti economici che di quella ricchezza sono generatori. I fatti economici possono consistere, ad esempio, in operazioni generatrici di ricavi o costi. Rimanendo nell'esempio in questione, ai fini della individuabilità nonché visibilità delle suddette componenti reddituali, l'azienda dovrà procedere con la rilevazione, in appositi documenti contabili, delle operazioni di vendita e di acquisto di beni o servizi generatori, rispettivamente, di ricavi e costi.

La contabilità aziendale ha come funzione primaria quella di rilevare i dati necessari per la redazione del bilancio d'esercizio, la cui finalità, a sua volta, è quella di fornire un'attendibile conoscenza del risultato economico dell'esercizio, dei suoi componenti positivi e negativi, e della connessa valutazione e composizione del patrimonio aziendale.[49]

La rilevazione della ricchezza transitata nel circuito economico delle aziende risponde, in prima istanza, a esigenze di carattere extrafiscale. La contabilità consente alle aziende – preminentemente alle "organizzazioni plurisoggettive" – di monitorare la gestione aziendale, la redditività del *business*, il livello di indebitamento e così via. Il legislatore tributario si serve, in tal modo, delle registrazioni contabili per rispondere ad esigenze di carattere fiscale. Ai fini della quantificazione del carico tributario, il legislatore impone alle aziende la tenuta della contabilità e, in alcuni casi, la redazione del bilancio.[50]

[49] C. PINO, *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa*, Padova, 2012.

[50] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

Con riferimento alle principali imposte, il bilancio annuale costituisce, a sua volta, la base di partenza ai fini della determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante e del relativo carico tributario. Si comprende, dunque, il motivo per cui il legislatore fiscale abbia ribadito l'obbligo contabile in modo specifico, secondo il quale devono essere "*stabilite esattamente*" le scritture contabili obbligatorie, a prescindere dall'esistenza o meno di un concomitante obbligo civilistico. In questo senso, risulta chiara l'estensione dell'obbligo contabile anche ai soggetti che non sono considerati imprenditori sotto il profilo civilistico, ma che producono reddito d'impresa secondo le regole dettate dalla normativa fiscale.[51]

La visibilità della ricchezza mediante i documenti contabili rileva, altresì, anche nell'ottica degli eventuali controlli da parte del fisco, i quali avvengono, normalmente, in un momento successivo al perfezionamento del fatto economico.[52] L'obbligo contabile rappresenta un elemento essenziale nello schema di determinazione e di accertamento del reddito di impresa su basi di effettività. Tale schema presuppone l'esistenza delle scritture contabili per la definizione dell'ammontare del reddito imponibile, sia in sede di dichiarazione del contribuente, che in sede di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Presuppone, cioè, l'ordinarietà dell'accertamento su basi contabili, ed il ricorso a metodi di accertamento extracontabili solo qualora le scritture manchino o siano del tutto inattendibili, fatti che giustificano appunto l'utilizzo di determinazioni dell'imponibile basate su criteri di normalità.[53]

Il carattere di attendibilità dei documenti contabili rappresenta un aspetto fondamentale ai fini della determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante e, di conseguenza, della realizzazione di fattispecie di evasione tributaria. Si rileva che nell'ordinamento giuridico non sia presente una definizione normativa della nozione di "attendibilità" delle scritture contabili. L'attendibilità è una qualità delle manifestazioni di scienza, che promana da un giudizio di valore sulla idoneità delle enunciazioni in esse contenute a rappresentare, con un sufficiente grado di probabilità, la verità fattuale. Una dichiarazione può, quindi, dirsi attendibile se la si ritiene astrattamente idonea a rappresentare la verità di fatto, senza che sia necessario che vengano ricercati o richiesti ulteriori elementi probatori rispetto alla dichiarazione medesima.[54]

La disciplina di riferimento in tema di documenti contabili obbligatori ai fini tributari è riconducibile al decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, recante

[51] C. PINO, 2012, *op. cit.*

[52] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[53] C. PINO, 2012, *op. cit.*

[54] C. PINO, 2012, *op. cit.*

"*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi".* La disciplina citata è deputata a regolare la fase dell'accertamento tributario e contiene una serie di disposizioni di natura procedimentale. Le disposizioni di natura procedimentale si occupano, come in precedenza descritto, di disciplinare le modalità di adempimento dell'obbligazione tributaria. A tal fine, la disciplina stabilisce, altresì, quali siano i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e quali siano i documenti contabili obbligatori.

Tralasciando un'approfondita analisi di tali aspetti, è sufficiente rilevare in questa sede che i soggetti qualificabili quali "imprenditori commerciali" siano obbligati alla tenuta dei seguenti documenti contabili: a) il libro giornale ed il libro degli inventari; b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; c) le scritture ausiliarie, nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito; d) le scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali1; e) il registro riepilogativo di magazzino e il registro dei beni ammortizzabili, in quanto ne ricorrano i presupposti.[55] Trattasi di documenti funzionali alla redazione del bilancio di esercizio il quale è composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

L'attività di rendicontazione rappresenta una fase critica in cui potrebbero emergere fattispecie di evasione tributaria. La rilevazione dei fatti economici si concretizza nella annotazione degli stessi in appositi documenti contabili. Ma tale annotazione si esplica attraverso la registrazione dei documenti che di quei fatti rappresentano il fondamento giuridico.[56] Pertanto, la corretta determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante e del relativo carico tributario dipende sia dalla fedeltà dei documenti sottoposti a registrazione che dalla corretta qualificazione giuridica (o interpretazione) dei fatti economici.

La fedeltà dei documenti che certificano i fatti economici fiscalmente rilevanti attiene alla corretta formalizzazione degli elementi essenziali dell'operazione realizzata e, di conseguenza, alla corretta rappresentazione della realtà economica. Tale alterazione avviene nelle ipotesi in cui il documento sottoposto a registrazione sia infedele, ossia ideologicamente o materialmente falso.[57]

[55] In base a quanto disposto dall'articolo 14, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

[56] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[57] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

Un documento è ideologicamente falso nei casi in cui da esso risulti un'operazione diversa da quella effettivamente realizzata. A titolo di esempio, in occasione di un'operazione di cessione a titolo oneroso, il documento espone un importo pari a 100 euro a fronte di un corrispettivo effettivamente incassato dal venditore di 150 euro. Un documento è, invece, materialmente falso nei casi in cui il documento, predisposto originariamente in modo corretto, venga in seguito alterato in occasione della registrazione contabile. Ad esempio, in occasione di un'operazione di acquisto a titolo oneroso, il documento che certifichi un costo pari a 90 venga materialmente alterato al fine di far apparire un costo pari a 190 euro.[58]

L'attività di qualificazione (o interpretazione) di un fatto economico consiste, invece, nell'individuazione della reale natura nonché consistenza dell'operazione realizzata dal contribuente in vista dell'applicazione della norma di riferimento.[59] A titolo di esempio, con riferimento alla figura dell'imprenditore commerciale, dall'operazione di cessione di un bene può emergere, alternativamente, un componente reddituale riconducibile ai ricavi oppure alle plusvalenze, a seconda della natura dell'attività esercitata. Rimanendo nell'esempio in questione, il compito dell'attività di qualificazione giuridica dei fatti economici consiste proprio in questo: stabilire se si tratta di un ricavo oppure di una plusvalenza.

Gli aspetti appena affrontati, ossia la fedeltà dei documenti, la qualificazione giuridica e la conseguente rappresentazione della realtà economica, sono riconducibili al più ampio concetto della determinabilità nonché visibilità della ricchezza fiscalmente rilevante. Come in precedenza descritto, il rischio che fattispecie di evasione fiscale possano emergere – andando a interferire con il procedimento teoricamente lineare della rilevazione della ricchezza – dipende dalla configurazione e dalla dimensione dell'azienda.

Nei casi in cui l'azienda presenti le caratteristiche delle "organizzazioni plurisoggettive", come definite in precedenza, la rigidità della struttura amministrativo-contabile dovrebbe, in parte, scongiurare il rischio che fattispecie di evasione possano emergere attraverso il nascondimento ovvero l'alterazione dei fatti economici rilevati. Le aziende di grandi dimensioni, al contempo, potrebbero rendersi protagoniste di altre fattispecie di evasione quali, ad esempio, la registrazione di costi fittizi, documentati da strutture esterne meno soggette ai controlli del fisco, l'erronea interpretazione dei contratti e così via.[60]

[58] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[59] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[60] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

Quanto più, invece, l'azienda tende a coincidere con la figura dell'imprenditore, riduce il numero dei propri dipendenti e collaboratori, si serve di sistemi amministrativo-contabili dotati di scarsa rigidità, tanto più aumentano i margini di manovra per la realizzazione di fattispecie di evasione tributaria attraverso il brutale occultamento del fatto economico. L'evasione è prevalentemente incentrata sul fatto e non lascia tracce nella contabilità aziendale. In tale ipotesi, i controlli contabili non sono sufficienti ai fini dell'accertamento di fattispecie di evasione tributaria.[61] V'è una netta distinzione fra piccola evasione generalizzata, proprie delle piccole imprese, e grande evasione derivante da sofisticate manovre di ingegneria fiscale e di pianificazione fiscale aggressiva, tipiche delle imprese di maggiori dimensioni e dei soggetti che sono a contatto con ordinamenti fiscali stranieri.[62]

In definitiva, la rilevazione dei fatti economici è essenziale ai fini della corretta determinazione, da parte del contribuente, della ricchezza fiscalmente rilevante nonché della visibilità della stessa. La rilevazione delle operazioni economiche e la registrazione dei documenti (che di quelle operazioni costituiscono il fondamento giuridico) presuppongo che tali operazioni siano state formalizzate. La formalizzazione dei fatti economici rilevanti ai fini impositive – così come la rilevazione nella contabilità degli stessi e la registrazione dei relativi documenti – dipende, oltre che dalla dimensione aziendale, anche dalla qualificazione soggettiva dei partecipanti all'operazione. A seconda della tipologia della clientela, può, quindi, esserci o meno un interesse comune alla formalizzazione del fatto economico.

2.5. Il "contrasto di interesse" alla formalizzazione del fatto economico rilevante ai fini impositivi

Si è in precedenza affermato che il rischio di fattispecie di evasione tributaria (con riferimento alle imposte) sia legato alla diversa individuabilità e visibilità dei fatti economici fiscalmente rilevanti e della relativa capacità contributiva. L'individuabilità o la rilevabilità della ricchezza dipende, in buona parte, dalla diversa configurazione aziendale. La visibilità, invece, attiene alla circostanza di poter tenere sotto osservazione (dall'esterno) la ricchezza esprimente capacità contributiva ai fini impositivi.

La ricchezza transitata nel circuito economico viene (o dovrebbe essere) rendicontata attraverso la rilevazione dei fatti economici che di quella ricchezza sono generatori. Tale rilevazione si esplica attraverso la registrazione dei documenti che di quei fatti costituisco il fondamento giuridico. Pertanto, il presupposto di tale registrazione o rilevazione contabile è rappresentato

[61] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[62] C. PINO, 2012, *op. cit.*

dalla formalizzazione del fatto economico fiscalmente rilevante. Un fatto economico può dirsi "formalizzato" nei casi in cui i soggetti partecipanti all'operazione economica abbiano impiegato la documentazione fiscale prevista dalla disciplina di riferimento. La documentazione fiscale può consistere, ad esempio, in una fattura di vendita o di acquisto, in uno scontrino, in una ricevuta fiscale e così via. Ai fini della visibilità della ricchezza, tale documentazione deve essere registrata nei documenti contabili aziendali. Le rilevazioni contabili sono funzionali alla redazione del bilancio annuale; quest'ultimo, inoltre, rappresenta la base di partenza per la determinazione del carico tributario.

Pertanto, risulta possibile affermare che la mancata formalizzazione di un'operazione economica declini, verosimilmente, nella mancata rilevazione contabile del fatto economico; quest'ultima, a sua volta, determinerà l'esclusione delle componenti reddituali – generate dalle operazioni realizzate, ma non formalizzate – dal procedimento di determinazione del carico tributario. Trattasi di una forma di evasione riconducibile al brutale nascondimento del fatto economico fiscalmente rilevante.

L'evasione tributaria fondata sull'occultamento del fatto economico fiscalmente rilevante e derivante dalla mancata formalizzazione del fatto medesimo può dipendere, oltre che dalla configurazione aziendale, anche dalla tipologia del rapporto economico; ossia, dalla qualificazione soggettiva dei partecipanti all'operazione economica. In altre parole, vi possono essere ipotesi in cui vi sia un interesse comune alla formalizzazione dell'operazione e ipotesi, invece, in cui tale interesse non vi sia.

Le controparti contrattuali potrebbero avere un interesse comune alla formalizzazione dell'operazione nell'ipotesi in cui vi sia la cosiddetta "simmetria fiscale". Un'operazione economica – perfezionata da due controparti contrattuali – è caratterizzata dalla simmetria fiscale nell'ipotesi in cui dal pagamento del tributo da parte di un soggetto (solitamente colui che è tenuto al rilascio della documentazione fiscale) derivi un beneficio tributario a favore dell'altro soggetto (tendenzialmente colui che riceve tale documentazione). Ad esempio, si è in presenza di simmetria fiscale nel caso in cui il perfezionamento di un'operazione economica generi un provento tassabile, da una parte, e un costo deducibile (di pari importo), dall'altra. Il caso proposto può definirsi di "perfetta" simmetria fiscale. La deducibilità del costo sostenuto genera (o dovrebbe generare) un "contrasto di interesse" circa la formalizzazione del fatto economico. In altri termini, le controparti contrattuali (e soprattutto, il soggetto che sostiene il costo) sono entrambe interessate alla formalizzazione dell'operazione economica, in virtù del beneficio tributario collegato alla documentazione fiscale.

Le operazioni caratterizzate dalla simmetria fiscale "perfetta" sono quelle realizzate da soggetti i quali determinano la ricchezza fiscalmente rilevante e il relativo carico tributario sulla base della stessa disciplina; in altri termini, la simmetria è perfetta con riferimento alle operazioni intervenute tra soggetti possessori della medesima categoria di redditi ai sensi dell'articolo 6, Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).[63]

Alcuni esempi potrebbero essere riconducibili, senza pretesa di esaustività, alle operazioni economiche intervenute tra due società di capitali oppure tra due imprenditori commerciali (persone fisiche). Gli esempi proposti rientrano nel cosiddetto *Business to business (B2B),* ossia il commercio tra imprese. Trattasi di soggetti nei confronti dei quali sono previste le medesime regole ai fini della determinazione dell'imposta; vale a dire, soggetti che tassano i proventi e deducono i costi nella stessa annualità, applicando la medesima aliquota di imposta.

Tuttavia, la simmetria perfetta così descritta e l'esistenza, in astratto, del contrasto di interesse non scongiurano del tutto il rischio della mancata formalizzazione dell'operazione economica e del (contestuale) occultamento del fatto economico fiscalmente rilevante. Potrebbero darsi casi in cui il soggetto acquirente possa preferire la mancata formalizzazione dell'operazione perché, ad esempio, intenzionato a realizzare delle vendite 'in nero', vale a dire senza la formalizzazione, a loro volta, di quest'ultime. Se così non fosse e formalizzasse gli acquisti per poi vendere 'in nero' rischierebbe di realizzare un *mark-up* (differenziale tra proventi e costi) irrisorio, al confine con l'antieconomicità, esponendosi, con buone probabilità, ai controlli da parte dell'amministrazione finanziaria. A sua volta, il soggetto venditore – tenuto per legge al rilascio della documentazione – potrebbe altresì decidere di non formalizzare la vendita (violando una disposizione tributaria) e trovare un punto di incontro con il suo acquirente.[64]

Il caso così prospettato si presta a un cosiddetto "arbitraggio fiscale". Con tale espressione ci si riferisce alla situazione nella quale il contribuente *"individua, valuta e confronta le conseguenze derivanti dalla corretta formalizzazione dell'operazione con quelle che potrebbero scaturire dalla parziale o addirittura dall'omessa formalizzazione dell'operazione".*[65] Si tratta di un ragionamento basato sulla comparazione: il contribuente confronta le differenti implicazioni (tributarie) a seconda delle alternative percorribili e, sulla base di tale raffronto, assume la decisione a lui più favorevole. In altre parole, il contribuente considera il profilo fiscale (derivante da una violazione di legge) quale ulteriore leva a

[63] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[64] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[65] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

disposizione per massimizzare la sua utilità, vale a dire l'ammontare di risorse che rimangono nella sua disponibilità.

Tuttavia, il contribuente non dovrebbe basare le decisioni economiche in virtù degli arbitraggi fiscali così descritti poiché essi non rientrano nella discrezionalità imprenditoriale essendo, gli arbitraggi, violazioni di disposizioni tributarie; *ergo,* evasione tributaria.

Il rischio degli arbitraggi fiscali – e con esso, il rischio di emersione di fattispecie evasive – potrebbe, invero, aumentare nelle situazioni caratterizzate dalla cosiddetta simmetria fiscale "imperfetta". La disciplina tributaria potrebbe, ad esempio, prevedere modalità o tempi di tassazione di un provento differenti rispetto alle modalità o ai tempi di deduzione del corrispondente costo. Inoltre, la simmetria imperfetta potrebbe configurarsi, ad esempio, nelle operazioni intervenute tra soggetti che determinano il carico tributario sulla base di aliquote di imposta differenti. In tale ipotesi, l'emersione, in testa a un soggetto, di un provento tassabile in base ad una determinata aliquota genera, nei confronti di un altro soggetto, un costo deducibile in base ad un'aliquota differente. Ciò potrebbe creare dei margini di manovra per un arbitraggio fiscale. I contraenti potrebbero, ad esempio, accordarsi per una formalizzazione parziale del fatto economico (vale a dire, un parziale occultamento della ricchezza) idoneo a configurare un vantaggio fiscale comune.[66]

Il contrasto di interesse alla formalizzazione dell'operazione può definirsi interamente (o quasi) assente nelle operazioni caratterizzate dalla totale "asimmetria fiscale". Trattasi dei casi in cui da un provento tassabile nei confronti di un soggetto derivi un costo interamente indeducibile nei confronti di un altro soggetto. Il presupposto per la rilevazione in contabilità e la successiva deduzione di un costo è rappresentato dall'esistenza del relativo documento fiscale; nell'ipotesi in cui la legge non ne preveda la deducibilità, di conseguenza, l'acquirente potrebbe non avere alcun interesse alla formalizzazione dell'operazione. In tale ipotesi, il venditore potrebbe proporre di effettuare la vendita 'in nero' e l'acquirente ben potrebbe accettare in cambio, magari, di una riduzione del prezzo di vendita. Le operazioni caratterizzate dalla asimmetria fiscale sono tendenzialmente riconducibili alle vendite al dettaglio (il cosiddetto *Business to Customer B2C*), ossia le vendite ai consumatori finali persone fisiche.[67]

Nell'ottica dell'attività di contrasto all'evasione tributaria, il rischio di arbitraggi fiscali nelle operazioni caratterizzate da asimmetria fiscale potrebbe, in parte, essere ridotto attraverso la previsione della deducibilità del costo sostenuto dal consumatore finale. Tale deducibilità

[66] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[67] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

dovrebbe essere opportunamente fissata in modo da creare, da una parte, un contrasto di interesse alla formalizzazione dell'operazione e, dall'altra, salvaguardare gli equilibri finanziari dei conti pubblici.

A causa delle differenti regole previste dalle varie discipline, la deducibilità integrale, benché idonea (in teoria) a scongiurare l'evasione da omessa formalizzazione, potrebbe comportare una riduzione del gettito tributario. Ad esempio, l'introduzione del regime di deducibilità integrale di un costo (in precedenza indeducibile) potrebbe far emergere, dal lato del venditore, un provento che concorre alla determinazione del carico tributario con aliquota al 24% e determinare, dal lato del consumatore finale, un costo interamente deducibile; il conseguente mancato gettito derivante dall'integrale deducibilità potrebbe essere di importo maggiore dell'emersione dell'imposta sul provento in precedenza evasa. La deducibilità non dovrebbe, quindi, essere integrale, ma soltanto parziale, in modo da incentivare il consumatore finale alla formalizzazione dell'operazione. Non dovrebbe essere integrale poiché il contrasto all'evasione tributaria non dovrebbe comportare squilibri finanziari nei conti pubblici. In altri termini, si dovrebbe trovare il giusto equilibrio degli interessi in gioco al fine di creare un contrasto di interesse alla formalizzazione dell'operazione.

In definitiva, le simmetrie fiscali, il contrasto di interesse e gli arbitraggi fiscali attengono alla qualificazione soggettiva dei partecipanti all'operazione economica, vale a dire alla tipologia della clientela. Trattasi di una delle diverse variabili in precedenza citate (insieme alla configurazione aziendale e all'assetto proprietario) le cui possibili combinazioni possono far emergere differenti fattispecie di evasione tributaria. Ad esempio, il rischio di emersione di fattispecie di evasione riconducibili al brutale nascondimento del fatto economico (attraverso la mancata formalizzazione dell'operazione) è maggiore nelle imprese di piccole dimensioni, gestite dall'unico imprenditore-titolare dell'azienda, sprovviste della rigidità strutturale tipica delle grandi aziende, le quali trattengono rapporti con i consumatori finali persone fisiche (*B2C*).

Tuttavia, la formalizzazione dell'operazione economica non assicura in modo automatico che la relativa ricchezza fiscalmente rilevante venga inclusa nel procedimento di determinazione del carico tributario. Con riferimento alle imposte, la ricchezza transitata nel circuito imprenditoriale delle aziende e, di conseguenza (in teoria), rilevata contabilmente non si traduce nell'automatica comunicazione della stessa all'ente impositore. A tal fine, le aziende sono tenute a predisporre degli appositi documenti denominati "dichiarazioni tributarie".

2.6. Il rapporto tra la dichiarazione tributaria e la fattispecie di evasione tributaria

Come in precedenza descritto, la ricchezza transitata nel circuito imprenditoriale delle aziende viene, da quest'ultime, rilevata e i fatti economici vengono rendicontati contabilmente ai fini della predisposizione dei documenti obbligatori quali, ad esempio, il bilancio annuale. Quest'ultimo, a sua volta, costituisce la base di partenza per la determinazione del carico tributario.

Tuttavia, l'esistenza di una disposizione tributaria che attribuisca rilevanza a taluni fatti economici non si traduce nell'automatica conoscenza dei medesimi da parte dell'amministrazione finanziaria. Per tale ragione, le disposizioni tributarie (procedimentali) prevedono ulteriori obblighi in aggiunta ai documenti contabili obbligatori. In particolare, la conoscenza della ricchezza fiscalmente rilevante da parte del fisco avviene, di regola, mediante la predisposizione e la trasmissione, da parte del contribuente, di appositi documenti fiscali: le "dichiarazioni tributarie".[68]

L'ordinamento tributario non prevede un modello universale di dichiarazione tributaria né prevede che quest'ultima debba essere predisposta con riferimento a ogni singolo tributo. L'ordinamento tributario non prevede nemmeno che tutta la ricchezza esprimente capacità contributiva debba essere esposta nella dichiarazione tributaria. Il contribuente è tenuto ad esporre in dichiarazione solamente i fatti e la ricchezza per la quale la legge imponga la presentazione della dichiarazione. Nella dichiarazione trovano spazio "alcune" manifestazioni di ricchezza, non "tutte" le manifestazioni di ricchezza. Non esiste, insomma, una capacità contributiva globale e ciò è spiegato dalla differenza quali-quantitativa tra ricchezza giuridicamente intesa e ricchezza in concreto esistente.[69]

Le caratteristiche e le specificità delle dichiarazioni variano a seconda della tipologia di tributo che ne preveda, appunto, la predisposizione. Trascurando gli aspetti procedimentali relativi alla trasmissione della dichiarazione – la quale avviene, al giorno d'oggi, per via telematica – risulta importante soffermare l'attenzione sull'attività di predisposizione della dichiarazione. In questa fase, invero, il contribuente potrebbe trovare dei margini di manovra per la realizzazione di fattispecie di evasione tributaria.

Più precisamente, ai fini della predisposizione della dichiarazione, il contribuente non deve semplicemente esporre i fatti economici fiscalmente rilevanti dallo stesso perfezionati, ma deve

[68] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[69] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

altresì procedere alla loro qualificazione giuridica, con conseguente individuazione degli effetti giuridici che i citati fatti producono sul piano della determinazione della ricchezza e delle imposte dovute. In un numero considerevole di casi il contribuente deve inoltre quantificare la base imponibile e il corrispondente carico tributario, vale a dire l'imposta da versare. E si potrebbe affermare che l'attività di predisposizione fin qui descritta avvenga in perfetta autonomia da parte del contribuente, senza cioè che sia necessario un intervento da parte dell'amministrazione finanziaria. Quest'ultima, tuttalpiù, potrà intervenire successivamente, qualora ne ravvisi la necessità, attraverso degli appositi atti impositivi funzionali alla rettifica della dichiarazione presentata. Gli atti impositivi citati assumono la denominazione di "avvisi di accertamento". In altri termini, l'amministrazione finanziaria non si occupa di predisporre la dichiarazione, bensì di rettificarla qualora, all'esito dei controlli, dovessero emergere fattispecie di evasione tributaria.[70]

Il procedimento di predisposizione della dichiarazione appena descritto è quello previsto dalle discipline delle principali imposte, ossia l'IRPEF, l'IRES, l'IVA e l'IRAP. Le citate imposte si fondano su un sistema di "dichiarazioni periodiche", nel senso che la ricchezza fiscalmente rilevante ascrivibile al contribuente deve essere misurata con riferimento a un arco temporale che delimita il cosiddetto 'periodo di imposta'. In altre parole, il contribuente deve procedere alla predisposizione della dichiarazione con riferimento a ogni singolo periodo di imposta, il quale corrisponde, di solito, all'anno solare.[71]

I ragionamenti in precedenza affrontati con riferimento alla determinabilità nonché visibilità della capacità contributiva e l'autodeterminazione della stessa da parte del contribuente attengono anche al procedimento di predisposizione della dichiarazione tributaria. È facile comprendere come l'esclusione di un fatto economico fiscalmente rilevante dal procedimento di predisposizione della dichiarazione si traduca, con buone probabilità, in un occultamento di capacità contributiva – *ergo*, evasione – il quale potrà essere intercettato solamente tramite successivi controlli da parte dell'amministrazione finanziaria.

Una volta che la dichiarazione sia stata presentata, l'accertamento potrà essere effettuato dall'ente impositore in vista della rettifica della dichiarazione medesima. Si tratta del cosiddetto "accertamento officioso". Poiché il contenuto della dichiarazione è di regola costituito da fatti e da qualificazioni giuridiche, oltre che dalla determinazione dell'imponibile e dell'imposta dovuta, risulta chiaro che l'accertamento officioso potrà incentrarsi, a sua volta, sui fatti, sulle

[70] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[71] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

suddette qualificazioni giuridiche o sulla corretta applicazione delle disposizioni riguardanti la base imponibile e il *quantum debeatur*.[72]

La verifica di quanto il contribuente abbia nascosto al fisco e l'eventuale contestazione dei fatti di evasione può dipendere sia da veri e propri occultamenti, totali o parziali, di ricchezze che la legge qualifichi come rilevanti ai fini dell'applicazione di una determinata imposta che da errori nella compilazione della dichiarazione. Trascurando, per il momento, i casi di violenza e dolo, l'errore può essere qualificato quale errore "sul fatto" ovvero "sul diritto".[73]

L'errore è sul fatto nei casi in cui attenga alla fattispecie concretamente realizzata dal contribuente che tuttavia non corrisponde a quella disciplinata dalla disposizione di riferimento. Tale errore può essere spiegato, ad esempio, dall'errata distinzione tra diverse fattispecie imponibili. L'errore è invece sul diritto nelle ipotesi in cui si riferisca all'erronea interpretazione di una disposizione tributaria e alla conseguente errata applicazione della norma tributaria. In questo caso, l'evasione ruota intorno alla regola tributaria, ossia alla sua estensione oppure alla sua conformazione; in termini più semplici, posto in essere un certo fatto economico, il contribuente ritiene di ricondurlo nello spettro applicativo di una determinata disposizione che, in realtà, non lo contempla.

Appare evidente come l'evasione tributaria – in genere, riferibile alle principali imposte – presenti inequivocabili punti di contatto con la dichiarazione tributaria. Le disposizioni tributarie impongono al contribuente di esporre in dichiarazione determinati fatti economici fiscalmente rilevanti; quest'ultimo, per una serie di motivi o cause, non li espone oppure li espone in misura parziale riducendo, in tal modo, il carico tributario in relazione al *quantum* non dichiarato.

La presente violazione di una o più disposizioni tributarie, da parte del contribuente, assume la configurazione di evasione tributaria. Il contribuente che si sia reso protagonista di fattispecie di evasione tributaria può assumere differenti qualificazioni. Nell'ipotesi di parziale occultamento della ricchezza fiscalmente rilevante e, quindi, di esposizione non integrale dei fatti economici, il contribuente assume la qualificazione di "evasore parziale". Inoltre, potrebbero presentarsi casi nei quali il contribuente, sebbene tenuto alla presentazione della dichiarazione tributaria, non abbia presentato alcunché; non abbia, in altri termini, intrattenuto nessun rapporto con il fisco. L'amministrazione finanziaria ben potrebbe non sapere neanche dell'esistenza di tale contribuente a meno che non intervenga con i propri poteri istruttori. Il

[72] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[73] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

contribuente che abbia violato la legge nel senso che abbia integralmente omesso di presentare la dichiarazione assume la qualificazione di "evasore totale". Gli aggettivi 'parziale' e 'totale' si riferiscono, chiaramente, alla parziale o totale evasione dell'imposta la quale preveda la presentazione della dichiarazione tributaria.[74]

In conclusione, nel comparto delle imposte, gli effetti derivanti dalla realizzazione di fattispecie di evasione tributaria e riconducibili, di fatto, alla riduzione (illecita) del carico tributario si ripercuotono nell'attività di predisposizione della dichiarazione. Sebbene sia possibile ricondurre gli effetti delle fattispecie evasive in un unico e generale risultato, rappresentato dal "pagare meno" o "risparmio d'imposta" (illecito), l'evasione tributaria può, invero, assumere diverse configurazioni.

2.7. Le diverse configurazioni della fattispecie di evasione tributaria

Il principale (e forse unico) risultato ottenuto dal contribuente che abbia realizzato fattispecie di evasione tributaria è rappresentato dal fatto di "pagare meno" imposte riducendo, in tal modo, il carico tributario che emergerebbe in base alle disposizioni tributarie.

Si è detto, in precedenza, che le disposizioni tributarie si occupano di stabilire gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria – ossia il presupposto del tributo, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, la base imponibile e l'aliquota del tributo – nonché di disciplinare il procedimento per il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria.

La violazione di una disposizione tributaria ovvero di una parte del suo contenuto, la quale si traduca in una riduzione del carico tributario, assume la qualificazione di "evasione tributaria". La violazione in esame può avere ad oggetto differenti elementi del rapporto obbligatorio dando vita, in tal modo, a diverse configurazioni della fattispecie di evasione tributaria.

Una prima, macro-distinzione può essere quella riconducibile alla differenza tra evasione "sul fatto" ed evasione "sul diritto".[75]

L'evasione sul fatto attiene al presupposto del tributo, vale a dire al fatto o all'operazione economica realizzata dal contribuente e rilevante ai fini dell'applicazione del tributo. Essa può riguardare sia la rappresentazione di fattispecie concrete che la loro qualificazione giuridica. L'evasione sul fatto si esplica attraverso la mancata o parziale formalizzazione dell'operazione oppure all'erronea rappresentazione della stessa. La mancata o parziale rappresentazione di un fatto economico declina nell'azzeramento o nella riduzione del carico tributario; come anche

[74] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[75] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

l'errata qualificazione giuridica. Un esempio di mancata o parziale rappresentazione del fatto economico, già in precedenza proposto, può essere riconducibile al caso del contribuente che non formalizzi l'operazione economica e non la esponga, di conseguenza, in dichiarazione; un esempio, invece, di errata qualificazione giuridica può essere rappresentato dalla qualificazione di un provento quale plusvalenza rateizzabile. L'evasione è, invece, sul diritto nell'ipotesi in cui attenga all'interpretazione delle disposizioni tributarie. In questo caso, il contribuente non nasconde al fisco alcunché, espone in dichiarazione in maniera veritiera i fatti realizzati, ma li riconduce a degli effetti giuridici non previsti dalla disposizione di riferimento a causa dell'erronea interpretazione giuridica. Pertanto, la riduzione del carico tributario deriva, in questo caso, dall'erronea interpretazione giuridica di una disposizione.

Dalla prospettiva dell'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria è possibile operare un'altra distinzione tra le diverse configurazioni di fattispecie di evasione tributaria. Il fenomeno può essere distinto tra l'evasione riconducibile alla fase dell'accertamento e l'evasione riconducibile alla fase della riscossione.[76]

Nella fattispecie di evasione tributaria "da accertamento" si è in presenza di una dichiarazione omessa oppure di una dichiarazione infedele; tale situazione richiede l'intervento da parte dell'amministrazione finanziaria.

La dichiarazione omessa è quella che, per diverse ragioni, non è stata recepita dal patrimonio conoscitivo dell'amministrazione finanziaria. Essendo la dichiarazione tributaria il primo punto d'appoggio, per il fisco, su cui incentrare l'attività istruttoria, l'omessa dichiarazione rende l'attività di contrasto all'evasione tributaria più difficoltosa. Per tale ragione, nei casi di omessa dichiarazione, l'amministrazione può ricostruire in modo induttivo la base imponibile, mediante l'ausilio di presunzioni incentrate sui dati e sulle informazioni a disposizione. La dichiarazione è infedele, invece, nei casi in cui, benché predisposta e comunicata al fisco, essa non sia veritiera quanto al suo contenuto. Il contenuto non è veritiero, ad esempio, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia esposto in modo parziale la ricchezza fiscalmente rilevante (occultandone, cioè, una parte) oppure abbia qualificato erroneamente i fatti esposti in dichiarazione. Tale falsità del contenuto può essere spiegata sia da comportamenti intenzionali del contribuente che da possibili errori di compilazione della dichiarazione, descritti in precedenza. Il risultato che si ottiene è rappresentato, in ogni caso, dalla riduzione del carico tributario, derivante dalla violazione di una o più disposizioni tributarie. Sia nell'ipotesi di omessa dichiarazione che in quella di dichiarazione infedele si è di fronte a una fattispecie di

[76] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

evasione da accertamento, poiché è necessario l'intervento del fisco. L'intervento richiesto corrisponde, in genere, alla notifica dell'atto impositivo, denominato "avviso di accertamento", il cui compito è quello della rideterminazione della base imponibile nonché dell'imposta dovuta.

La situazione muta radicalmente nella fattispecie di evasione tributaria "da riscossione". In questa fattispecie di evasione il contribuente ha presentato una dichiarazione integra e corretta. Corretta nell'esposizione dei fatti fiscalmente rilevanti, nella qualificazione giuridica degli stessi e nell'interpretazione della disposizione di riferimento. Corretta, altresì, nella determinazione della base imponibile e nella quantificazione dell'imposta. Tuttavia, il contribuente non porta a termine l'adempimento dell'obbligazione tributaria, ossia non versa il tributo dovuto. Il contribuente è, insomma, "fedele" dal punto di vista della dichiarazione, ma "infedele" sul fronte della riscossione.[77] Il tributo non viene versato all'ente impositore per svariate ragioni, le quali non rilevano in questa sede. Pertanto, nella fattispecie di evasione tributaria da riscossione, l'attività dell'amministrazione finanziaria non è (o non dovrebbe essere) funzionale alla rideterminazione della base imponibile e dell'imposta dovuta, bensì funzionale al recupero di somme determinate dal contribuente sulla base di una dichiarazione che, quanto al suo contenuto, può reputarsi corretta.

Ai fini della realizzazione di fattispecie di evasione, il contribuente, oltre al brutale occultamento del fatto economico e alle manipolazioni della dichiarazione tributaria, può altresì servirsi dell'ausilio di fattispecie negoziali impiegate ad arte. Impiegate, cioè, nell'unica prospettiva di ridurre il carico tributario e di realizzare, pertanto, fattispecie di evasione tributaria.

Attraverso l'impiego artificioso di negozi giuridici, il contribuente può rendersi protagonista di fattispecie di evasione tributaria mediante il ricorso a "espedienti di stampo simulatorio".[78] In tali ipotesi, il contribuente, oltre a nascondere il proprio reddito, cerca al contempo di alzare una cortina fumogena con l'obiettivo di rendere meno visibile la violazione della legge e di ostacolare l'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Una fattispecie riconducibile alle attività ingannatorie è rappresentata dalla simulazione negoziale. Nella simulazione le controparti contrattuali, attraverso una manipolazione della volontà, rappresentano all'esterno un fatto economico che non corrisponde a quello effettivamente realizzato. La manipolazione della volontà consiste proprio in questo: far

[77] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[78] G. FALSITTA, 2014, *op. cit.*

emergere dal negozio giuridico una volontà delle controparti contrattuali che non corrisponde alla volontà reale, la quale, non può essere desunta dall'atto simulato. La simulazione negoziale può assumere diverse configurazioni. Nell'ipotesi in cui le parti perseguano una volontà che non corrisponde a quella formalizzata nell'atto simulato, si è al cospetto di una simulazione relativa. Invece, nell'ipotesi in cui le parti formalizzino una determinata volontà, ma in realtà le parti non perseguono nessuna volontà (si sono cioè accordate affinché il medesimo atto negoziale non produca effetti giuridici) si è di fronte ad una simulazione assoluta.[79]

Rientrano nel raggruppamento della simulazione le fattispecie di interposizione fittizia. Tramite il ricorso a quest'ultima fattispecie, il contribuente riesce a ricondurre (artificiosamente) una determinata ricchezza nella titolarità di un determinato soggetto, benché, in realtà, tale ricchezza sia ascrivibile ad un altro. I soggetti protagonisti dell'interposizione fittizia sono tre: l'interponente, cioè l'effettivo titolare della ricchezza fiscalmente rilevante; l'interposto, vale a dire colui che appare il titolare della ricchezza, pur non essendo quest'ultima, nella realtà, a lui riconducibile; infine, il terzo, ossia colui che, nonostante il dato formale (l'accordo contrattuale), intrattiene rapporti con l'interponente, data la comune conoscenza della simulazione negoziale.[80]

Pertanto, tramite la fattispecie di interposizione fittizia il contribuente cerca di nascondere ricchezze a lui ascrivibili non già attraverso la mancata formalizzazione del fatto e il brutale occultamento della ricchezza, bensì intervenendo, in modo artificioso, sulla titolarità (apparente) della ricchezza fiscalmente rilevante. Il contribuente, insomma, interviene sulla figura del soggetto passivo, non mostrandosi quale titolare di quella ricchezza. Nella fattispecie di interposizione fittizia, l'attività ingannatoria è incentrata sulla soggettività passiva dell'obbligazione tributaria.

L'interponente nasconde, dunque, redditi reali, mentre l'interposto espone redditi non propri, in quanto riconducibili al patrimonio di altro soggetto. Trattandosi di fattispecie di evasione tributaria[81], la ricchezza fiscalmente rilevante formalizzata nell'atto negoziale non può essere ascritta all'interposto; bensì, deve essere ascritta all'interponte essendone, quest'ultimo, l'effettivo titolare.

[79] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[80] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[81] Sul punto, G. FALSITTA, 2014, *op. cit.;* M. BEGHIN, *L'interposizione fittizia di persona e l'"evasione elusiva": spunti per la sistematizzazione della materia,* Corriere Tributario 47/2014, pag. 3613-3619.

Nell'ipotesi in cui la fattispecie di evasione abbia ad oggetto le imposte sui redditi, la fattispecie di interposizione fittizia è regolata dall'articolo 37, comma 3, del DPR n. 600/1973. In particolare, il comma citato stabilisce che *"In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".*

Un'ulteriore fattispecie riconducibile alle attività ingannatorie, ma distinta dalla simulazione e dalla interposizione fittizia, è rappresentata dalla fattispecie del "mascheramento del contratto".[82]

Nell'ambito di quest'ultima fattispecie, il contribuente attribuisce all'atto stipulato una differente denominazione rispetto a quella corretta, allo scopo di attribuire al fatto economico una qualificazione giuridica[83] a lui più favorevole, in modo da indurre l'amministrazione finanziaria ad applicare un'imposta più mite. La fattispecie del mascheramento del contratto va distinta dalla fattispecie della simulazione in quanto non si configura una manipolazione della volontà, la quale sarebbe desumibile dal contenuto dell'atto negoziale. Tuttavia, le parti attribuisco a quest'ultimo una denominazione creata ad arte allo scopo di rendere fuorviante l'interpretazione del contratto e la conseguente qualificazione del fatto economico.

Oltre all'ausilio di fattispecie negoziali (contratti) impiegate ad arte, il contribuente che intenda ridurre il carico tributario attraverso la realizzazione di condotte evasive può, altresì, servirsi dell'ausilio (ancora una volta, artificioso) di altri strumenti giuridici. Trattasi dell'impiego artificioso di società giuridiche.

Ben possono esistere, infatti, delle fattispecie di evasione più "raffinate", da "colletti bianchi", minuziosamente nascoste nelle pieghe della contabilità e supportate da particolari iniziative sul piano negoziale. Al brutale occultamento del fatto economico fiscalmente rilevante potrebbe sostituirsi, ad esempio, la registrazione di costi fittizi, documentati da società esterne meno esposte allo spettro dell'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria. Ritorna qui utile il ragionamento, affrontato in precedenza, circa la registrazione nella contabilità di documenti, non già di fatti. Rimanendo nell'esempio in questione, la registrazione contabile della documentazione rilasciata avrà quali implicazioni l'aumento dei debiti, l'incremento dei costi e il decremento del reddito imponibile.[84]

---

[82] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[83] Come in precedenza descritto, nella contabilità si registrano documenti, non fatti economici.

[84] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

Un caso che potrebbe definirsi emblematico di impiego artificioso di società giuridiche è rappresentato dalle cosiddette "frodi carosello" o "frodi IVA". Tale fattispecie di evasione tributaria attiene non già le imposte sui redditi, bensì, come peraltro si può desumere dalla denominazione, l'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Tralasciando un'approfondita analisi del fenomeno, è possibile riassumere che la frode IVA si realizzi, nella sua forma più tradizionale, mediante l'interposizione di un soggetto passivo IVA nazionale. L'interposizione avviene tra il fornitore comunitario non residente e l'operatore nazionale destinatario della merce – il quale, nell'ipotesi più semplice, cede successivamente i beni acquistati ai consumatori finali – in modo tale che il soggetto passivo IVA nazionale, in ragione della natura intracomunitaria dell'operazione, non si trovi obbligato a corrispondere l'Iva al proprio fornitore e possa, al contempo, non versare l'imposta addebitata all'acquirente nazionale e portata da quest'ultimo in detrazione.[85]

Trattasi, in sostanza, di uno schema fraudolento incentrato sull'impiego distorto dei meccanismi propri del tributo IVA quali, ad esempio, il principio di neutralità, l'esercizio della rivalsa e il diritto alla detrazione.

In conclusione, quale che siano gli strumenti negoziali impiegati, il risultato raggiunto dal contribuente che abbia realizzato fattispecie di evasione tributaria è riconducibile al più ampio concetto di "risparmio d'imposta". Tuttavia, nell'ambito delle fattispecie in questione, il "pagar meno" è commisurato ad una o più violazioni di disposizioni tributarie. In virtù dei comportamenti evasivi, il contribuente riesce ad esporre in dichiarazione una ricchezza inferiore a quella che dovrebbe esporre se non avesse violato la legge. Oppure, nell'ipotesi di evasione da riscossione, il contribuente non versa il tributo dovuto.

L'evasione tributaria è un fenomeno complesso e le ragioni che possono indurre un contribuente a decidere di violare una o più disposizioni tributarie, nella prospettiva di ridurre (a suo rischio e pericolo) il carico tributario, possono essere ricercate su diversi fronti.

2.8. Le possibili motivazioni alla base delle condotte evasive da parte dei contribuenti

Le motivazioni che influenzano il comportamento del contribuente circa l'osservanza delle disposizioni tributarie possono essere analizzate da diversi angoli di osservazione.

Dal punto di vista economico, l'evasione è considerata un comportamento razionale posto in essere da soggetti consapevoli che operano una valutazione in termini di convenienza

[85] A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA,* Torino, 2014, pag. 1 e ss.

economica, vale a dire di costi e benefici. Alla base di tale approccio vi è l'assunto in virtù del quale *"una persona commette un illecito se l'utilità che si attende da questo supera quella conseguente all'impiegare il proprio tempo e risorse in altre attività"*[86]. Sebbene possa sembrare un approccio riduttivo, in considerazione della complessità del fenomeno, esso è in grado di spiegare, in modo abbastanza efficace, non pochi comportamenti evasivi.[87]

Da un punto di vista (che potrebbe essere definito) sociale, le motivazioni dell'evasione potrebbero essere riconducibili al *deficit* culturale che a volte compromette il senso di appartenenza alla collettività[88]. Il contribuente che pone in essere fattispecie di evasione tributaria riducendo, in tal modo, il carico tributario potrebbe essere inconsapevole circa il funzionamento della macchina amministrativa rappresentata dallo 'Stato'; oppure potrebbe, finanche, mostrare disinteresse in tal senso. Senza tasse non esisterebbe una vita associata e non potrebbero essere finanziate attività indispensabili al funzionamento delle economie e anche al benessere collettivo.[89] Per comprendere lo 'Stato' è necessario prima comprendere il senso di appartenenza ad una 'comunità'. Il segreto sta nel creare, attraverso la persuasione politica e morale, un clima nel quale sia diffusa l'idea che, difendendo la razionale o uguale applicazione dei tributi, si difende non già una legge formale dello Stato, bensì l'essenza stessa della vita dello Stato.[90]

Il problema risiede nella natura dell'attività pubblica nell'economia, in base alla teoria dei beni pubblici. L'indivisibilità dei beni e dei servizi pubblici rende difficoltosa la valutazione dei benefici derivanti dalle attività dello Stato. I beni e servizi pubblici sono rappresentati, ad esempio, dalla spesa pubblica per l'istruzione, la salute, le infrastrutture, la sicurezza e l'ambiente. Inoltre, l'idea che i beni e i servizi pubblici siano comunque garantiti, in tutto o in parte, dallo Stato rischia di alimentare, nei confronti di ogni singolo contribuente, il disinteresse al sostentamento della spesa pubblica, dando vita a comportamenti volti a scaricare parte dell'onere sugli altri contribuenti. Ne consegue che la percezione del peso della tassazione risulti sempre eccessiva rispetto ai servizi forniti dall'ente impositore. Il ragionamento diventa ancora più complesso se si considera che i moderni sistemi fiscali perseguono scopi e funzioni

[86] Becker (1968) il quale applica l'approccio economico allo studio dei comportamenti umani, conducendo l'analisi sul rapporto tra attitudine a "delinquere" e la relativa repressione e deterrenza. Tratto da: V. VISCO, 2017, *op. cit.*

[87] V. VISCO, 2017, *op. cit.*

[88] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[89] V. VISCO, *Le conseguenze di un fisco diseguale*, il Mulino 3/2019, pag. 396-403.

[90] E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993.

diverse dalla semplice fornitura di beni pubblici[91]. V'è dunque il rischio che l'imposizione tributaria venga percepita come uno strumento arbitrario e vessatorio che risponde ad esigenze diverse rispetto a quelle provenienti dai cittadini che "subiscono" il prelievo. Ciò che ne consegue è rappresentato dalla dissociazione tra i benefici derivanti dalle attività pubbliche e i costi necessari al loro sostentamento (le imposte). Tale fenomeno può portare al rifiuto del sistema fiscale e alla maggiore diffusione dell'evasione fiscale, se non alla sua stessa legittimazione.[92]

Ulteriore aspetto da considerare, che potrebbe influire negativamente sulla condotta dei contribuenti, è rappresentato dalla cosiddetta "pressione fiscale". Tale espressione, benché relativa a dati aggregati di contabilità nazionale (PIL) e non già al singolo contribuente, fornisce un indice del peso della tassazione, ossia della quota del reddito imponibile che i contribuenti versano a titolo di tributi. Sulla base dei dati riferiti all'ultimo decennio, la pressione fiscale, in percentuale al PIL, ammonta al 46%[93]. È come se per ogni 100 euro di reddito prodotto, l'ente impositore prelevasse 46 euro a titolo di tributi. Ci si potrebbe dunque chiedere se tale livello di pressione fiscale abbia o meno perso il carattere di "sopportabilità" che dovrebbe caratterizzare il prelievo. L'imposta non deve neutralizzare l'interesse del contribuente al conseguimento di un maggior reddito e non deve diventare causa tecnica di evasione, dal momento che tutti tendono a ridurre l'incidenza di una tassazione eccessiva.[94]

Al contempo, tuttavia, risulta difficile affermare che esista un livello ottimale di pressione fiscale, valido per qualunque Paese. L'idoneità del livello di pressione fiscale è commisurata alla qualità e all'efficienza della spesa pubblica, vale a dire dei servizi di cui i contribuenti beneficiano (o dovrebbero beneficiare), i quali sono finanziati con il gettito tributario.

Accade spesso che i contribuenti, in Italia, siano tenuti al versamento di determinati tributi per finanziare beni e servizi pubblici che i contribuenti non ricevono, o ricevono solo in parte. In alcuni casi, i servizi forniti dallo Stato risultano così inadeguati al punto da indurre il contribuente, nel momento del bisogno, a rivolgersi al settore privato anziché utilizzare i servizi pubblici. Il meccanismo in base al quale il contribuente sia "costretto" a sostenere il costo per ottenere il servizio dal settore privato, nonostante abbia versato i tributi per il finanziamento del

[91] I bilanci pubblici finanziano, normalmente, anche spese per investimenti (i cui benefici sono differiti nel tempo), trasferimenti intergenerazionali (pensioni), spese assistenziali (che comportano una redistribuzione del reddito), e così via. Tratto da: V. VISCO, 2017, *op. cit.*

[92] V. VISCO, 2017, *op. cit.*

[93] Il dato sulla pressione fiscale è stato calcolato partendo dai dati riferiti al decennio 2008-2017, come risultanti dal documento "*Statistiche di finanza pubblica nei paesi dell'Unione europea*", pubblicato dalla Banca d'Italia.

[94] E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993.

servizio pubblico tuttavia inadeguato, assume la denominazione di "tassazione occulta". Con tale espressione ci si riferisce al versamento di tributi non ufficiali, vale a dire non previsti da una disposizione tributaria, ma comunque gravanti, in definitiva, sul contribuente. Alla luce di ciò, il contribuente italiano risulta essere un soggetto "tassato e mazziato"[95] con preoccupanti ripercussione sul piano dell'osservanza delle disposizioni tributarie.

Non è da escludere, inoltre, che alcuni contribuenti possano essere indotti a non rispettare alcune disposizioni tributarie in virtù di valori etici e morali. Sono i cosiddetti "obiettori fiscali". A differenza della disobbedienza comune – in cui il singolo viola la legge per fini egoistici e cerca di sottrarsi alle conseguenze sanzionatorie che ne derivano – nell'obiezione fiscale il contribuente viola una disposizione tributaria con l'obiettivo di denunciare pubblicamente l'immoralità, l'irragionevolezza e, finanche, l'ingiustizia della norma violata. Il comportamento del contribuente è motivato dal tentativo di provocare la modifica della disposizione disapprovata. Dietro tale scelta, pertanto, risiede la volontà del cittadino di contribuire, con il proprio gesto, ad un più giusto assetto del sistema. La volontà dell'obiettore fiscale è confermata dall'accettazione delle conseguenze sanzionatorie che derivano dalla violazione commessa. Trattasi di un contrasto tra la norma esterna, giuridica, e la norma interna alla coscienza, cioè la norma morale.[96]

Infine, ma non per importanza, si ritiene necessario considerare un ulteriore aspetto, nel tentativo di ricercare le possibili motivazioni alla base delle condotte evasive. Tale ulteriore aspetto è rappresentato dalla struttura dell'ordinamento tributario e dalle caratteristiche delle disposizioni tributarie contenute al suo interno.

La qualità della legge, a partire dal rispetto dei princìpi generali, dalla struttura formale delle disposizioni e dalla loro chiarezza, rappresenta il termometro che misura il grado di civiltà giuridica[97] di un Paese. L'ordinamento tributario italiano risulta essere incerto e confuso. La produzione legislativa si fonda su un'emanazione di leggi a getto continuo. La certezza del diritto presuppone chiarezza e conoscibilità delle leggi. Essa si persegue con regole stabili in modo da consentire la prevedibilità dei comportamenti dell'amministrazione finanziaria.[98] Tale requisito non risulta pienamente rispettato di fronte a una situazione caratterizzata dal susseguirsi, a breve distanza, di norme che modificano le precedenti; una scadente tecnica

[95] G. BORTOLUSSI, *Tassati e mazziati*, Milano, 2011.

[96] A. TURCHI, *Coscienti evasori,* Milano, 2011.

[97] M. BEGHIN, *Decreto fiscale 2020, torna quel "tintinnar di manette": servirà?,* IPSOA, 2 novembre 2019.

[98] E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993.

legislativa in dispregio allo Statuto dei diritti del contribuente; il mancato coordinamento fra le norme; la retroattività di alcune leggi tributarie anche nella forma della interpretazione autentica; un eccessivo numero di circolari che forniscono un'interpretazione parallela e con la quale funzionari e giudici debbono fare i conti.[99]

L'evasione tributaria può, a volte, dipendere da meri errori di interpretazione del testo della disposizione tributaria. Trattasi delle fattispecie di evasione cosiddetta "sul diritto" descritta in precedenza. Ai fini della quantificazione del carico tributario, il contribuente è tenuto altresì a ricondurre i fatti economici fiscalmente rilevanti nello spettro applicativo delle disposizioni di riferimento. Ma l'individuazione del perimetro normativo di una disposizione presuppone l'esatta comprensione del contenuto della stessa. L'erronea identificazione dell'ambito applicativo di una disposizione tributaria può tradursi nella mancata applicazione della norma alla fattispecie concretamente realizzata. Tale esclusione determina una riduzione del carico tributario riconducibile alla fattispecie di evasione sul diritto. Il contribuente, in tal modo, si rende protagonista di una evasione meramente interpretativa che può essere causata, altresì, dalla complessità e dall'oscurità del contenuto delle disposizioni tributarie.

Un ordinamento democratico presuppone l'esistenza di un ordinamento tributario serio e ordinato. Il sistema tributario deve fondarsi sul rapporto di fiducia e di collaborazione fra amministrazione e contribuente. Per riuscire a realizzare un rapporto di fiducia tra contribuente e fisco è necessario che gli istituti applicativi del diritto tributario siano tendenzialmente stabili, in modo che vi sia, da parte del contribuente, una sorta di "assuefazione", di "educazione" al comportamento dovuto. Gli istituti applicativi dovrebbero avere una disciplina generale e non già essere frutto di discipline accidentali che rispondono esclusivamente ad esigenze di gettito. Ogni anno con la legge finanziaria vengono inserite nell'ordinamento tributario disposizioni di carattere fiscale. Lo strumento eletto di tali interventi sono i decreti "omnibus" che non solo pongono problemi di coordinamento e conversione, ma che sono difficilmente conosciuti e conoscibili dai contribuenti.[100] Il rischio è quello di innescare un circolo vizioso in base al quale l'evasione causa una legislazione minuziosa e complessa, e l'ordinamento tributario che ne deriva fa aumentare, a sua volta, l'evasione.[101]

Alla luce di quanto descritto in precedenza si ritiene che non esista un'unica motivazione valida per l'universo dei contribuenti, la quale riesca a spiegare tutti i possibili comportamenti evasivi.

[99] E. DE MITA, *Quella chimera della certezza del diritto*, Il Sole 24 Ore, 22 gennaio 2017.

[100] E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993.

[101] E. DE MITA, *Le tante facce del caos tributario*, Il Sole 24 Ore, 18 ottobre 2019.

Tuttavia, dal punto di vista giuridico, esiste un aspetto che accomuna le fattispecie di evasione tributaria ed è rappresentato dal fatto che il contribuente, ancorché motivato da differenti ragioni, sia nella condizione di poter scegliere di evadere. Vi possono essere dei casi in cui il contribuente, in considerazione di svariati fattori, possa non avere a disposizione ampi margini di manovra per la realizzazione di condotte evasive. Ciò potrebbe dipendere, ad esempio, dalla dimensione aziendale e dalla configurazione strutturale, dall'assetto proprietario, dalla tipologia del rapporto economico, dall'esistenza di un contrasto di interesse, e così via. Trattasi di aspetti descritti in precedenza, i quali influiscono sulla determinabilità nonché visibilità della ricchezza fiscalmente rilevante.

Con riferimento alle imposte, la chiave di lettura è rappresentata dall'analisi giuridica della determinabilità della capacità contributiva. Risulta rilevante operare una distinzione tra soggetti "strutturati" e "non strutturati", tra "segnalati" e "non segnalati", al fine di individuare i soggetti nonché le aree più a rischio di evasione[102]. Ma soprattutto è importante capire che l'evasione dipende dalle occasioni, e dalla diversa esposizione delle varie forme di capacità economica ai controlli dell'amministrazione finanziaria.[103]

In conclusione, quale che sia la motivazione alla base delle condotte evasive e quale che sia la configurazione del fenomeno evasivo, nella fattispecie di evasione tributaria si è in presenza della violazione di una o più disposizioni tributarie. Tale violazione comporta, nei confronti del contribuente "evasore", una riduzione del carico tributario, vale a dire un "risparmio d'imposta", un "pagar meno". Ma è importante evidenziare che, nella fattispecie di evasione tributaria, tale "risparmio d'imposta" derivi da una violazione di legge. Nella realtà economica è possibile che il contribuente realizzi "risparmi d'imposta" non derivanti da una violazione di legge e che vanno, di conseguenza, distinti dalla fattispecie di evasione tributaria. Trattasi della fattispecie di elusione fiscale (o abuso del diritto) e della fattispecie di erosione fiscale.

[102] A titolo di esempio e senza pretesa di esaustività, risulta possibile affermare che non evadono i redditi di capitale, interamente tracciati e tassati alla fonte attraverso il sistema bancario, ma soggetti ad aliquote ridotte. Evadono in misura contenuta i lavoratori dipendenti e pensionati, tendenzialmente tramite lavoro straordinario o attività secondarie in nero. Non evadono molto le imprese industriali in senso stretto, molto le costruzioni, il commercio, gli alberghi e ristoranti, i servizi; un po' meno le professioni. L'evasione è più diffusa nella piccola impresa rispetto alla grande imprese maggiormente strutturata; quest'ultima, invero, risulta più propensa alla realizzazione di fattispecie di elusione fiscale. Nelle situazioni in cui i redditi e i compensi sono "tracciati" e, soprattutto, là dove sono certificati da una parte terza, l'evasione è assente o minore. Nelle situazioni in cui ciò non avviene, l'evasione è inevitabilmente più elevata. Fondamentale importanza è rivestita dai sostituti d'imposta, dallo strumento delle ritenute d'imposta o d'acconto. Tratto da: V. VISCO, 2017, *op. cit.*

[103] R. LUPI, 2007, *op. cit.*

2.9. La distinzione giuridica tra evasione fiscale, elusione fiscale (o abuso del diritto) ed erosione fiscale

Sulla base di quanto fin qui esposto, risulta possibile riassumere che l'emersione di fattispecie di evasione fiscale, nelle diverse configurazioni possibili, presupponga la violazione di una o più disposizioni tributarie. Con riferimento alla predisposizione della dichiarazione tributaria l'evasione si traduce in una mancata, parziale oppure non veritiera esposizione dei fatti economici fiscalmente rilevanti, ma concretamente realizzati dal contribuente "evasore". Il risultato da quest'ultimo raggiunto è rappresentato dalla riduzione del carico tributario.

Se è vero che la violazione di una o più disposizioni tributarie generi un "risparmio d'imposta", qualificato quale evasione fiscale, non è altrettanto vero che la realizzazione di un "risparmio d'imposta" presupponga, sempre e in modo automatico, una violazione di legge e, quindi, la configurazione di fattispecie di evasione fiscale. In altri termini, il contribuente può realizzare risparmi d'imposta[104] non riconducibili alla fattispecie di evasione fiscale. Ciò si verifica nella fattispecie di elusione fiscale (o abuso del diritto) e nella fattispecie di erosione fiscale.

La fattispecie di elusione fiscale o abuso del diritto è disciplinata dall'articolo 10-*bis,* legge 27 luglio 2000, n. 212, rubricata "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".*

Il comma 1 dell'articolo citato stabilisce che "*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".* Il medesimo comma prevede, altresì, che le operazioni riconducibili alla fattispecie in esame, ossia le operazioni "elusive", non siano *"opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni".*

Come emerge dal dato testuale, la situazione muta radicalmente nella fattispecie di elusione fiscale. In questo caso, il contribuente non si rende protagonista di una violazione di legge, non nasconde i fatti economici fiscalmente rilevanti, non opera una errata qualificazione giuridica degli stessi né tantomeno commette errori nella loro esposizione in dichiarazione. Tant'è vero che la dichiarazione tributaria, nella fattispecie di elusione fiscale, non deve reputarsi infedele, bensì integra e corretta. Tuttavia, c'è un aspetto che accomuna le due fattispecie, cioè quella dell'evasione e quella dell'elusione. Tale aspetto è rappresentato dal "risparmio d'imposta". Invero, anche il contribuente "elusore" raggiunge il risultato di "pagare meno". Ciò che

[104] Il risultato del "risparmio d'imposta" dovrebbe, inoltre, essere sempre possibile nelle (lecite) operazioni di pianificazione fiscale.

distingue, però, le due fattispecie è la natura di tale risparmio d'imposta. Nella fattispecie di evasione fiscale, il risparmio d'imposta deriva da un'operazione che il contribuente ha effettivamente realizzato, ma ha nascosto (interamente o parzialmente) al fisco. Nella fattispecie di elusione fiscale, invece, il risparmio d'imposta è legato ad un'operazione che il contribuente non ha mai realizzato, ma che avrebbe dovuto realizzare se non avesse "eluso" la legge.

Ai fini della configurazione della fattispecie di elusione fiscale, l'operazione perfezionata dal contribuente deve essere "*priva di sostanza economica*" e deve essere finalizzata essenzialmente al conseguimento di un "*vantaggio fiscale indebito*".

Il difetto di sostanza economica dell'operazione realizzata dal contribuente attiene alla congruità del percorso negoziale, vale a dire alla sua normalità rispetto all'obiettivo che si intende raggiungere. Il requisito della sostanza economica ha la funzione di arginare gli arabeschi contrattuali, ossia i percorsi negoziali abnormi, non lineari rispetto al risultato perseguito.[105]

A titolo di esempio, sembrerebbe sprovvista di sostanza economica l'operazione in base alla quale la società proprietaria di un complesso immobiliare, ai fini della cessione degli immobili, proceda con la scissione parziale del compendio immobiliare e la successiva cessione delle partecipazioni della società beneficiaria.

L'operazione "elusiva", oltre ad essere sprovvista di sostanza economica, deve altresì essere funzionale al raggiungimento di un vantaggio fiscale indebito. Trattasi del risparmio d'imposta citato in precedenza e commisurato ad un'operazione che il contribuente non ha mai realizzato. Chiaramente per potersi configurare un "vantaggio" è necessario il confronto tra il diverso carico fiscale relativo a due fattispecie imponibili. Nella fattispecie di elusione fiscale la comparazione avviene tra l'operazione elusa (mai realizzata), da una parte, e l'operazione elusiva (concretamente realizzata), dall'altra. Dalla suddetta comparazione è necessario che emerga un "vantaggio fiscale" nel senso che l'operazione elusa sia più onerosa, rispetto a quella elusiva, dal punto di vista del carico tributario. Inoltre, è necessario che l'operazione elusa costituisca un'alternativa possibile e consenta di raggiungere un risultato non già identico, bensì analogo, simile a quello raggiunto dall'operazione elusiva. La similitudine tra i due risultati va ricercata non già in termini esclusivamente economici o giuridici, bensì attraverso un metodo misto servendosi di criteri economico-giuridici.[106]

[105] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[106] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

Per rimanere nell'esempio proposto, l'operazione elusiva sarebbe rappresentata dalla scissione parziale del compendio immobiliare cui faccia seguito la cessione delle partecipazioni della società beneficiaria; per contro, l'operazione elusa potrebbe essere individuata nella cessione a titolo oneroso del compendio immobiliare.

In ultimo, ai fini della configurazione della fattispecie di elusione fiscale, il vantaggio non deve consistere in un qualsiasi vantaggio fiscale[107], bensì quest'ultimo deve essere dotato del carattere "indebito". Il "vantaggio fiscale indebito" attiene alla sua armonia, alla sua compatibilità con il microsistema di riferimento, vale a dire le regole che governano la disciplina dell'imposta gravante sull'operazione elusiva. A titolo di esempio, la disciplina dell'IVA prevede l'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati da soggetti che realizzano operazioni esenti. Un percorso negoziale che consenta a un imprenditore, il quale realizzi soltanto operazioni esenti da IVA, di detrarre, in tutto o in parte, l'imposta assolta sugli acquisti di beni o di servizi, può ritenersi idoneo alla realizzazione di un vantaggio fiscale in contrasto con il sistema del tributo. In altri termini, idoneo alla realizzazione di un vantaggio fiscale indebito. Si tratta di una valutazione non sempre agevole, in considerazione del fatto che i principi dei vari microsistemi dei tributi potrebbero, talvolta, essere inespressi. Ciononostante, il carattere "indebito" del vantaggio fiscale dovrebbe risultare dirimente ai fini della individuazione della linea di demarcazione tra le operazioni riconducibili alla (lecita) pianificazione fiscale e quelle ricadenti, invece, nello spettro della (illecita) elusione fiscale.[108] Tuttavia, la difficoltà nell'individuazione del carattere indebito del vantaggio fiscale dimostra la rarità della configurazione di fattispecie che integrino gli estremi dell'elusione fiscale; e giustifica, altresì, la previsione di specifiche garanzie procedimentali[109], poste a tutela del contribuente, cui l'amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, a pena di nullità dell'atto impositivo con il quale intenda contestare la fattispecie di elusione fiscale.[110]

Il carattere indebito del vantaggio fiscale non sussiste qualora il contribuente abbia operato una scelta tra diversi regimi opzionali offerti dalla legge[111] trattandosi, pertanto, di un vantaggio fiscale in armonia con il sistema tributario di riferimento. Quanto detto vale, altresì, con riferimento alle fattispecie di agevolazione fiscale, e finanche nell'ipotesi in cui il contribuente

[107] In caso contrario, sarebbe impossibile la realizzazione di qualsiasi forma di pianificazione fiscale.

[108] M. BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto",* Corriere Tributario 22/2008, pag. 1783-1787.

[109] Ai fini della contestazione di fattispecie di elusione fiscale, le garanzie procedimentali sono previste dai commi 6 e seguenti, articolo 10-*bis,* legge 27 luglio 2000, n. 212.

[110] M. BEGHIN, 2018, *op. cit.*

[111] Come disposto dal comma 4, articolo 10-*bis,* legge 27 luglio 2000, n. 212.

abbia realizzato i presupposti per l'accesso alle agevolazioni fiscali al solo scopo di rientrare nell'ambito applicativo della disciplina di *favor*.[112]

In sintesi, i presupposti della fattispecie di elusione fiscale sono rappresentati dalla mancanza di "sostanza economica" e dalla realizzazione di un "vantaggio fiscale indebito". Tuttavia, le operazioni che presentino tali presupposti possono essere sottratte al perimetro applicativo della disciplina dell'elusione fiscale attraverso il ricorso alle fattispecie esimenti, espressamente previste dal comma 3, articolo 10-*bis* citato. In particolare, "*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente".* Tramite la prova delle fattispecie esimenti il contribuente può dimostrare che il percorso negoziale perfezionato, benché privo di sostanza economica, sia funzionale al raggiungimento di risultati – non marginali in termini di rilevanza – ulteriori rispetto al conseguimento del vantaggio fiscale indebito. Risulta, dunque, di fondamentale importanza la distinzione tra presupposti ed esimenti. Il realizzo dei presupposti comporta l'ingresso nello spettro applicativo della disciplina dell'elusione fiscale; la prova delle fattispecie esimenti ne consente, per contro, l'uscita.

Nell'ipotesi in cui non siano presenti le valide ragioni extrafiscali non marginali, le operazioni che integrino gli estremi della fattispecie di elusione fiscale (o abuso del diritto) non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, la quale ne disconosce i vantaggi fiscali, ai sensi del comma 1, articolo 10-*bis* citato.

Il concetto di inopponibilità delle operazioni elusive non si riferisce alla nullità o annullabilità dei contratti che costituiscono il fondamento giuridico delle operazioni medesime. Esso attiene, invece, al riconoscimento dei vantaggi fiscali derivanti dalle operazioni elusive, i quali non possono essere fatti valere nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Quest'ultima, nell'ipotesi di contestazione di fattispecie di elusione fiscale, provvederà alla sterilizzazione di tali vantaggi fiscali (indebiti) mediante la notifica di un atto impositivo. Pertanto, l'inopponibilità delle operazioni elusive, oltre a produrre i suoi effetti solamente nei confronti dell'amministrazione finanziaria, si traduce in una forma di inefficacia relativa sul fronte esclusivamente fiscale. L'operazione elusiva perfezionata continuerà, per contro, a produrre i suoi effetti sugli altri comparti del diritto quali, ad esempio, quello civile e quello commerciale;

[112] M. BEGHIN, *Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione di norme di favore*, Corriere Tributario 48/2014, pag. 3689-3693.

mentre gli effetti tributari (riconducibili al conseguimento del vantaggio fiscale indebito) saranno neutralizzati come se l'operazione elusiva, dal punto di vista fiscale, non fosse mai stata perfezionata. Il disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti richiede, tuttavia, un coordinamento tra il carico tributario dell'operazione elusiva e il carico tributario dell'operazione elusa. Dal punto di vista operativo, tale coordinamento si traduce nell'applicazione del modello di tassazione differenziale. Ciò vuol dire che l'amministrazione finanziaria procederà alla quantificazione del carico tributario sulla base dell'operazione elusa (mai realizzata, ma che il fisco intende tassare), scomputando però il carico tributario, che il contribuente[113] abbia già sostenuto, relativo all'operazione elusiva (concretamente realizzata).

Alla luce di quanto fin qui esposto risulta evidente la distinzione giuridica tra la fattispecie di evasione fiscale e quella di elusione fiscale. Nella fattispecie di evasione fiscale, il risparmio d'imposta deriva da un'operazione che il contribuente ha realizzato, ma che non ha dichiarato, in tutto o in parte, al fisco. Nella fattispecie di elusione fiscale, invece, il risparmio d'imposta emerge dal confronto tra una o più operazioni che il contribuente ha realizzato e che ha dichiarato al fisco, e un'operazione che il contribuente non ha mai realizzato, ma che avrebbe dovuto realizzare se non avesse "eluso" la legge.

Nelle statistiche economiche[114], la fattispecie di evasione fiscale viene, a volte, ricondotta a qualsiasi accertamento di una maggiore imposta. Si ritiene che tale definizione sia troppo generica, essendo riferibile a comportamenti di diversa pericolosità, cioè sia al regime giuridico di fattispecie comunque dichiarate, sia all'occultamento di incassi, alla deduzione di costi fittizi e ad altri comportamenti fortemente insidiosi. Solamente quest'ultimi dovrebbero essere ricompresi nella fattispecie di evasione fiscale, trattandosi di capacità economica nascosta al fisco. Insomma, evadere vuol dire tacere, e nascondere, confidando nella mancanza o nell'inefficacia di successivi controlli. Quando invece si sceglie un regime giuridico, magari

[113] Ai sensi del comma 11, articolo 10-*bis,* legge 27 luglio 2000, n. 212, i soggetti terzi estranei al percorso negoziale qualificato elusivo – *ergo*, i soggetti diversi dal soggetto elusore – possono chiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito delle operazioni elusive i cui vantaggi fiscali (indebiti) siano stati disconosciuti dall'amministrazione finanziaria. A tal fine, essi dovranno inoltrare, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento sia divenuto definitivo ovvero sia stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza all'Agenzia delle entrate, la quale provvederà nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

[114] Si veda, ad esempio, la stima del *compliance gap.* Stante alla definizione terminologica, quest'ultimo, come affermato nella *relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2019,* ricomprende gli effetti dei "*comportamenti evasivi, elusivi, le frodi fiscali, i mancati versamenti di imposte dichiarate e tutti i possibili errori non intenzionali che alterano il gettito".*

più conveniente, anziché un altro più oneroso, non si nasconde nulla, e parlare di evasione è una fuorviante forzatura, che potrebbe provocare l'*inferno del dichiarato*.[115]

A conferma della netta distinzione giuridica tra le due fattispecie interviene, altresì, la previsione del comma 12, articolo 10-*bis* citato, in base alla quale *"in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie".*

Pertanto, i due concetti, ossia quello dell'evasione e quello dell'elusione, non possono stare sullo stesso piano, non possono essere equiparati e non sono, di conseguenza, intercambiabili. Ai sensi del comma 12 citato, la disciplina anti-abuso può essere applicata soltanto a condizione che si possa escludere – secondo uno schema di ragionamento "per sottrazione" – che la fattispecie concreta che l'amministrazione intenda contestare sia riconducibile al perimetro dell'evasione. Ne discende che la contestazione di fattispecie di elusione fiscale presenti un carattere residuale rispetto alla gerarchicamente preminente contestazione di evasione. Il concetto di "residualità" sta a significare proprio questo: si entra in una fattispecie (quella dell'elusione fiscale) soltanto se non c'è modo di entrare prima nell'altra fattispecie (quella dell'evasione fiscale).[116]

Infine, ulteriore fattispecie da tenere distinta da quella dell'evasione fiscale (nonché da quella dell'elusione fiscale) è rappresentata dalla fattispecie di erosione fiscale. Con tale espressione ci si riferisce agli introiti mancati, equivalenti alla nozione di "spese fiscali" (o *tax expenditures*) riconducibili ai diversi meccanismi, presenti nell'ordinamento tributario, che sottraggono materia imponibile al procedimento di determinazione del carico tributario. L'erosione fiscale è generata, ad esempio e senza pretesa di esaustività, dalle forme di esenzione e di agevolazione fiscale. Le esenzioni sono disposizioni che sottraggono del tutto dall'applicazione di un tributo fattispecie che sono imponibili in base alla definizione generale del presupposto di quel tributo. L'agevolazione fiscale (o norma di favore), invece, consiste in una disposizione che, in deroga a quanto previsto in via ordinaria, riduce il *quantum* dell'imposta. Gli strumenti tecnici funzionali al raggiungimento di tale risultato possono essere individuati nei seguenti: deduzioni dalla base imponibile, detrazioni dall'imposta, riduzioni di aliquote, regimi di differimento o sospensione dell'imposta, regimi sostitutivi, crediti d'imposta, e così via. In sostanza, i contribuenti che beneficiano di tali meccanismi realizzano un "risparmio d'imposta". Tuttavia, tale risparmio non deriva da violazioni di legge o dalla realizzazione di operazioni elusive, bensì

[115] R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno,* Milano, 2008.

[116] M. BEGHIN, *La residualità dell'abuso del diritto tra motivazione "ordinaria" e motivazione "rafforzata"*, Bollettino Tributario 21/2019, pag. 1527-1529.

deriva dall'applicazione di disposizioni dell'ordinamento tributario in cui sono state incapsulate precise scelte del legislatore. Le citate forme di spese fiscali o "*tax expenditures"* vanno distinte dalla forma di esclusione, la quale non rientra nelle suddette spese. Le esclusioni, a differenza delle esenzioni, non costituiscono una deroga alla disciplina generale del tributo, bensì risultano da enunciati con cui il legislatore chiarisce i limiti dello spettro applicativo del tributo.[117] La fattispecie di erosione fiscale è riconducibile, dunque, soltanto alle forme di esenzione e agevolazione.[118]

In definitiva, le fattispecie di evasione fiscale, di elusione fiscale (o abuso del diritto) e di erosione fiscale, nonostante siano accomunate da un "risparmio d'imposta"[119], esse presentano tratti ben distinti dal punto di vista giuridico. L'esatta comprensione della configurazione giuridica delle fattispecie in questione risulta fondamentale anche ai fini dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, dal momento che fattispecie diverse richiedono interventi e misure differenti.

[117] F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2016.

[118] Di conseguenza, si esprimono dubbi circa la definizione terminologica risultante dal comma 11-*bis,* articolo 21, legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il comma in questione stabilisce che le spese fiscali rappresentano il mancato gettito riconducibile alle forme di "*esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore",* sulla base della normativa vigente.

[119] Come descritto in precedenza, dalla configurazione delle differenti fattispecie discende un "risparmio d'imposta" completamente diverso, in termini di natura nonché di legittimità.

Capitolo III – Il contrasto all'evasione fiscale nella legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) e nel decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157

3.1. Le possibili linee di intervento nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale

Come descritto in precedenza, l'evasione fiscale rappresenta un fenomeno complesso, che può dipendere da svariati motivi o cause e che può assumere differenti configurazioni. Il buon esito dell'attività di contrasto al fenomeno dipende dalla comprensione della natura del fenomeno stesso nonché della sua configurazione giuridica. Le possibili linee di intervento, nell'attività di contrasto all'evasione fiscale, possono essere riconducibili al fronte legislativo, a quello amministrativo nonché a quello culturale.

L'intervento sul fronte legislativo attiene all'attività del legislatore, ossia all'emanazione di nuove disposizioni tributarie oppure al miglioramento di quelle esistenti.

Si è detto che le disposizioni tributarie di natura sostanziale si occupano di individuare gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria, vale a dire il presupposto del tributo, il soggetto passivo, la base imponibile e l'aliquota; mentre quelle di natura procedimentale si occupano di regolare il procedimento ai fini dell'adempimento dell'obbligazione tributaria. Si è altresì detto che vi possono essere interferenze con lo svolgimento lineare del rapporto tributario. Tali interferenze sono rappresentate da violazioni di disposizioni tributarie sostanziali ovvero procedimentali, investendo ora gli elementi dell'obbligazione tributaria, ora il procedimento previsto per il versamento del tributo.

Un possibile intervento ai fini del contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale può essere individuato nell'emanazione di nuove disposizioni tributarie (o nel miglioramento di quelle esistenti) nel tentativo di arginare le possibilità di violazioni di legge, vale a dire di emersione di evasione fiscale.

L'intervento legislativo può avere ad oggetto sia gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria che gli aspetti procedimentali dell'obbligazione medesima.

Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è solitamente colui che realizza la fattispecie alla quale la disposizione collega la nascita dell'obbligazione medesima. Dall'attribuzione della soggettività passiva discendono, normalmente, una serie di obblighi formali e sostanziali in

capo al soggetto passivo. Tali obblighi possono consistere nella tenuta di una contabilità, nell'emissione di una fattura, nel rilascio di ricevute o di scontrini, nella presentazione di una dichiarazione o nel versamento di una certa somma entro una certa data.[120] Ad esempio, il legislatore potrebbe intervenire sulla documentazione fiscale richiesta nel momento del perfezionamento dell'operazione rilevante ai fini impositivi; sui documenti contabili obbligatori ai fini della quantificazione del carico tributario; sulle asimmetrie fiscali introducendo la deducibilità di determinati costi, cercando di creare un contrasto di interesse, e così via. L'intervento legislativo si caratterizza, in sostanza, per il fatto di introdurre nuovi (o differenti) obblighi gravanti sul soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, al fine di ridurre i margini di manovra per la realizzazione di fattispecie di evasione fiscale.

Inoltre, il legislatore potrebbe intervenire migliorando la qualità delle disposizioni tributarie e il contenuto delle stesse, allo scopo di evitare fattispecie di evasione meramente interpretativa, di cui il contribuente si sia involontariamente reso protagonista.

L'intervento legislativo potrebbe anche riguardare le misure sanzionatorie, dal momento che la previsione di conseguenze di tipo sanzionatorio può rappresentare un deterrente alla realizzazione di fattispecie di evasione.

Invero, nell'attuale ordinamento tributario, la violazione di disposizioni tributarie è contrastata dall'irrogazione di sanzioni che possono essere sia di natura amministrativa che, nelle fattispecie più gravi, di natura penale. La diversa natura della sanzione dipende dalla gravità della violazione di legge, vale a dire dalla gravità dell'illecito commesso. Ai fini della qualificazione giuridica dell'illecito vige un criterio nominalistico-formale. Nelle ipotesi in cui la sanzione consista nell'arresto, nella reclusione, nella multa o nell'ammenda, l'illecito sarà di natura penale, in virtù della natura della sanzione medesima. Per contro, nelle ipotesi in cui la sanzione prevista sia riconducibile nel raggruppamento delle sanzioni amministrative, l'illecito sarà, pertanto, di natura amministrativa. La violazione di disposizioni tributarie integra, pertanto, gli estremi di un illecito e può riguardare, ad esempio, la mancata emissione di una fattura, la mancata presentazione della dichiarazione tributaria, l'emissione di una fattura per operazioni inesistenti oppure l'indebita detrazione di crediti IVA. La violazione può tradursi, pertanto, sia in comportamenti commissivi che in comportamenti omissivi.[121]

[120] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[121] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

Tralasciando un'analisi approfondita delle discipline[122] di riferimento, si ritiene opportuno rilevare che la disciplina in materia di sanzioni amministrative è governata dal cosiddetto principio di legalità, sancito dall'articolo 3, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In base al principio di legalità, "*nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione".* Pertanto, la modulazione delle misure sanzionatorie è di esclusiva competenza del legislatore il quale, nel rispetto dei principi[123] di riferimento, potrà impiegarlo, altresì, nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale.

Non è da escludere che l'intervento legislativo possa anche riguardare le regole che governano la fase di accertamento nonché quella della riscossione dei tributi. Si tratta di specifiche fasi del rapporto tributario affidate all'amministrazione finanziaria. Ma tale ipotesi costituisce un ulteriore e distinta linea di intervento, rispetto all'intervento legislativo descritto in precedenza, e rappresentata dal fronte amministrativo. Con tale espressione, si intende riferirsi al potenziamento dei poteri nonché della struttura dell'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia dell'entrate svolge un ruolo fondamentale nell'attività di accertamento nonché di riscossione dei tributi, essendo dotata di particolari poteri unilaterali. Essa può, ad esempio, notificare avvisi di accertamento, atti di irrogazione di sanzioni oppure svolgere approfondite indagini sulla situazione patrimoniale del contribuente senza, tuttavia, essere tenuta a confrontarsi con l'autorità giudiziaria. Il carattere di unilateralità del suo operato consiste proprio in questo: l'esercizio da parte dell'Agenzia delle entrate dei poteri ad essa attribuiti non dipende dall'intervento di un giudice.[124]

Pertanto, una possibile linea di intervento, ai fini dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, può essere rappresenta dal potenziamento della struttura dell'Agenzia delle entrate attraverso, ad esempio, lo stanziamento di maggiori risorse da destinare alle direzioni centrali, alle articolazioni regionali nonché provinciali. Si ritiene che una gestione maggiormente efficiente dell'apparato amministrativo dell'Agenzia delle entrate possa incrementare il gettito riconducibile a fattispecie di evasione tributaria. In altri termini, il rafforzamento dell'impianto

---

[122] La disciplina delle sanzioni amministrative è riconducibile al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, rubricato "*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662";* mentre, quella delle sanzioni penal-tributarie è riconducibile al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, rubricato "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205".*

[123] I principi che governano la disciplina in materia di sanzioni (amministrative) sono riconducibili ai seguenti: a) il principio di legalità; b) il principio di non retroattività; c) il principio del *favor rei.* Tratto da: M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

[124] M. BEGHIN, 2017, *op. cit.*

organizzativo dell'amministrazione finanziaria potrebbe ridurre il divario esistente tra l'evasione stimata e quella accertata o riscossa.

Infine, un Paese che voglia seriamente intraprendere un percorso di contrasto all'evasione fiscale non può non ricorrere alla linea di intervento riconducibile al fronte culturale.

A volte il ragionamento in tema di evasione fiscale viene svolto in un'unica direzione, ossia quella che riguarda il rapporto di belligeranza tra contribuente e fisco. Si tratta dell'angolo di osservazione della lotta tra l'ipotetico ladro che scappa con quel che dovrebbe dare all'erario e l'erario che lo insegue. È lo scontro tra il padrone (fisco) e il servo (contribuente). Tuttavia, se osservato dal punto di vista culturale e istituzionale, il fenomeno dell'evasione fiscale attiene non già alla relazione guardie-ladri, bensì al rapporto cittadino-contribuente, da una parte, e cittadino-evasore, dall'altra. Il tema è strettamente collegato alla responsabilità e alle regole della convivenza civile. L'attività di contrasto all'evasione fiscale richiede certamente un intervento sulla disciplina tributaria e penale, ma non v'è dubbio che l'azione decisiva non possa trascurare la cultura istituzionale, che si dovrebbe apprendere sui banchi di scuola. È la cultura che deve produrre sensibilità istituzionale. Servono comportamenti e fatti educativi, non formule giuridiche che pretendono di geometrizzare il mondo. È necessaria una rivoluzione istituzionale, che presuppone cambi di mentalità e nuovi costumi. Il tema dovrebbe quindi essere affrontato dal punto di vista delle regole della convivenza civile, vale a dire dal punto di vista culturale e istituzionale. La lotta all'evasione fiscale ha a che fare, in primo luogo, con l'azione repressiva e deterrente dell'amministrazione finanziaria. Ha a che fare, in secondo luogo, ma soprattutto, con l'*educazione alla cittadinanza*, che va coltivata e alimentata, attraverso la cultura, sui banchi di scuola.[125] Il segreto sta nel creare, attraverso la persuasione politica e morale, un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale o uguale applicazione dei tributi, si difende non già una legge formale dello Stato, bensì l'essenza stessa della vita dello Stato.[126]

Orbene, alla luce delle possibili linee di intervento, risulta possibile affermare che l'attuale Governo della XVIII legislatura, nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, abbia fatto prevalentemente ricorso al fronte legislativo e a quello amministrativo.

Il quadro normativo delle recenti misure di contrasto all'evasione fiscale è rappresentato dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, rubricata "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022",* e dal decreto-legge 26

[125] M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Napoli, 2012.

[126] E. DE MITA, 1993, *op. cit.*

ottobre 2019, n. 124, recante "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*", convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, rubricata "*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili".*

Trattasi, in breve, della Legge di bilancio 2020 e del Decreto fiscale (convertito in legge) collegato alla legge medesima.

Le misure ritenute maggiormente rilevanti, ai fini dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, sono riconducibili alle seguenti: a) modifiche in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* alla somministrazione di manodopera; b) revisione delle norme in materia di reati tributari; c) attività di analisi del rischio di evasione.

3.2. La disciplina in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera, articolo 4, comma 1, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157

Una delle recenti misure adottate dal Governo nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione fiscale è rappresentata dalla disciplina in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e dall'estensione del regime del *reverse charge* alla somministrazione di manodopera.

La fonte normativa di tale misura è riconducibile al decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, rubricata "*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili".* Più precisamente, la citata legge di conversione ha inserito nel Decreto fiscale, collegato alla Legge di bilancio, la nuova formulazione dell'articolo 4[127], rubricato "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera"*.

Con la previsione del comma 1, articolo 4 citato, il Governo è intervenuto nel decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante "*Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni",* attraverso l'introduzione dell'articolo 17-*bis,*

[127] L'articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, convertito con modificazione, rientra nel raggruppamento degli articoli del Capo I rubricato "*Misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali*".

anch'esso rubricato "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera".*

In seguito a tale intervento normativo, l'articolo 17-*bis* citato rappresenta, attualmente, l'articolo di riferimento della disciplina in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera.

L'articolo 17-*bis* prevede, al comma 1, che i soggetti residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, tenuti all'effettuazione di ritenute sui redditi di lavoro dipendente[128], i quali affidino "*il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute"* sui redditi di lavoro dipendente e assimilati[129], e dell'addizionale regionale e comunale[130], "*trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio".* L'impresa appaltatrice o affidataria e l'impresa subappaltatrice sono tenute, *"con distinte deleghe per ciascun committente"*, al versamento delle ritenute in esame, *"senza possibilità di compensazione".*

Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo delle ritenute versate, il comma 2 dell'articolo 17-*bis* in esame prevede che l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici debbano trasmettere, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento[131], al committente – e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice – copia delle deleghe di pagamento predette e un "*elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente*". Dall'elenco nominativo dei lavoratori deve, altresì, risultare il "*dettaglio delle ore di lavoro prestate da*

[128] Ai sensi dell'articolo 23, comma 1, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, rubricato "*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*".

[129] Ai sensi degli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

[130] Ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 50, comma 4, decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e dell'articolo 1, comma 5, decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360.

[131] "*Le somme di cui all'articolo 17 devono essere versate entro il giorno sedici del mese di scadenza. Se il termine scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo",* ai sensi dell'articolo 18, rubricato "*Termini di versamento",* decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente".

Il comma 3 dell'articolo 17-*bis* citato prevede che, nell'ipotesi in cui, alla predetta data, sia maturato "*il diritto a ricevere corrispettivi*" a favore dell'impresa appaltatrice o affidataria, e questa (o le imprese subappaltatrici) non abbia(no) rispettato l'obbligo di comunicazione al committente della copia delle deleghe di pagamento e delle informazioni relative ai lavoratori impiegati ovvero risulti "*l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa*", il committente è obbligato a sospendere, finché perdura l'inadempimento, "*il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria".* Tale sospensione dovrà avvenire *"sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa*". Il committente è altresì tenuto, entro novanta giorni, a darne comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti. In tale ipotesi, all'impresa appaltatrice o affidataria è preclusa "*ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso*", fino a quando quest'ultima non abbia provveduto alla comunicazione della documentazione richiesta ovvero al versamento delle ritenute.

Pertanto, la disciplina in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti prevede precisi obblighi a carico di entrambi i soggetti partecipanti all'operazione economica. L'articolo 17-*bis* ha introdotto, in sostanza, degli obblighi non solo per l'impresa appaltatrice o affidataria, ma anche per il soggetto committente.

Gli obblighi previsti gravanti sul committente sono riconducibili all'obbligo di richiedere copia delle deleghe di pagamento, ai sensi del comma 1, e all'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati, in caso di inadempimento dell'impresa appaltatrice, nonché di darne comunicazione all'Agenzia delle entrate, ai sensi del comma 3.

In virtù di quanto disposto dal comma 4, articolo 17-*bis,* in caso di inottemperanza di tali obblighi, il committente è obbligato al "*pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento".* Inoltre, al committente è preclusa la "*possibilità di compensazione*".

La disciplina in esame prevede, al quinto comma, un'ipotesi di disapplicazione degli obblighi appena descritti gravanti sui soggetti partecipanti all'operazione economica. È previsto che gli obblighi non "*trovano applicazione*" nella circostanza in cui le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici "*comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza*" del versamento[132], dei seguenti requisiti:

"a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;

b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione".

Rimangono escluse dal perimetro applicativo della disciplina in materia di disapplicazione degli obblighi, appena descritta, "*le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza*".

La certificazione richiesta, quale fondamento giuridico del possesso dei requisiti necessari ai fini della disapplicazione degli obblighi previsti, "*è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio*", ai sensi del sesto comma dell'articolo 17-*bis* in esame.

Si rileva che le modalità di assolvimento agli obblighi gravanti sull'impresa appaltatrice o affidataria e sulle imprese subappaltatrici, riconducibili alla comunicazione al committente della copia delle deleghe di pagamento e delle informazioni relative ai lavoratori, non rappresentano l'unica modalità di adempimento degli obblighi medesimi. Il comma 7 dell'articolo 17-*bis* prevede che "*con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni*" in questione, le quali "*consentano modalità semplificate di riscontro dei dati*".

[132] Ai sensi del comma 2 predetto, articolo 17-*bis.*

Infine, alle imprese appaltatrici o affidatarie e alle imprese subappaltatrici è esclusa[133] "*la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti*" direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. L'esclusione in esame, prevista dal comma 8 dell'articolo 17-*bis*, opera con riguardo a "*tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati*". Tuttavia, la disciplina prevede, anche con riferimento al presente regime di esclusione dell'istituto della compensazione, un'ipotesi di disapplicazione del regime medesimo. Si tratta del possesso, da parte delle imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici, dei requisiti[134] necessari ai fini della disapplicazione dei predetti obblighi previsti dalla disciplina in esame e che abbiano presentato la relativa certificazione.

Alla luce di quanto fin qui esposto, la misura riconducibile alla disciplina in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti sembrerebbe avere la funzione di contrastare una specifica fattispecie di evasione fiscale, ossia l'illecita somministrazione di manodopera qualificabile quale fattispecie di evasione contributiva. A tal fine, sono state introdotte una serie di obblighi gravanti su entrambi i soggetti partecipanti all'operazione economica che dovrebbero scongiurare l'emersione di tale fattispecie di evasione fiscale.

In sintesi, l'impresa appaltatrice mantiene il suo ruolo di sostituto d'imposta nei confronti della propria forza lavoro e il committente assume le vesti di controllore. Controllo, peraltro, che dovrà avvenire non già ex ante, bensì *ex post*, e cioè entro i 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del versamento. È prevista la possibilità di disapplicazione del meccanismo di controllo, da parte del committente, in caso di documentata affidabilità fiscale dell'impresa appaltatrice. Inoltre, sulla base degli stessi criteri previsti per la disapplicazione del meccanismo di controllo, con riferimento ai soggetti che abbiano certificato la propria affidabilità fiscale non troverà applicazione il divieto di compensazione, altrimenti applicabile.[135] Infine, in caso di inottemperanza degli obblighi gravanti sia sul committente che sull'impresa appaltatrice, sono stati previsti dei meccanismi di reazione riconducibili alla sospensione del pagamento dei corrispettivi, alla comunicazione all'Agenzia delle entrate della situazione di inadempimento nonché alla previsione di sanzioni amministrative.

---

[133] In deroga a quanto disposto dal primo comma dell'articolo 17, decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

[134] Ai sensi del predetto comma 5, articolo 17-*bis.*

[135] G. VIVOLI, *Appalti: ritenute, compensazioni e reverse charge,* La Settimana Fiscale – Il Sole 24 Ore, Numero 3, 17 gennaio 2020, pag. 42-46.

3.3. L'estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera, articolo 4, commi 3 e 4, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 *(segue)*

Come in precedenza descritto, l'intervento legislativo in esame, rappresentato dall'articolo 4[136], ha introdotto un ulteriore misura di contrasto all'evasione fiscale, in aggiunta a quella appena esaminata in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti. Più precisamente, si tratta dell'estensione del regime del *reverse charge* alla somministrazione di manodopera, introdotta dai commi 3 e 4 dell'articolo 4 citato.

L'estensione del regime del *reverse charge* è avvenuta attraverso l'introduzione della lettera "*a-quinquies)*" nel comma 6 dell'articolo 17, rubricato "*Debitore d'imposta*", decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rubricato "*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*".

Pertanto, l'articolo 17 citato rappresenta, attualmente, il riferimento normativo della misura riconducibile all'estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera.

In seguito all'introduzione della lettera *a-quinquies*) l'applicazione del regime del *reverse charge* è estesa anche "*alle prestazioni di servizi*[137] *(...) effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma".* Il regime del *reverse charge* non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti rientranti del regime dello *split payment*[138] e alle "*agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276*".

Infine, il comma 4 dell'articolo 4, Decreto fiscale convertito in legge, prevede che l'efficacia dell'estensione del regime del *reverse charge* appena descritta sia "*subordinata al rilascio, da*

---

[136] Articolo 4, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

[137] L'estensione del regime del *reverse charge* riguarda le prestazioni di servizi "d*iverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater)*", comma 6, articolo 17, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Pertanto, si tratta di una previsione di applicazione in via residuale del regime del *reverse charge*.

[138] Trattasi delle "*operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 11-ter",* D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Si rileva che, nonostante il dato testuale dell'articolo 17, comma 6, lettera a-*quinquies),* l'articolo di riferimento delle "*operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazione e altri enti e società*" sia non già l'articolo 11-*ter,* bensì l'articolo 17-*ter.*

parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006". Si tratta dell'autorizzazione, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva "*relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*", "*allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali*".

Con il termine "*reverse charge*" ci si riferisce al meccanismo dell'inversione contabile il quale elimina, in sostanza, la detrazione dell'IVA sugli acquisti. Nell'ipotesi in cui il cliente si sia (auto)qualificato, di fronte ai propri fornitori, come imprenditore o professionista, l'IVA non viene applicata, e vengono meno, di conseguenza, i presupposti per la detrazione. Qualora il cliente si sia qualificato come consumatore finale, subendo l'addebito dell'IVA, proprio in ragione di ciò, la detrazione è parimenti esclusa. La funzione del presente meccanismo è quella di evitare, nei rapporti intracomunitari, la detrazione di IVA applicata da fornitori esteri e incassata, quindi, da Stati esteri. In questo caso, infatti, la gestione delle detrazioni IVA transnazionali richiederebbe una stanza di compensazione comunitaria, che non è stata mai realizzata. Attraverso l'applicazione del presente regime, l'imposta viene riscossa e versata unicamente nel momento in cui i beni vengano ceduti al consumatore finale, non rendendosi in tal modo più possibile la rottura del nesso tra versamento dell'IVA addebitata in rivalsa e detrazione della medesima IVA. In altri termini, il cessionario assume la veste di creditore e debitore IVA al tempo stesso, con la conseguenza che non sorge più un diritto alla detrazione dell'imposta in capo ad un soggetto diverso da quello obbligato all'assolvimento del debito tributario. Pertanto, il meccanismo del *reverse charge* sembrerebbe costituire una soluzione idonea a scongiurare le frodi IVA.[139]

L'applicazione del regime del *reverse charge* nella fattispecie disciplinata dalla lettera a-*quinquies*) implicherà che l'impresa appaltatrice debba emettere la propria fattura senza rivalsa IVA, in deroga alla regola generale di applicazione dell'IVA; per contro, il committente dovrà integrare la fattura neutralizzandone gli effetti con la doppia annotazione nei registri IVA acquisti e vendite. La *ratio* della disposizione in esame si fonda sulla presunta minor affidabilità fiscale dell'impresa appaltatrice, e risponde all'esigenza di evitare che il committente porti in detrazione il credito IVA sugli acquisti a fronte del presunto rischio del mancato versamento del debito IVA da parte dell'impresa appaltatrice.[140]

[139] A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA,* pag. 9, 266 e ss., Torino, 2014.

[140] G. VIVOLI, *Appalti: ritenute, compensazioni e reverse charge,* La Settimana Fiscale – Il Sole 24 Ore, Numero 3, 17 gennaio 2020, pag. 42-46.

In definitiva, la seconda misura introdotta dall'intervento legislativo riconducibile all'articolo 4, commi 3 e 4, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, sembrerebbe avere la funzione di contrastare le fattispecie di evasione fiscale riconducibili alle frodi IVA.

3.4. Le modifiche della disciplina penale in materia tributaria, articolo 39, commi 1 e 1-*bis*, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157

Con riferimento alle recenti misure di contrasto all'evasione fiscale, l'intervento legislativo riconducibile al decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, è intervenuto, altresì, modificando la disciplina penale in materia tributaria e quella in materia di responsabilità amministrativa delle società e degli enti. Sulla base delle definizioni terminologiche indicate in precedenza, si tratta, pertanto, di intervento legislativo riconducibile al fronte sanzionatorio avente carattere di deterrenza, in virtù della natura stessa della misura di intervento.

La revisione delle norme in materia di reati tributari e di responsabilità amministrativa degli enti è avvenuta ad opera dell'articolo 39 del decreto-legge citato. Più precisamente, tramite la previsione dei commi 1 e 1-*bis*, articolo 39 citato, sono state introdotte modifiche alla disciplina dei reati tributari; mentre, con la previsione del comma 2, articolo 39 predetto, sono state apportate modifiche alla disciplina in materia di responsabilità amministrativa, da reato, delle società e degli enti.

La fonte normativa della disciplina dei reati tributari è riconducibile al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, rubricato "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*". La fonte normativa in esame è altresì denominata "Legge sui reati tributari".

Le modifiche introdotte dal comma 1, articolo 39 citato, hanno riguardato, in primo luogo, l'inasprimento delle sanzioni penali previste per i principali delitti tributari e, in secondo luogo, l'applicazione, al compimento di determinati delitti, della misura amministrativa di sicurezza riconducibile alla "*Confisca in casi particolari*", articolo 240-*bis,* Codice penale.

Con riferimento alle sanzioni penali previste per i reati tributari, l'intervento legislativo in esame ha aumentato la pena edittale in caso di compimento di determinati delitti tributari riconducibili ai seguenti: "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*", "*Dichiarazione*

infedele", "*Omessa dichiarazione*", "*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" e "*Occultamento o distruzione di documenti contabili*".

Si tratta di delitti tributari i quali, in ragione della loro natura e configurazione, possono assumere la qualificazione riconducibile ai "*delitti in materia di dichiarazione*" ovvero ai "*delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*".

L'articolo 2, rubricato "*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti",* decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 citato, adesso prevede che il contribuente il quale, "*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", esponga "*in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi*", sia punito con la "*reclusione da quattro a otto anni*". In precedenza, la forbice edittale prevista era da "*un anno e sei mesi a sei*" anni. Al contempo, l'intervento legislativo in esame ha introdotto una fattispecie attenuante tramite la previsione del comma 2-*bis,* articolo 2 citato. Qualora "*l'ammontare degli elementi passivi fittizi*" sia inferiore a euro "*centomila*", si applica la "*reclusione da un anno e sei mesi a sei anni*".

L'articolo 3, rubricato "*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici",* decreto legislativo citato, in seguito alle recenti modifiche, prevede che, "*fuori dai casi*" riconducibili alla fattispecie dell'articolo 2 poc'anzi esaminata e in caso di superamento di determinate soglie di punibilità[141], il contribuente il quale, "*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria",* indichi *"in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi*", sia punito con la "*reclusione da tre a otto anni*". La cornice edittale prevista in precedenza era da "*un anno e sei mesi a sei anni*".

L'articolo 4, rubricato "*Dichiarazione infedele*", decreto legislativo citato, prevede adesso che "*fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3*", il contribuente il quale, "*al fine di evadere le imposte*

[141] In base a quanto disposto dall'articolo 3, decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ai fini dell'applicazione della disposizione in esame è necessario che il delitto abbia le seguenti caratteristiche: a) l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, sia superiore a euro un milione cinquecentomila; ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta sia superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

sui redditi o sul valore aggiunto", esponga "*in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti*", sia punito con la "*reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi*". La forbice edittale prevista in precedenza era da "*uno a tre anni"*. Le recenti modifiche hanno riguardato, altresì, le soglie di punibilità previste ai fini dell'applicazione dell'articolo 4 in esame. Più precisamente, il delitto deve essere caratterizzato dai seguenti elementi: a) l'imposta evasa sia "*superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila*"; b) "*l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti",* sia *"superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione",* o, comunque, sia *"superiore a euro due milioni*". La previgente formulazione dell'articolo 4 citato prevedeva che la soglia dell'imposta evasa, di cui a), fosse pari a euro "*centocinquantamila*"; mentre, il limite superiore dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, di cui b), fosse pari a euro "*tre*" milioni. Infine, l'ultima modifica dell'articolo 4 in esame ha riguardato la previsione di impunibilità. Il comma 1-*ter*, in seguito all'intervento legislativo, prevede che "*non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette*". La previgente formulazione del comma 1-*ter* prevedeva che, ai fini dell'impunibilità, le valutazioni fossero non già "*complessivamente considerate*", bensì "*singolarmente considerate*".

L'articolo 5, rubricato "*Omessa dichiarazione",* decreto legislativo citato, in seguito alle recenti modifiche normative, prevede che il contribuente il quale, "*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*", non presenti, essendovi obbligato, "*una delle dichiarazioni relative a dette imposte*" e qualora, "*con riferimento a taluna delle singole imposte*", l'imposta evasa sia superiore a euro "*cinquantamila*", sia punito con la reclusione "*da due a cinque anni*". Medesimo trattamento è previsto, dal comma 1-*bis* dell'articolo 5, anche per il contribuente il quale, essendovi obbligato, non presenti la "*dichiarazione di sostituto d'imposta*" qualora "*l'ammontare delle ritenute non versate*" sia superiore ad euro "*cinquantamila*". La pena edittale prevista dalla previgente formulazione dell'articolo 5, con riferimento ad entrambe le fattispecie di omessa dichiarazione, era fissata "*da un anno e sei mesi a quattro anni*".

L'articolo 8, rubricato "*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti",* decreto legislativo citato, sulla base della nuova formulazione, prevede che il contribuente il quale, "*al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto*", emetta o rilasci "*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", sia punito con la "*reclusione da quattro a otto anni*". La cornice edittale in precedenza era da "*un anno e sei*

mesi a sei anni". Al contempo, l'intervento legislativo in questione, ha introdotto, nel corpo dell'articolo 8 in esame, la previsione di una fattispecie attenuante riconducibile al comma 2-*bis.* La fattispecie attenuante prevede che qualora "*l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta*", sia "*inferiore a euro centomila*", si applichi la "*reclusione da un anno e sei mesi a sei anni*".

L'articolo 10, rubricato "*Occultamento o distruzione di documenti contabili*", decreto legislativo citato, nella sua nuova formulazione, prevede che il contribuente il quale, "*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi*", occulti o distrugga "*in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari*", sia punito con la "*reclusione da tre a sette anni*", salvo che "*il fatto costituisca più grave reato*". La previgente formulazione dell'articolo 10 prevedeva che si applicasse la reclusione "*da un anno e sei mesi a sei*".

In aggiunta alla revisione delle sanzioni penali in materia di reati tributari appena esaminata, l'intervento legislativo riconducibile all'articolo 39 citato, ha altresì previsto l'applicazione, in caso di determinati delitti, della "*misura amministrativa di sicurezza*" riconducibile alla "*Confisca in casi particolari*" – denominata "*confisca allargata*" oppure "*confisca per sproporzione*"[142] – regolata dall'articolo 240-*bis* del codice penale.

L'articolo 240-*bis* citato del codice penale prevede che, "*nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale*", in seguito al compimento di determinati reati espressamente contemplati nell'articolo medesimo, "*è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica".* Inoltre, è previsto che "*in ogni caso il condannato non può giustificare la legittima provenienza dei beni sul presupposto che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, salvo che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge".* Infine, qualora non sia "*possibile procedere alla confisca del denaro, dei beni e delle altre utilità (...) il giudice ordina la confisca di altre somme di*

[142] Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del massimario e del ruolo, Servizio penale, G. ANDREAZZA e L. GIORDANO, Relazione su novità normativa 3/20, pag. 13 e ss.

denaro, di beni e altre utilità di legittima provenienza per un valore equivalente, delle quali il reo ha la disponibilità, anche per interposta persona".

L'estensione della disciplina in materia di "*Confisca in casi particolari*" appena descritta, è avvenuta ad opera dell'articolo 39, comma 1, lettera q), il quale ha inserito l'articolo 12-*ter* nella disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

L'articolo 12-*ter*, rubricato "*(Casi particolari di confisca)*", prevede l'applicazione dell'articolo 240-*bis* "*nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale*" al compimento di determinati delitti espressamente contemplati dal medesimo articolo 12-*ter*.

I delitti rientranti nello spettro applicativo della disciplina in esame sono i seguenti:

a) *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, articolo 2, quando "*l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila*";
b) *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, articolo 3, quando "*l'imposta evasa è superiore a euro centomila*";
c) *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, articolo 8, quando "*l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila*";
d) "*alienazione simulatamente o compimento di altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni",* articolo 11, comma 1, rientrante nel delitto di "*sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte"*, quando "*l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore ad euro centomila"*;
e) "*indicazione nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi",* articolo 11, comma 2, rientrante nel delitto di "*sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte"*, quando "*l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila*".

Ai sensi del comma 1-*bis* dell'articolo 39 in esame, la disciplina in materia di "*(Casi particolari di confisca)*" appena esaminata, prevista dall'articolo 12-*ter*, troverà applicazione con riferimento "*esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto".*

Infine, l'ultima modifica normativa – da parte dell'articolo 39, comma 1 – alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ha riguardato l'ampliamento dello spettro applicativo della norma in materia di "*cause di non punibilità*" a favore di alcuni delitti tributari, in precedenza esclusi dall'ambito applicativo.

L'articolo 13, rubricato "*Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario.*", comma 2, decreto legislativo citato, prevede che determinati reati tributari non siano "*punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*". La previsione di impunibilità troverà applicazione nell'ipotesi in cui *"il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*". Orbene, in seguito al recente intervento normativo, l'articolo 39, comma 1, lettera q-*bis*), ha esteso la previsione di impunibilità in esame anche ai delitti riconducibili alla fattispecie della d*ichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* e a quella della *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, articoli 2 e 3. La presente previsione di impunibilità era già prevista per i delitti riconducibili alla fattispecie della *dichiarazione infedele* e a quella della *omessa dichiarazione*, articoli 4 e 5.

3.5. Le modifiche della disciplina in materia di responsabilità amministrativa degli enti, articolo 39, comma 2, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 *(segue)*

L'intervento legislativo poc'anzi esaminato riconducibile ai commi 1 e 1-*bis,* articolo 39, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, attiene alla disciplina dei reati tributari prevista per i contribuenti persone fisiche. In altri termini, si tratta delle sanzioni penali applicabili al contribuente che abbia commesso uno dei delitti tributari contemplati nella disciplina di riferimento.

Nell'ipotesi in cui il soggetto che si sia reso protagonista della fattispecie di delitto tributario sia non già il contribuente persona fisica, bensì l'ente o la società giuridica, si entra nel perimetro della disciplina riconducibile alla "*responsabilità amministrativa da reato dell'ente*". Orbene, l'articolo 39 è intervenuto anche in tale disciplina e le modifiche normative introdotte sono rinvenibili nel comma 2 dell'articolo 39 citato.

La fonte normativa della disciplina in materia di "*responsabilità amministrativa da reato delle società e degli enti*" è riconducibile al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, rubricato "*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300*". In particolare, il comma 2 dell'articolo 39 citato ha introdotto l'articolo 25-*quinquiesdecies* nella disciplina della "*responsabilità amministrativa da reato dell'ente*".

L'articolo 25-*quinquiesdecies*, rubricato "*(Reati tributari)*", prevede che "*in relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74"*, si applichino all'"*ente*" le seguenti "*sanzioni pecuniarie"*:

a) per il delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
b) per il delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, articolo 2, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
c) per il delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
d) per il delitto di *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
e) per il delitto di *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, articolo 8, comma 2-*bis*, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
f) per il delitto di *occultamento o distruzione di documenti contabili*, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
g) per il delitto di *sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Si tratta, in sostanza, di un meccanismo sanzionatorio correlato al numero di quote di capitale sociale dell'ente che si sia reso protagonista della fattispecie di reato tributario.

Inoltre, il comma 2 dell'articolo 25-*quinquiesdecies* prevede una fattispecie aggravante la cui configurazione sembrerebbe poco agevole. Qualora l'ente, "*in seguito alla commissione dei delitti"* suddetti, abbia "conseguito un profitto di rilevante entità", la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.

Infine, il comma 3 dell'articolo 25-*quinquiesdecies* prevede che, nell'ipotesi in cui il delitto commesso integri gli estremi di cui ai commi 1 e 2[143], si applichino, in aggiunta, le "*sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)*".

Le *sanzioni interdittive* previste dall'articolo 9, rubricato "*Sanzioni amministrative*", decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, sono riconducibili alle seguenti:

a) "*l'interdizione dall'esercizio dell'attività;*
b) *la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito;*
c) *il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;*
d) *l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;*
e) *il divieto di pubblicizzare beni o servizi*".

Le *sanzioni interdittive* applicabili nell'ipotesi in cui il delitto commesso integri gli estremi di cui ai commi 1 e 2 sono, pertanto, "*il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio", "l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi"* e, infine, *"il divieto di pubblicizzare beni o servizi*".

3.6. L'attività di "*analisi del rischio di evasione*", articolo 1, commi da 681 a 686, legge 27 dicembre 2019, n. 160

Nell'ambito delle recenti misure di contrasto all'evasione fiscale assume rilevante importanza la misura riconducibile all'attività di "*analisi del rischio di evasione*", prevista dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (o Legge di bilancio 2020). L'intervento legislativo in esame è avvenuto ad opera dei commi 681-686 dell'articolo 1, Legge di bilancio citata, e ha riguardato diversi aspetti della disciplina in materia di *privacy*.

L'articolo 1, comma 681, legge 27 dicembre 2019, n. 160, è intervenuto nella disciplina in materia di "*Trattamento di dati personali*" nonché in materia di "*Limitazioni*" ai diritti riguardanti la *privacy* dei contribuenti. Le modifiche normative introdotte dal comma 681 citato hanno interessato gli articoli 2-*sexies* e 2-*undecies* del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il "*Codice in materia di protezione dei dati personali*".

[143] Pertanto, nell'ipotesi in cui il delitto commesso sia riconducibile ad uno dei delitti contemplati dal comma 1 e l'ente, in ragione del delitto commesso, abbia "conseguito un profitto di rilevante entità", ai sensi del comma 2.

L'articolo 2-*sexies*, rubricato "*(Trattamento di categorie particolari di dati personali necessario per motivi di interesse pubblico rilevante)*", comma 1, prevede (quello che potrebbe essere definito) il principio di legalità in materia di *trattamento di dati personali*. Infatti, è stabilito che "*I trattamenti delle categorie particolari di dati personali (...) necessari per motivi di interesse pubblico rilevante (...) sono ammessi qualora siano previsti dal diritto dell'Unione europea ovvero, nell'ordinamento interno, da disposizioni di legge o, nei casi previsti dalla legge, di regolamento che specifichino i tipi di dati che possono essere trattati, le operazioni eseguibili e il motivo di interesse pubblico rilevante, nonché le misure appropriate e specifiche per tutelare i diritti fondamentali e gli interessi dell'interessato*". Tuttavia, sembrerebbe che la previsione del principio di legalità non autorizzi *tout court* i trattamenti delle categorie particolari di dati personali. In particolare, è previsto che tali trattamenti siano "*necessari per motivi di interesse pubblico rilevante*". Ai fini della configurazione dell'"*interesse pubblico rilevante*", il comma 2, articolo 2-*sexies* citato, prevede un elenco – si presume – tassativo[144] di casi al verificarsi dei quali tale *interesse pubblico rilevante* sussiste e, pertanto, siano consentiti *i trattamenti delle categorie particolari di dati personali.*

L'articolo 2-*undecies,* rubricato "*(Limitazioni ai diritti dell'interessato)*", decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 citato, prevede, invece, al comma 1, un elenco – si ritiene anch'esso – tassativo di attività ed iniziative rispetto alle quali all'interessato non è consentito il ricorso ai diritti e alle garanzie previste in tema di *privacy*. Il comma 3, articolo 2-*undecies* in esame, ribadisce che "*L'esercizio dei medesimi diritti può, in ogni caso, essere ritardato, limitato o escluso con comunicazione motivata e resa senza ritardo all'interessato, a meno che la comunicazione possa compromettere la finalità della limitazione, per il tempo e nei limiti in cui ciò costituisca una misura necessaria e proporzionata, tenuto conto dei diritti fondamentali e dei legittimi interessi dell'interessato, al fine di salvaguardare gli interessi*" relativi alle attività ed iniziative contemplate nell'elenco previsto dal primo comma. Infine, è prevista una forma di tutela in base alla quale, nell'ipotesi di limitazione ovvero esclusione dell'esercizio dei diritti dell'interessato, gli stessi possano essere esercitati "*anche tramite il Garante con le modalità di cui all'articolo 160. In tale ipotesi, il Garante informa l'interessato di aver eseguito tutte le verifiche necessarie o di aver svolto un riesame, nonché del diritto dell'interessato di proporre ricorso giurisdizionale*".

L'intervento legislativo rappresentato dal comma 681, articolo 1, Legge di bilancio 2020, riguarda proprio tale contesto normativo riconducibile agli articoli 2-*sexies* e 2-*undecies*,

[144] L'elenco si ritiene tassativo dal momento che la disposizione non prevede una formula di chiusura generica.

decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il "*Codice in materia di protezione dei dati personali*".

Più precisamente, il comma 681, lettera a), ha stabilito che, "*In considerazione dei rilevanti obiettivi di interesse pubblico di prevenzione e contrasto all'evasione*", nell'elenco di cui al comma 2 dell'articolo 2-*sexies* citato sia ricompresa anche l'"*attività dei soggetti pubblici dirette all'applicazione, anche tramite i loro concessionari, delle disposizioni in materia tributaria e doganale, comprese quelle di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale".* Pertanto, in seguito all'intervento normativo in esame, l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale rientra tra i casi al verificarsi dei quali l'*interesse pubblico rilevante* sussiste e, di conseguenza, siano consentiti *i trattamenti delle categorie particolari di dati personali.*

Inoltre, il comma 681, lettera b), ha previsto che nell'elenco di cui al comma 1 dell'articolo 2-*undecies* siano ricompresi gli "*interessi tutelati in materia tributaria e allo svolgimento delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale*". Di conseguenza, in ragione della modifica normativa in esame, "*gli interessi (...) allo svolgimento delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale*" rientrano tra le attività ed iniziative rispetto alle quali all'interessato non è consentito il ricorso ai diritti e alle garanzie previste in tema di *privacy*. Tali interessi, incapsulati nella lettera "f)-*bis*" di recente introduzione, sono stati altresì inseriti nella previsione di cui al comma 3 dell'articolo 2-*undecies*.

Il comma 682 dell'articolo 1, legge 27 dicembre 2019, n. 160, è intervenuto, invece, con riferimento all'attività di "*analisi del rischio di evasione*", attraverso la sistematizzazione di disposizioni normative già presenti nell'ordinamento giuridico.

Le fonti normative rilevanti ai fini dell'inquadramento giuridico della misura in questione, rappresentata dall'attività di "*analisi del rischio di evasione*", sono riconducibili all'articolo 11, decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, recante "*Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici*", convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e all'articolo 7, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, recante "*Disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti*".

L'articolo 11, rubricato "*Emersione di base imponibile*", decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, prevede, al comma 2, che "(…) *gli operatori finanziari sono obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria le movimentazioni che hanno interessato i rapporti di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, ed ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessaria ai fini dei controlli fiscali, nonché l'importo delle operazioni finanziarie indicate nella predetta disposizione".* Inoltre, il

medesimo comma 2 prevede che i dati comunicati siano *"archiviati nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria prevista dall'articolo 7, sesto comma, (...)*". Al contempo, il comma 4 dell'articolo 11 in esame prevede che "*(...) le informazioni comunicate ai sensi dell'articolo 7, sesto comma, del predetto decreto e del comma 2 del presente articolo sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per le analisi del rischio di evasione*". Le medesime informazioni sono altresì "*utilizzate dalla Guardia di finanza (...), anche in coordinamento con l'Agenzia delle entrate, nonché dal Dipartimento delle finanze, ai fini delle valutazioni di impatto e della quantificazione e del monitoraggio dell'evasione fiscale".*

Su un altro fronte normativo, ossia quello riconducibile al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, l'articolo 7, rubricato "*Comunicazioni all'anagrafe tributaria*"[145], prevede, al comma 6, che "*Le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario (...) sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro qualsiasi rapporto o effettui, per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi, qualsiasi operazione di natura finanziaria ad esclusione di quelle effettuate tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore a 1.500 euro*". Gli operatori finanziari destinatari della presente disposizione sono tenuti, altresì, a comunicare all'anagrafe tributaria "*l'esistenza dei rapporti e l'esistenza di qualsiasi operazione di cui al precedente periodo, compiuta al di fuori di un rapporto continuativo (...), nonché la natura degli stessi*". Tali informazioni devono essere "*archiviate in apposita sezione, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio ovvero per conto o a nome di terzi (...), compreso il codice fiscale*".

Orbene, il comma 682 dell'articolo 1 citato, legge 27 dicembre 2019, n. 160, interviene proprio nel quadro normativo appena esaminato, prevedendo che "*Per le attività di analisi del rischio di cui all'articolo 11, comma 4, (...) con riferimento all'utilizzo dei dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari, di cui all'articolo 7, sesto comma, (...) e all'articolo 11, comma 2, (...)*

[145] Per completezza espositiva, si rileva che, ai sensi dell'articolo 1, rubricato "*Compiti dell'anagrafe tributaria"*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, "*L'anagrafe tributaria raccoglie e ordina su scala nazionale i dati e le notizie risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentate agli uffici dell'amministrazione finanziaria e dai relativi accertamenti, nonché i dati e le notizie che possono comunque assumere rilevanza ai fini tributari. I dati e le notizie raccolti sono comunicati agli organi dipendenti dal Ministro per le finanze preposti agli accertamenti ed ai controlli relativi alla applicazione dei tributi ed, in particolare, ai fini della valutazione della complessiva capacità contributiva e degli adempimenti conseguenziali di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento, all'ufficio distrettuale delle imposte nella cui circoscrizione il soggetto ha il domicilio fiscale. Sulla base dei dati in suo possesso l'anagrafe tributaria provvede alle elaborazioni utili per lo studio dei fenomeni fiscali*".

l'Agenzia delle entrate, anche previa pseudonimizzazione dei dati personali, si avvale delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo".

Dal momento che l'intervento legislativo riconducibile ai commi 681-686, articolo 1 citato, nulla dice circa la definizione del termine "*pseudonimizzazione*", si ritiene che lo stesso vada ricercato nel Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla "*protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati (...) (regolamento generale sulla protezione dei dati)*". In particolare, ai sensi dell'articolo 4, rubricato "*Definizioni*", Regolamento (UE) 2016/679, con il termine "*pseudonimizzazione*" si intende "*il trattamento dei dati personali in modo tale che i dati personali non possano più essere attribuiti a un interessato specifico senza l'utilizzo di informazioni aggiuntive, a condizione che tali informazioni aggiuntive siano conservate separatamente e soggette a misure tecniche e organizzative intese a garantire che tali dati personali non siano attribuiti a una persona fisica identificata o identificabile*".

I commi 683 e 684 dell'articolo 1 in esame, legge 27 dicembre 2019, n. 160, si collocano, invece, in un altro – ancorché collegato – contesto normativo, ossia quello riconducibile al Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla "*protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati (...) (regolamento generale sulla protezione dei dati)*". In particolare, le disposizioni del regolamento (UE) oggetto dell'intervento legislativo dei commi 683 e 384 sono riconducibili agli articoli deputati a regolare i diritti e le garanzie previste in tema di *trattamento dei dati personali*.

Si tratta, senza pretesa di esaustività, delle "*Informazioni da fornire qualora i dati personali non siano stati ottenuti presso l'interessato"*, ai sensi dell'articolo 14; del "*Diritto di accesso dell'interessato"*, previsto dall'articolo 15*,* del "*Diritto alla cancellazione ("diritto all'oblio")*" dei dati personali, previsto dall'articolo 17, del "*Diritto di limitazione di trattamento"*, ai sensi dell'articolo 18 e del "*Diritto di opposizione*" al trattamento dei dati personali, previsto dall'articolo 21; nonché delle possibili "*Limitazioni*" alla portata degli obblighi e all'esercizio dei diritti predetti, ai sensi dell'articolo 23. Si rileva, altresì, che l'articolo 23 in materia di "*Limitazioni*" prevede, al paragrafo 1, che tali limitazioni siano subordinate al rispetto dell'"*essenza dei diritti e delle libertà fondamentali*" e si tratti di una "*misura necessaria e proporzionata in una società democratica*" per salvaguardare "*importanti obiettivi di interesse*

pubblico generale dell'Unione o di uno Stato membro", espressamente contemplati nell'articolo 23.

Nell'esaminare il comma 683 dell'articolo 1 citato, lo stesso prevede che "*Nel rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 2-undecies, comma 3*", esaminato in precedenza, nonché dell'"*articolo 23, paragrafo 1, del regolamento (UE) 2016/679 (...), considerati i principi di necessità e di proporzionalità, limitatamente al trattamento dei dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari di cui al comma 682, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentiti il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia delle entrate, sono definite:*

a) *le specifiche limitazioni e le modalità di esercizio dei diritti di cui agli articoli 14, 15, 17, 18 e 21 del regolamento (UE) 2016/679, in modo da assicurare che tale esercizio non possa arrecare un pregiudizio effettivo e concreto all'obiettivo di interesse pubblico;*
b) *le disposizioni specifiche relative al contenuto minimo essenziale di cui all'articolo 23, paragrafo 2, del regolamento (UE) 2016/679;*
c) *le misure adeguate a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati*".

Il comma 684 dell'articolo 1 in esame prevede, invece, una forma di tutela e garanzia rispetto all'attività di "*analisi del rischio di evasione*". In particolare, il comma 684 prevede che "*Nel rispetto del principio di responsabilizzazione, ai sensi dell'articolo 35 del regolamento (UE) 2016/679, il trattamento di cui al comma 682 è oggetto di una valutazione unitaria di impatto sulla protezione dei dati, effettuata dall'Agenzia delle entrate prima di iniziare il trattamento stesso, sentito il Garante per la protezione dei dati personali. Nella valutazione d'impatto sono indicate anche le misure necessarie e ragionevoli per assicurare la qualità dei dati*". Ai sensi dell'articolo 35 del regolamento, la disciplina in materia di "*valutazione d'impatto sulla protezione dei dati*" prevede che "*Quando un tipo di trattamento*", il quale preveda "*in particolare l'uso di nuove tecnologie, considerati la natura, l'oggetto, il contesto e le finalità del trattamento*", possa presentare un "*rischio elevato per i diritti e le libertà delle persone fisiche, il titolare del trattamento*" è tenuto ad effettuare, "*prima di procedere al trattamento, una valutazione dell'impatto dei trattamenti previsti sulla protezione dei dati personali. Una singola valutazione può esaminare un insieme di trattamenti simili che presentano rischi elevati analoghi*". Con riferimento alle modalità, alle ipotesi nonché al contenuto della "*valutazione d'impatto sulla protezione dei dati*", tali aspetti sono espressamente disciplinata dall'articolo 35 del regolamento (UE).

Nell'ambito della misura di contrasto all'evasione fiscale in esame, la "*valutazione d'impatto*" appena esaminata sembrerebbe rappresentare una prerogativa indispensabile ai fini dell'attività di "*analisi del rischio di evasione*". Invero, il comma 685, articolo 1, legge 27 dicembre 2019, n. 160, prevede che non sia consentito "*il trattamento dei dati di cui al comma 682 prima della valutazione di impatto di cui al comma 684*", salvo che il trattamento non sia stato "*espressamente autorizzato prima della data di entrata in vigore della presente legge dal Garante per la protezione dei dati personali*".

Infine, in virtù del comma 686, articolo 1, legge suddetta, il ricorso alla misura di contrasto all'evasione fiscale rappresentata dall'attività di "*analisi del rischio di evasione*" è esteso anche alla Guardia di finanza. In particolare, il comma 686 prevede che "*Per le stesse finalità di cui al comma 682, la Guardia di finanza utilizza i dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari con le medesime modalità disciplinate dai commi da 681 a 685, avvalendosi delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui è titolare*".

Alla luce di quanto fin qui esposto, si ritiene possibile affermare che la misura di contrasto all'evasione fiscale riconducibile all'attività di "*analisi del rischio di evasione*", disciplinata dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (o Legge di bilancio 2020), sia finalizzata alla profilazione dei contribuenti da sottoporre a controllo[146], "*anche previa pseudonimizzazione*" delle informazioni reperibili con riferimento a ciascun contribuente. Ciò avverrà attraverso l'incrocio di dati già disponibili (l'archivio dei rapporti finanziari) nonché l'accesso a informazioni in precedenza non facilmente reperibili (le altre banche dati nella disponibilità dell'Agenzia tramite la limitazione di alcuni diritti in tema di *privacy*).

In seguito alle recenti modifiche normative, l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale rappresenta un'ipotesi al verificarsi della quale l'*interesse pubblico rilevante* sussiste e, di conseguenza, siano consentiti *i trattamenti delle categorie particolari di dati personali*; inoltre, *gli interessi allo svolgimento delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale* rientrano, adesso, tra le attività ed iniziative rispetto alle quali all'interessato non è consentito il ricorso ai diritti e alle garanzie previste in tema di *privacy.*

Servendosi delle informazioni di natura finanziaria comunicate all'anagrafe tributaria, l'Agenzia delle entrate può svolgere attività di "*analisi del rischio di evasione*". A tal fine, *anche previa pseudonimizzazione dei dati* personali, l'Agenzia *si avvale delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e*

[146] A. CARINCI, "*Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro",* il fisco n. 46 del 2019.

incentivare l'adempimento spontaneo. Si ritiene necessario rilevare che, il meccanismo di *pseudonimizzazione* che assicura, o dovrebbe assicurare, l'anonimato dei contribuenti cui le informazioni si riferiscono, non si traduce nella impossibilità di identificazione del contribuente. Invero, tale identificazione avverrà *ex post*, ossia all'esito dell'interconnessione dei dati[147], nel rispetto delle garanzie previste della medesima disciplina. Ciò che desta preoccupazione è, invece, la previsione del dato testuale "*anche previa pseudonimizzazione*"[148] la quale lascerebbe intendere che il meccanismo dell'anonimato non debba necessariamente essere impiegato.

Con riferimento al *trattamento dei dati contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari,* l'intervento legislativo in esame ha previsto che il Ministro dell'economia e delle finanze possa definire *le specifiche limitazioni e le modalità di esercizio dei diritti* previsti in tema di *trattamento dei dati personali*, ai sensi del *regolamento (UE) 2016/679.* L'attività di "*analisi del rischio di evasione*", tuttavia, deve essere preceduta dalla cosiddetta *valutazione unitaria d'impatto.*

Infine, la misura di contrasto all'evasione fiscale riconducibile all'attività di "*analisi del rischio di evasione*" può essere esercitata, altresì e con le medesime modalità, dalla Guardia di finanza.

La misura in esame sembrerebbe integrare gli estremi di un intervento sul fronte amministrativo, come descritto in precedenza. Tuttavia, sembrerebbe trattarsi non già di un potenziamento della struttura organizzativa dell'Agenzia, bensì di un rafforzamento dei poteri (unilaterali) della stessa. Poteri, peraltro, non attinenti alla fase di accertamento, quanto piuttosto a quella dei controlli, vale a dire *allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo*.

L'ampiezza della previsione "*prevenzione e contrasto all'evasione fiscale*" desta perplessità, nella misura in cui, con essa, si intenda sottarsi alla disciplina in tema di *privacy*. Tale previsione appare estremamente ampia ed indeterminata, in potenziale contrasto con le cautele previste dal Regolamento (UE) il quale, per contro, consente limiti ai diritti solamente nel rispetto dei "*principi di necessità e di proporzionalità"*. Inoltre, le limitazioni ai diritti di *privacy* sono immaginate per rispondere ad esigenze ritenute primarie per lo Stato quali, ad esempio, la salvaguardia della sicurezza pubblica, la tutela della vita umana, le attività di prevenzione, indagine e perseguimento di reati (quali il riciclaggio), e così via. Il generico contrasto

[147] A. CARINCI, "*Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro",* il fisco n. 46 del 2019.

[148] Si rileva che la previsione del termine "*anche*" sia stata successivamente inserita nel testo della Legge di bilancio 2020. L'articolo 86, rubricato "*Analisi di rischio*", disegno di legge n. 1586, conteneva inizialmente la sola previsione "*previa pseudonimizzazione dei dati personali*".

all'evasione fiscale, e addirittura la prevenzione della stessa, nella sua indeterminatezza quantitativa e qualitativa, appare trascendere i predetti limiti, almeno in termini di *ratio* e finalità della prescrizione unionale.[149]

[149] A. CARINCI, "*Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro",* il fisco n. 46 del 2019.

Conclusioni

Dalla "*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*" riferita all'anno 2019 emerge che l'ammontare stimato delle entrate sottratte al bilancio pubblico è pari, in media e nel triennio 2014-2016, a circa 109,7 miliardi di euro, di cui 98,3 miliardi attribuibili all'evasione fiscale e 11,4 miliardi all'evasione contributiva.

Dal "*Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva*" riferito all'anno 2019, per contro, risulta che l'attività di contrasto all'evasione fiscale da parte dell'Agenzia delle entrate ha generato, nel 2018, delle maggiori entrate pari a 19,2 miliardi di euro; mentre, l'attività di contrasto all'evasione contributiva ha complessivamente generato un recupero di evasione pari a 1,7 miliardi di euro.

Per rispondere ad esigenze di coerenza temporale, si rileva che con riferimento al medesimo periodo considerato ai fini della stima dell'evasione fiscale, ossia il triennio 2014-2016, le maggiori entrate a titolo di evasione fiscale riscossa ammontano, in media, a 16 miliardi di euro; mentre, l'ammontare dell'evasione contributiva accertata è pari a 1,09 miliardi di euro.

Dal confronto dei risultati emerge una rilevante differenza tra l'evasione stimata, rinvenibile nella *Relazione*, e l'evasione accertata ovvero riscossa, risultante dal *Rapporto*. Si tratta di un divario di significante entità che potrebbe essere spiegato da diversi fattori. In considerazione del fatto che le stime si ritengono sufficientemente attendibili, ci si potrebbe chiedere, ad esempio, se tale divario sia esclusivamente attribuibile all'attività (inefficiente) di contrasto all'evasione fiscale svolta dall'Agenzia delle entrate, oppure sia spiegato da altri fattori. La ricerca dettagliata dei motivi che potrebbero spiegare tale divario non è stata oggetto di trattazione del presente elaborato. La rilevanza dell'evasione fiscale e contributiva stimata, invece, ha suscitato l'interesse verso lo studio del fenomeno da un'altra prospettiva. La fattispecie dell'evasione può, infatti, essere analizzata da due angoli di osservazione: il primo è quello dell'evasione stimata che potremmo definire "economica"; il secondo è quello dell'evasione che può emergere nel rapporto contribuente-fisco in seguito alla violazione di disposizioni tributarie, ossia l'evasione "giuridica".

La configurazione della fattispecie di evasione tributaria è subordinata alla violazione, da parte del contribuente, di una o più disposizioni tributarie. La violazione predetta rileva ai fini della distinzione della fattispecie di evasione da altre fattispecie le quali, per contro, non integrano gli estremi di violazione di legge.

La fattispecie di evasione tributaria può emergere e svilupparsi in diversi momenti del rapporto tributario contribuente-fisco.

Con riferimento alla principale tipologia di entrate monetarie rappresentata dalle imposte, il meccanismo impositivo ruota intorno al concetto di contributiva del soggetto passivo, la quale indica l'"*idoneità al pagamento dell'imposta in ragione della realizzazione di un determinato fatto economico".* Inoltre, con riferimento alle principali imposte, la determinazione del carico tributario è demandata al contribuente e si basa, tendenzialmente, sulla cosiddetta autodeterminazione analitico-contabile. Pertanto, la configurazione di fattispecie di evasione tributaria è strettamente legata alla diversa determinabilità nonché visibilità della ricchezza fiscalmente rilevante ai fini impositivi. L'individuabilità e visibilità della ricchezza dipendono da svariati fattori quali, ad esempio, la dimensione aziendale e la struttura organizzativa del soggetto passivo o del sostituto d'imposta nonché la tipologia del rapporto economico, vale a dire la qualificazione soggettiva di coloro che si sono resi protagonisti dell'operazione economica rilevante ai fini impositivi.

In ragione del particolare meccanismo applicativo delle imposte, la fattispecie di evasione tributaria può assumere molteplici configurazioni che variano, ad esempio, dall'omessa indicazione della ricchezza fiscalmente rilevante, dall'erronea interpretazione ovvero qualificazione giuridica, fino a integrare gli estremi di fattispecie incentrate sull'impiego distorto di negozi giuridici ovvero di società giuridiche. Si tratta di molteplici configurazioni della fattispecie di evasione tributaria accumunate dalla violazione di una o più disposizioni tributarie, la quale può presentare una differente gravità a seconda della fattispecie in concreto realizzata.

Il fenomeno dell'evasione fiscale attiene, in definitiva, alla condotta dei contribuenti persone fisiche e, pertanto, vi possono essere diverse motivazioni che potrebbero indurre il contribuente a porre in essere condotte evasive.

La fattispecie di evasione fiscale presenta dei tratti e delle caratteristiche ben precise che la contraddistinguono da altre fattispecie le quali, per contro, non dovrebbero essere confuse con la fattispecie di evasione fiscale. Si tratta della fattispecie qualificabile quale elusione fiscale (o abuso del diritto) e la fattispecie riconducibile all'erosione fiscale.

Nel nostro Paese l'evasione fiscale sembrerebbe rappresentare un fenomeno complesso e di massa, vale a dire diffuso tra milioni di contribuenti. Si ritiene che la stima dell'entrate sottratte al bilancio pubblico ricomprenda fattispecie di evasione tributaria mediamente di moderate entità, ma realizzate da un'ampia platea di soggetti. La configurazione del fenomeno su scala nazionale sembrerebbe essere influenzato, in particolare, dalla polverizzazione del sistema imprenditoriale italiano, vale a dire dalla prevalenza delle piccole imprese nel sistema produttivo del nostro Paese.

Non v'è dubbio che il problema dell'evasione fiscale vada risolto anche, e forse soprattutto, per una questione di giustizia nei confronti dei cittadini che osservano la normativa fiscale. Il buon esito dell'attività di contrasto dipende dalla comprensione della natura, dei motivi e delle cause del fenomeno.

La realizzazione di fattispecie di evasione tributaria dipende dalle occasioni, vale a dire dalla concreta possibilità di poter violare la normativa fiscale senza incorrere, con buona probabilità, nelle conseguenze sanzionatorie previste. Vi possono essere casi in cui il contribuente, in ragione del procedimento di determinazione della ricchezza fiscalmente rilevante ovvero del meccanismo applicativo del tributo, si trovi in una situazione nella quale sia impossibile la realizzazione di fattispecie di evasione tributaria.

Si ritiene, tuttavia, che l'evasione fiscale rappresenti un problema principalmente di carattere morale, culturale e sociologico. Sono questi gli aspetti che entrano in gioco con riferimento ai contribuenti dotati di margini di manovra ai fini della realizzazione di fattispecie di evasione.

L'attività di contrasto all'evasione fiscale – oltre a presupporre una efficiente attività di controllo finalizzata alla corretta applicazione delle disposizioni tributarie – dovrebbe necessariamente ricomprendere interventi di carattere culturale e istituzionale volti a diffondere l'*educazione alla cittadinanza*.

Bibliografia

AMATUCCI, F. (2013). *Principi e nozioni di diritto tributario.* Torino: G. Giappichelli Editore.

ANDREAZZA, G., & GIORDANO, L. (2020, gennaio 9). *Relazione su novità normativa - La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili": Profili penalistici.* Tratto da Corte di Cassazione: http://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/

BEGHIN, M. (2008). L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto". *Corriere Tributario*(22), p. 1783-1787.

BEGHIN, M. (2010). Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo. *Corriere Tributario*(19), 1511-1515.

BEGHIN, M. (2011). Reddito d'impresa, cassa "in rosso" e ricavi "in nero": la ferrea equazione sul quantum evaso non basta a sostenere l'avviso di accertamento. *Rivista di Diritto Tributario*(7/8), 386-395.

BEGHIN, M. (2012). L'abuso e l'elusione fiscale tra regole «scritte», giustizia tributaria e certezza del diritto. *Corriere Tributario*(17), 1298-1309.

BEGHIN, M. (2014). Elusione, evasione, confusione e abuso del diritto nell'applicazione di norme di favore. *Corriere Tributario*(48), p. 3689-3693.

BEGHIN, M. (2014). L'interposizione fittizia di persona e l'"evasione elusiva": spunti per la sistematizzazione della materia. *Corriere Tributario*(47), 3613-3619.

BEGHIN, M. (2015). "Elusione", tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento. *Corriere Tributario*(24), 1827-1830.

BEGHIN, M. (2017). *Diritto tributario - III edizione.* Milano: Wolters Kluwer Italia S.r.l.

BEGHIN, M. (2018). *Diritto Tributario - Per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche.* Milano: Wolters Kluwer.

BEGHIN, M. (2019, novembre 2). *Decreto fiscale 2020, torna quel "tintinnar di manette": servirà?* Tratto da Ipsoa: professionalità quotidiana: https://www.ipsoa.it/

BEGHIN, M. (2019). La residualità dell'abuso del diritto tra motivazione "ordinaria" e motivazione "rafforzata". *Bollettino Tributario*(21), p. 1527-1529.

BERTOLISSI, M. (2012). *Contribuenti e parassiti in una società civile.* Napoli: JOVENE EDITORE.

BORIA, P. (2016). *Diritto tributario.* Torino: G. Giappichelli Editore.

BORTOLUSSI, G. (2011). *Tassati e mazziati. Le tasse nascoste: quando lo Stato ci mette le mani in tasca due volte.* Milano: Sperling & Kupfer Editori S.p.A.

CARINCI, A. (2019). Fisco e privacy: storia infinita di un apparente ossimoro. *il fisco*(46).

COTTARELLI, C. (2018). *I sette peccati capitali dell'economia italiana.* Milano: Feltrinelli.

DE MITA, E. (1993). *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa.* Milano: Giuffrè.

DE MITA, E. (2011). *Principi di diritto tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

DE MITA, E. (2017, gennaio 22). *Quella chimera della certezza del diritto.* Tratto da Il Sole 24 Ore: https://www.ilsole24ore.com/

DE MITA, E. (2019, ottobre 18). *Le tante facce del caos tributario.* Tratto da Il Sole 24 Ore: https://www.ilsole24ore.com/

DELLA VALLE, E., FICARI, V., & MARINI, G. (2016). *Abuso del diritto ed elusione fiscale.* Torino: G. Giappichelli Editore.

DENEAULT, A. (2011). *Offshore. Paradisi fiscali e sovranità criminale.* Verona: Ombre Corte.

FALCIANI, H., & MINCUZZI, A. (2015). *La cassaforte degli evasori. La verità dell'uomo che ha svelato i segreti dei paradisi fiscali.* Milano: Chiarelettere.

FALSITTA, G. (2014). *Corso istituzionale di diritto tributario.* Padova: CEDAM.

FANTOZZI, A., & PAPARELLA, F. (2014). *Lezioni di diritto tributario dell'impresa.* Padova: CEDAM.

FANTOZZI, A., BORIA, P., CARPENTIERI, L., ESPOSITO, R., FICARI, V., FRANSONI, G., . . . ROSSI, P. (2012). *Diritto tributario.* Torino: UTET Giuridica.

GIOVANARDI, A. (2014). *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi.* Torino: G. Giappichelli Editore.

GLENDI, C., CONSOLO, C., & CONTRINO, A. (2015). *Abuso del diritto e novità sul processo tributario.* Milano: IPSOA.

GLENDI, C., CORASANITI, G., CORRADO OLIVA, C., & DE CAPITANI DI VIMERCATE, P. (2019). *Per un nuovo ordinamento tributario.* Padova: CEDAM.

LA ROSA, S. (2007). *Autorità e consenso nel diritto tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

LA ROSA, S. (2012). *Principi di diritto tributario.* Torino: G. Giappichelli Editore.

LECCESE, A. (2008). *Le basi morali dell'evasione fiscale. Tutto quello che c'è da sapere sul tallone d'Achille del nostro paese.* Roma: Armando Editore.

LUPI, R. (2005). I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale. *Rassegna Tributaria*(6), 1775-1794.

LUPI, R. (2007). Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica. *Rassegna Tributaria*(6), 1649-1669.

LUPI, R. (2008). *Evasione fiscale, paradiso e inferno - Teoria della tassazione analtico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia.* Milano: Wolters Kluwer Italia S.r.l.

LUPI, R. (2011). *Manuale professionale di diritto tributario.* Milano: IPSOA.

LUPI, R., CALDARONE, S., DILI, F., & VITO, G. (2006). *La contabilità aziendale spiegata ai giuristi.* Padova: CEDAM.

MANESTRA, S. (2010, dicembre). *Per una storia della tax compliance in Italia.* Tratto da Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers): https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/

MELIS, G. (2018). *Lezioni di diritto tributario.* Torino: G. Giappichelli Editore.

PINO, C. (2012). *Le scritture contabili e il controllo del reddito d'impresa.* Padova: CEDAM.

POGGIOLI, M. (2010). La presunzione di evasione «per equivalente» nel caleidoscopio dei modelli accertativi. *Corriere Tributario*(18), 1419-1424.

Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva - anno 2019. (2019). Tratto da Ministero dell'Economia e delle Finanze: http://www.mef.gov.it/index.html

Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019. (2019). Tratto da Ministero dell'Economia e delle Finanze: http://www.mef.gov.it/index.html

RUSSO, P., FRANSONI, G., & CASTALDI, L. (2016). *Istituzioni di diritto tributario.* Milano: Dott. A. Giuffrè Editore.

TESAURO, F. (2016). *Istituzioni di diritto tributario.* Torino: UTET Giuridica.

TURCHI, A. (2011). *Coscienti evasori. Problemi e prospettive dell'obiezione fiscale.* Milano: FrancoAngeli.

VISCO, V. (2015). Evasione fiscale e contrasto all'evasione in Italia: reticenze, resistenze e ipotesi di intervento. *Rivista trimestrale di diritto tributario*(4), 967-978.

VISCO, V. (2017). *Colpevoli evasioni. Le tasse come questione non solo tecnica.* Milano: EGEA - Università Bocconi Editore.

VISCO, V. (2018). Combattere l'evasione fiscale si può. *il Mulino*(1), 100-108.

VISCO, V. (2019). Le conseguenze di un fisco diseguale. *il Mulino*(3), 396-403.

VISCO, V. (2019). Promemoria per una riforma fiscale (a Briefing for a Tax system reform). *Società editrice il Mulino*, 134-154.

VIVOLI, G. (2020, gennaio 17). Appalti: ritenute, compensazioni e reverse charge. *La Settimana Fiscale - Il Sole 24 Ore*(3), 42-46.