



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI**

**"M. FANNO"**

**CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA**

**PROVA FINALE**

**"I COSTI FISCALI DELL'EVASIONE"**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. Lorenzo Forni**

**LAUREANDA: Maria Elena Gandini**

**MATRICOLA N. 1122965**

**ANNO ACCADEMICO 2018-2019**

*“Boni pastoris esse, tondere pecus, non deglubere”.*

*Svetonio*

Introduzione.....pag.3

Capitolo 1.....pag.7

Classificazione delle principali forme di evasione fiscale

Confini tra comportamenti leciti e illeciti diretti ad ottenere un risparmio d'imposta

Elusione ed abuso del diritto: comportamenti subdoli adottati per sottrarsi agli obblighi tributari

La forma più grave di evasione: la frode penalmente rilevante

Capitolo 2.....pag.23

Effetti sociali dell'evasione

Impatto dell'evasione sul debito pubblico, un collegamento causa-effetto?

La complessità delle cause che hanno determinato gli attuali livelli di indebitamento

Metodologie di contrasto all'evasione e atteggiamento della politica rispetto alla loro concreta applicazione

Conclusioni.....pag.42

Bibliografia.....pag.44

## Introduzione

L'evasione fiscale è un comportamento antiggiuridico, *contra legem*, mediante il quale un soggetto omette - in tutto o in parte - di versare all'ente impositore il tributo che sarebbe tenuto a corrispondere sulla base della puntuale applicazione delle norme vigenti. Gli effetti estremamente negativi derivanti da tale condotta, non rilevano soltanto per gli aspetti correlati alla diminuzione del gettito fiscale ma, più in generale, per il pregiudizio che viene a determinarsi sul corretto funzionamento del sistema economico, sulla competitività delle imprese e sulla sostenibilità delle finanze pubbliche, con inevitabili riflessi oltremodo sul piano dell'equità sociale.

Evadere significa ignorare norme precettive fondamentali sancite dalla Carta Costituzionale, quali l'art. 2, nella parte in cui si richiede al cittadino "l'adempimento dei doveri inderogabili di **solidarietà politica, economica e sociale**", nonché l'art. 53, laddove prevede espressamente che "**Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva**".

Per chi osserva correttamente gli obblighi tributari, un ulteriore significativo danno viene a determinarsi allorché il mancato introito provocato dalle condotte evasive, comporta un inevitabile inasprimento del prelievo fiscale a suo carico. Inoltre, spesso l'evasore dissimula le proprie reali disponibilità economico-patrimoniali e, dichiarando come persona fisica un reddito imponibile inferiore a quello effettivo, riesce a beneficiare indebitamente di prestazioni sociali agevolate (es. esenzioni ticket sanitari, agevolazioni sulle rette di asili nido, riduzione tasse universitarie), con un inevitabile aggravio della spesa pubblica e la creazione di disparità di trattamento nei confronti di altri concittadini.

Altro aspetto da non sottovalutare, è quello che scaturisce dall'esperienza operativa della Guardia di Finanza, secondo cui le frodi e l'evasione fiscale sono fenomeni strettamente connessi ad altri crimini economico-finanziari, come la corruzione, le frodi in danno del bilancio europeo e nazionale, la contraffazione di prodotti tutelati, l'abusivismo finanziario, il riciclaggio, i reati di borsa e quelli tipici di criminalità organizzata. (Circolare 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza)

Il fenomeno evasivo può essere ragionevolmente posto in relazione a quattro fattori: l'efficacia e l'efficienza dei controlli e delle sanzioni, il senso civico-economico, correlato alla percezione delle quantità e qualità dei servizi pubblici, la facilità dell'adempimento dell'obbligazione tributaria e la dimensione assoluta della pretesa fiscale. Al crescere delle

prime tre variabili, l'evasione, a parità di altre condizioni, si riduce. Se aumenta la quarta, ovvero la pressione fiscale, l'evasione, ceteris paribus, cresce (Confcommercio, 2017).

Lo studio molto recente pubblicato a gennaio 2019 dalla Tax Research LLP, pone in luce una situazione a dir poco allarmante. Con riferimento all'anno 2015, l'Italia si collocherebbe al primo posto in Europa per evasione fiscale con un ammontare di oltre 190,9 miliardi di euro (per avere un termine di paragone, circa il doppio della spesa impiegata per gestire il Servizio Sanitario Nazionale), seguita dalla Germania (125,1 miliardi), dalla Francia (117,9 miliardi) e dal Regno Unito (87,5 miliardi).

Contrastare efficacemente l'evasione è un'impresa ardua che richiede un impegno notevole delle varie Istituzioni anche a livello internazionale, in quanto sono molteplici le cause che interagiscono con tale fenomeno. Spesso infatti, tramite il coinvolgimento di una pluralità di attori, si sfruttano le differenti legislazioni fiscali nazionali, "cavalcando" la globalizzazione dell'economia e delle transazioni finanziarie, con il precipuo scopo di individuare stratagemmi finalizzati a minimizzare il prelievo fiscale, impiegando a tal fine veri e propri *escamotage* truffaldini che nulla hanno a che vedere con un sacrosanto e legittimo interesse a circoscrivere l'onere tributario.

In tal senso spicca il risultato di un'analisi condotta dall'O.C.S.E. (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico), che ha quantificato a livello globale un mancato gettito ricompreso tra gli 88 e i 211 miliardi **riconducibile esclusivamente all'erosione della base imponibile ed al trasferimento dei profitti** (B.E.P.S., Base Erosion and Profit Shifting).

Ed è la stessa O.C.S.E., nel rapporto di inizio anno 2016, ad evidenziare l'entità del problema evasione richiamando integralmente le stime calcolate dal Dicastero italiano dell'Economia e da Confindustria (OECD ITALY'S TAX ADMINISTRATION – A Review of Institutional and Governance Aspects, 2016):

- per il Ministero dell'Economia e delle Finanze, durante il periodo 2007-2013 il tax gap in Italia era di circa 91,4 miliardi di euro all'anno, pari a circa il 6.6% del PIL, di cui 44 miliardi riferiti alle imposte dirette, 40 miliardi all'IVA e 7 miliardi alle imposte regionali sulle attività produttive;
- per Confindustria, nel 2015 l'evasione in Italia era quantificabile in 122,2 miliardi di euro, circa il 7.5% del PIL. L'associazione di categoria formulava inoltre l'ipotesi in cui, se si fosse riusciti a dimezzare l'evasione riallocando contestualmente le risorse al fine di ridurre la

pressione fiscale complessiva, il PIL sarebbe cresciuto del 3.1% e si sarebbero creati oltre 335.000 nuovi posti di lavoro.

Considerata l'importanza della questione, è luce clarius che la difformità dei dati ricavati da più fonti, possa far sorgere dubbi circa la loro effettiva attendibilità e quindi, proprio al fine di assicurare un approccio scientifico alla materia, il legislatore nazionale è intervenuto con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione degli artt. 3 e 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, nel quale sono state emanate disposizioni specifiche per la misurazione ed il monitoraggio dell'evasione fiscale.

Se fino all'anno 2015 i dati nazionali sull'evasione scaturivano principalmente dalle analisi svolte da Agenzia delle Entrate, ISTAT e Banca d'Italia, con la "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale" del 26 settembre 2016, **il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato per la prima volta uno studio autorevole sulla materia** adottando metodologie di stima del tax gap prevalentemente di tipo top-down, in armonia con la previsione di cui all'art. 10-bis.1, comma 4, lett. b), della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Ovverosia raffrontando dati macroeconomici della contabilità nazionale con quelli risultanti dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Il nuovo approccio alla problematica ha fatto emergere il divario teorico tra il valore economico aggregato (ad esempio, il prodotto interno lordo o il valore aggiunto prodotto) rispetto alla base imponibile dichiarata dalla generalità dei contribuenti (Circolare 1/2018 G.di F.).

L'ultima relazione disponibile in ordine cronologico è quella pubblicata a fine anno 2018 (Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale del 2018), dalla quale si evince che in media, per il triennio 2013-2015, è osservabile un gap complessivo pari a circa 108,9 miliardi di euro, di cui 97,8 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,1 miliardi di mancate entrate contributive. Dal 2014 al 2016 si nota una flessione del trend riferito alle mancate entrate tributarie (-5,5 miliardi di euro), che passano da circa 95,5 miliardi nel 2014 a circa 90 miliardi nel 2016, con un gap contributivo che permane tuttavia oltre gli 11 miliardi.

In definitiva, sommando le altre voci riferibili al gap delle entrate contributive (quota a carico dei datori di lavoro e quota a carico dei lavoratori dipendenti), si raggiunge un **totale di 107,5 miliardi, equivalente al 6,37% del PIL nazionale** (determinato dall'ISTAT per il 2016 in 1.689 miliardi di euro).

Considerate le risultanze numeriche finora tratteggiate, appare abbastanza evidente che ipotizzando – in linea teorica – un abbattimento totale dell'evasione tributaria, e assumendo che le maggiori entrate vadano al miglioramento del disavanzo e non all'aumento delle spese,

in poco più di un decennio si giungerebbe a dimezzare il fardello dell'indebitamento pubblico italiano, vera e propria zavorra per l'economia ed il progresso del Paese.

Nel primo capitolo di questo elaborato si cercherà di spiegare il concetto di evasione fiscale analizzandone le relative tipologie, verrà posta una linea di confine tra comportamenti leciti e illeciti finalizzati all'ottenimento del risparmio d'imposta e ci si concentrerà infine sull'analisi di tre riprovevoli comportamenti: l'elusione, l'abuso del diritto e la frode. Nel secondo e ultimo capitolo si prenderanno in considerazione le implicazioni di matrice economica e sociale dell'evasione, successivamente verrà analizzata la piaga del debito pubblico italiano concentrandosi principalmente sulle relative cause per poi concludere menzionando le diverse tecniche di contrasto all'evasione adottate dalle amministrazioni pubbliche.

# Capitolo 1

## Classificazione delle principali forme di evasione fiscale

Come accennato nel paragrafo introduttivo, tramite il D.Lgs. 160/2015, attuativo della L. 23/2014, è stata codificata normativamente la metodologia per la stima dell'evasione fiscale prevedendo altresì la stesura con cadenza annuale di uno specifico rapporto, il quale recepisce i contenuti di un ulteriore studio denominato “Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”, predisposto da un'apposita Commissione istituita con Decreto Ministeriale.

Tale ultima relazione mira a:

- commentare le valutazioni in materia effettuate dall'ISTAT;
- analizzare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva;
- valutare l'evoluzione nel tempo dei fenomeni evasivi ed effettuare una stima ufficiale delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- illustrare le strategie di contrasto e prevenzione all'evasione sotto il profilo fiscale e contributivo, nonché quelle finalizzate a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi previsti dalla legge.

Con il citato documento “Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva” stilato il 19 settembre 2018, viene individuata un'ampia sezione denominata **Economia non osservata**, a cui viene ricondotta l'attività di produzione di beni e servizi che sfugge all'osservazione diretta poiché esercitata in spregio agli obblighi previsti dalle norme fiscali e previdenziali.

Al suo interno si articolano principalmente due componenti di notevole rilevanza: Il sommerso economico e l'economia illegale. Tali categorie, evidentemente più ampie, sono da ricondursi a loro volta al fenomeno “evasione fiscale” solitamente identificato nei diversi comportamenti antigiusuridici volti all'inadempienza dei previsti obblighi tributari. Tali condotte non sono omogenee tra loro, spaziano dalle forme più semplici, rappresentate dalla mancata emissione dello scontrino o della fattura, a quelle più strutturate, fino a comprendere meccanismi fraudolenti finalizzati a trasferire all'estero basi imponibili che dovrebbero invece scontare il prelievo tributario nel territorio nazionale.



Sulla base dei dati ISTAT, nel 2016 l'economia non osservata avrebbe raggiunto il valore di circa 210 miliardi di euro (pari al 12,4% del Pil), di cui circa 192 miliardi riferiti all'economia sommersa e 18 miliardi riconducibili alle attività illegali, incluso l'indotto.

Quello dell'evasione è un fenomeno vasto e complesso, è dunque doveroso analizzarlo in maniera approfondita scomponendolo possibilmente nelle sue più svariate manifestazioni. Una prima analisi rivela che i comportamenti più diffusi riguardano la sovra-dichiarazione dei costi, la sotto-dichiarazione dei ricavi, le variazioni patrimoniali fittizie, la costituzione di società estere per sfruttare agevolazioni fiscali, l'annotazione di costi non deducibili.

Tuttavia, una classificazione molto più dettagliata, è rinvenibile nel "Rapporto sulle strategie di contrasto all'evasione fiscale" (redatto ai sensi dell'art. 6, del D.L. 24 aprile 2014, n.66, convertito dalla Legge 23 giugno 2014, n.89), nel quale si descrivono ben diciannove forme diverse di evasione fiscale, ovvero:

1. Evasione fiscale e contributiva legata allo svolgimento "in nero" dell'intera attività (cosiddetti "evasori totali");
2. Evasione fiscale e contributiva su redditi di lavoro dipendente irregolare o di lavoro autonomo occasionale (lavoro "in nero"), insieme all'evasione fiscale e contributiva da parte del datore di lavoro;
3. Evasione di IVA e imposte dirette legata alla mancata fatturazione di corrispettivi parziale o totale e all'indicazione di costi non inerenti o non sufficientemente documentati;
4. Evasione imposte dirette e indirette attraverso l'adozione abusiva della veste di ente non commerciale;
5. Evasione imposte dirette e indirette su contratti di locazione;
6. Evasione immobiliare relativa alle cc.dd. "case fantasma" ed evasione tributi diretti e indiretti (ICI, IMU, ecc.) connessi con la disponibilità dell'immobile;
7. Evasione attraverso indebita detrazione di oneri o mancata indicazione di fonti reddituali;
8. Evasione da strumentale utilizzo di schermi giuridici (società di comodo "di fatto");
9. Evasione imposte dirette e indirette su capitali detenuti all'estero;
10. Non-compliance "involontaria" (es. obblighi di monitoraggio fiscale – compilazione quadro RW);

11. Evasione e frode per il mancato versamento di ritenute, contributi o di altre imposte;
12. Evasione e frodi IVA e dazi all'importazione per omessa dichiarazione e sottofatturazione;
13. Frodi organizzate per l'abbattimento del carico impositivo (IVA e II.DD.), mediante l'utilizzo delle cc.dd. società "cartiere" e la creazione di crediti IVA fittizi;
14. Accise, evasione nel settore del carburante per la navigazione;
- 15 – Accise, evasione nel traffico internazionale di liquori;
- 16 – Accise, rimborso accisa agli autotrasportatori;
15. Trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di transfer pricing;
17. Evasione dell'imposta unica per esercizio di scommesse "in nero" o, comunque, senza registrazione al totalizzatore nazionale;
18. Evasione PREU (apparecchi da divertimento ed intrattenimento – AWP amusement with prize e VLT video lottery terminal);
19. Gioco on line, operazioni di gioco con siti internet riconducibili a soggetti privi di concessione (evasione imposte unica, riciclaggio, frodi di gioco).

Ai fini della presente trattazione, per comprensibili esigenze di razionalità espositiva, si prenderanno in esame le macro aree più significative definendole "evasione di massa o diffusa", "evasione complessa", "evasione internazionale" ed "evasione contributiva".

### **Evasione di massa o diffusa**

Rientrano in quest'ambito tutti quei comportamenti evasivi caratterizzati da una certa semplicità, messi in atto dal panorama di piccole e medie imprese e lavoratori autonomi. In tale contesto possiamo individuare l'**occultamento parziale**, collegato ad esempio alla mancata certificazione dei corrispettivi tramite la mancata emissione dello scontrino fiscale o della fattura, al lavoro irregolare, all'annotazione di costi non documentati o non inerenti, alle locazioni di unità abitative non dichiarate. Invece in presenza dell'esercizio di un'attività imprenditoriale senza che sia stato assolto l'obbligo riguardante l'apertura della partita IVA, si parlerà di **occultamento totale** del reddito conseguito.

## **Evasione complessa**

Questa tipologia rientra nelle forme sofisticate di evasione solitamente poste in essere da strutture imprenditoriali articolate, come gruppi societari e multinazionali. Rientrano nella suddetta categoria la simulazione soggettiva (“intestazione fittizia di beni a società di comodo”), l’utilizzo fraudolento di falsa documentazione fiscale, le forme di esteroinvestizione e stabile organizzazione occulta fino a giungere a fenomeni di elusione e di abuso del diritto.

## **Evasione internazionale**

È la manifestazione più insidiosa del fenomeno evasivo che talvolta si manifesta anch’essa tramite l’abuso del diritto e l’elusione fiscale ed è correlata alla globalizzazione economica e al disallineamento esistente tra i vari ordinamenti tributari, causa della c.d. “concorrenza fiscale dannosa”. La logica alla base di questo concetto si identifica nella crescente tendenza di alcuni Paesi ad applicare aliquote fiscali contenute, e dunque vantaggiose, attraverso la stipula di “convenzioni contro le doppie imposizioni” finalizzate ad attrarre operatori e capitali esteri. I metodi di realizzazione sono da ricondurre a due schemi tradizionali, il trasferimento del contribuente ovvero dell’imponibile. Il primo profilo si attua con il trasferimento della persona fisica o giuridica in un’area dotata di minore pressione fiscale; il secondo, invece, si concretizza nel trasferimento della materia imponibile attraverso la semplice allocazione strumentale delle fonti di produzione del reddito o tramite la pratica dei prezzi di trasferimento.

## **Evasione contributiva**

È quel fenomeno che si concretizza ogniqualvolta gli obblighi di registrazione o le denunce contributive mensili non vengono correttamente assolti, con omissioni parziali o totali da parte del datore di lavoro al fine di omettere la corresponsione di contributi o premi. Rientra in questa casistica il c.d. “lavoro nero”.

L’onere contributivo sorge generalmente all’inizio di un qualsiasi rapporto lavorativo e consiste in un versamento obbligatorio da parte del datore di lavoro all’Ente previdenziale e/o assistenziale, a seconda se il pagamento riguardi il futuro ottenimento della prestazione pensionistica o, diversamente, se sia riconducibile alla copertura dei rischi legati agli infortuni, alle malattie professionali e all’invalidità.

## **Confini tra comportamenti leciti e illeciti diretti ad ottenere un risparmio di imposta**

L'assoggettamento al prelievo fiscale nelle sue più svariate forme, provoca nel contribuente o "soggetto passivo", effetti che possono assumere caratteristiche molto diverse. Questo perché la natura stessa dei tributi e le modalità con le quali ne viene attuata la riscossione, impattano a livello emozionale in maniera assai differenziata.

Se per definizione **l'imposta** non ha alcuna correlazione con una specifica attività dell'ente pubblico e il soggetto passivo deve adempiere la prestazione allorché si trovi in un dato rapporto con il presupposto di fatto legislativamente stabilito, **la tassa** è invece una prestazione pecuniaria dovuta dal singolo che trae origine da una controprestazione resa dallo Stato/ente. (Edizioni Giuridiche Simone)

Già da questa distinzione classica sulle due tipologie di prelievo, è intuibile come nei confronti delle imposte in generale e di quelle dirette in particolare, la reazione da parte del contribuente possa manifestarsi in modo più critico a causa dell'astrattezza del principio da osservare, collocabile su un piano diverso rispetto al versamento di una tassa che sottende ad un servizio/prestazione/beneficio la cui utilità appare tangibile e immediatamente riscontrabile dal soggetto interessato.

Si pensi ad esempio al pagamento delle tasse universitarie per poter frequentare un ateneo: sebbene il sacrificio economico possa apparire rilevante, è inequivocabile come i presupposti del tributo risultino sufficientemente chiari e concreti, quindi "accettabili". Inoltre, considerati i meccanismi utilizzati per la riscossione, senza della quale sarebbero pregiudicate la frequenza di una determinata facoltà e la partecipazione alle relative prove d'esame, ne consegue che un eventuale indebito risparmio sulla tassa potrebbe esse ottenuto quasi esclusivamente tramite una falsa attestazione della situazione economica e patrimoniale dello studente e del suo nucleo familiare (dichiarazione ISEE), condotta fortemente sconsigliabile vista l'insorgenza delle inevitabili responsabilità sotto il duplice profilo amministrativo e penale.

Allo stesso modo, con le tasse di concessione governativa il contribuente versa una somma di denaro per poter ottenere un atto o una licenza amministrativa che è lui stesso a richiedere, quindi anche in questo caso sussiste la percezione diretta del beneficio che ottiene in contropartita. In buona sostanza, sussiste la consapevolezza che senza il pagamento della tassa non è possibile ottenere il documento.

Per contro, se un soggetto passivo si trova nelle condizioni di doversi potenzialmente accollare un esborso, magari di rilevante entità, finalizzato solo ed esclusivamente all'adempimento di obblighi d'imposta riconducibili tout court ad una previsione normativa astratta come quella sancita dal DPR 917/86 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi), ecco sopraggiungere un naturale interrogativo sul come sia possibile minimizzare tale sacrificio pecuniario. E va detto che ciò è talvolta possibile senza incorrere in alcuna violazione di legge.

Immaginiamo un professionista lavoratore autonomo tenuto al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Stante la progressività del tributo, qualora si trovasse in prossimità della fine dell'esercizio e con l'opportunità di ottenere un incarico professionale il cui compenso lo farebbe inevitabilmente ricadere sullo scaglione IRPEF più elevato, potrebbe decidere di rinviare all'anno successivo la prestazione e soprattutto l'incasso dell'onorario, per l'appunto al fine di sottrarsi al maggiore prelievo tributario. Una scelta di questo tipo non potrebbe in alcun modo essere ritenuta censurabile ed il risparmio sul tributo riguardante l'esercizio chiuso sarebbe da considerare ovviamente lecito.

Nel caso di una società commerciale, abbattere l'imposta dovuta in base alle possibilità contemplate dalla normativa fiscale, dai principi contabili e dalla prassi (intesa in senso tecnico come le circolari interpretative e le risoluzioni), è una condotta ovvia e pienamente condivisibile. Si pensi allo sfruttare la deducibilità dei costi correttamente imputati nel rispetto dell'inerenza e della competenza, oppure all'investire in immobilizzazioni, magari in prossimità di fine esercizio compensando l'utile derivante da un buon fatturato raggiunto fino a quel momento, ferma restando l'osservanza dei coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31.12.1988. O ancora all'applicare un'imposta sostitutiva vantaggiosa per rivalutare opportunamente un cespite (o una partecipazione) già in precedenza iscritto all'attivo dello stato patrimoniale, con la finalità di ridurre possibili future plusvalenze in caso di cessione. Fin qui è tutto lecito e normale.

Molto diverso è invece il comportamento di chi intende sottrarsi al fisco con stratagemmi più o meno palesi. Il contrabbandiere che attraversa il confine di stato al di fuori di un valico e trasporta dei beni che dovrebbero essere assoggettati a diritti doganali, è consapevole di commettere una chiara violazione poiché non adempie all'obbligazione tributaria doganale che sorge nel momento in cui si accinge ad attraversare il confine stesso e, se viene colto sul fatto, non sussistono incertezze riguardo le sue responsabilità. In egual modo, il contribuente che volutamente omette di riportare, in tutto o in parte, nella propria dichiarazione dei redditi i componenti positivi che ha conseguito durante il periodo d'imposta, si sottrae sostanzialmente

agli obblighi dichiarativi ed al versamento del tributo applicabile alla base imponibile in tal modo “occultata” agli occhi del fisco.

Le fattispecie sopra tratteggiate non generano particolari dubbi e la constatazione delle violazioni ricade nella “normalità” dei rapporti di forza tra Amministrazione Finanziaria e cittadino.

Le problematiche maggiori, invece, sorgono quando i comportamenti di chi intende sottrarsi all’obbligazione tributaria vengono posti in essere mediante sotterfugi e stratagemmi più o meno articolati e complessi.

Il discrimine tra risparmio d’imposta lecito e condotte illecite evasive o elusive, ha sempre rappresentato un tema di grande interesse in dottrina e in giurisprudenza, generando appassionati dibattiti che in passato hanno condotto a pronunce giurisprudenziali talora discordanti, in particolare per quanto concerne la materia dell’abuso del diritto, ovvero lo sfruttamento in modo distorto di una disposizione di legge al solo fine di sottrarsi al pagamento del tributo.

Omettendo di entrare nel merito di quest’ultimo tema che verrà adeguatamente affrontato nel paragrafo che segue - toccando altresì l’evoluzione del quadro normativo - e tralasciando le casistiche alquanto complesse che ricadono nella fiscalità internazionale, si ritiene invece opportuno richiamare una recente sentenza della Corte di Cassazione, più precisamente la n. 27550 del 30.10.2018, nella quale i Giudici hanno avuto modo di intervenire su una controversia attinente un’ipotesi di indebita deducibilità di costi e detrazioni IVA, riferiti ad un contratto di affidamento (poi riqualificato dall’A.F. in un finanziamento di fatto), stipulato da una società di capitali del panorama editoriale con un’altra società operante nel medesimo settore.

Risulterà infatti molto interessante notare come nella contrapposizione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, la prima determinata a sostenere la tesi dell’abuso ed il secondo impegnato ad ottenere il riconoscimento sulla correttezza delle scelte da lui furbescamente adottate, sia sopraggiunta una terza interpretazione da parte dei Giudici di legittimità.

In sintesi, l’Agenzia delle Entrate contestava alla società affidante di aver preconstituito ad hoc un accordo formale con l’intento di mascherare l’effettivo scopo dell’operazione, ossia generare dei costi che avrebbe poi dedotto in spregio all’art.108, comma 4, del TUIR ed alle norme sulla detraibilità dell’IVA.

Il contribuente impugnava l'atto di accertamento fino ad ottenere una pronuncia parzialmente favorevole in secondo grado da parte della Commissione Tributaria Regionale, che qualificava la condotta come sì finalizzata a conseguire un risultato vietato dall'ordinamento tributario ma, risalendo i fatti all'anno 1999, allorché il nostro ordinamento giuridico non aveva ancora recepito l'abuso in materia fiscale (come invece risultava già codificato nel sistema comunitario), il contribuente aveva diritto ad ottenere l'annullamento delle sanzioni comminate dall'Amministrazione Finanziaria, pur restando comunque valida l'azione di accertamento sulle imposte.

Nel caso di specie, la Suprema Corte ha approfondito la vicenda giungendo a conclusioni che aiutano ad inquadrare il comportamento [erroneamente] ritenuto elusivo dal Giudice Tributario di secondo grado, riconducendolo, questa volta, nell'alveo dell'**evasione fiscale** propriamente detta.

Si sottolinea che la giurisprudenza di legittimità, nella maggior parte delle sue pronunce, si è soffermata sulla sussistenza o meno di una condotta finalizzata ad ottenere un indebito risparmio d'imposta mediante pratiche elusive con responsabilità dirette a carico del contribuente. In questo provvedimento l'analisi ha invece riguardato sia il profilo dell'elusione/abuso che quello dell'evasione tradizionale, riconoscendo infine - come già detto - la sussistenza di quest'ultima.

In buona sostanza, gli ermellini hanno ritenuto che vada enunciato il seguente principio di diritto: "Il contribuente che non versa le imposte dovute a seguito della stipulazione di un negozio, correttamente qualificato sotto il profilo giuridico da parte dell'Amministrazione finanziaria, non pone in essere un comportamento elusivo, volto a conseguire un vantaggio fiscale in ragione di un uso distorto della normativa tributaria, ma risponde semplicemente della relativa evasione d'imposta e, pertanto, non trovano applicazione le disposizioni di legge e i principi elaborati dalla giurisprudenza, interna e unionale, in tema di abuso del diritto".

Appare evidente che il confine, talvolta labile, tra comportamenti leciti e illeciti finalizzati al risparmio delle imposte dovute, richieda un'attenta analisi da parte di tutti gli attori coinvolti nel processo decisionale, in primis dai vertici aziendali e dai loro consulenti che affrontano preliminarmente il problema ma, in seconda istanza, anche da parte dell'Amministrazione Finanziaria chiamata a vigilare nonché dagli Organi della giustizia tributaria eventualmente tenuti a pronunciarsi di fronte a contenziosi, purtroppo tutt'altro che rari.

E poiché, come vedremo, la linea di demarcazione tra lecito e indebito risparmio d'imposta si assottiglia fino quasi a sfumare soprattutto nel campo dell'elusione e ancor di più in quello

dell'abuso, dovrebbe ritenersi auspicabile in tal senso un sempre maggiore ricorso all'istituto giuridico dell'interpello, previsto dall'art. 10 bis – comma 5 – della L. 212/2000, ogniqualvolta le circostanze ne facciano ritenere consigliabile l'applicazione. In difetto di utilizzo di tale strumento preventivo, stante la complessità della materia, a fronte di un accertamento è assai probabile che le conseguenze per il contribuente possano rivelarsi sgradevoli ed imprevedibili.



## **Elusione e abuso del diritto**

L'elusione fiscale e l'abuso del diritto intersecano numerosi profili essenziali e qualificanti dell'ordinamento giuridico e fiscale. Entrambe le nozioni fanno riferimento a concetti sostanzialmente simili, vale a dire comportamenti del contribuente che, seppur formalmente riconosciuti da una determinata disciplina, danno luogo a benefici fiscali non previsti, sfruttando lacune e imperfezioni presenti in ogni sistema fiscale per ridurre a proprio vantaggio l'onere impositivo, senza però violare le direttive dell'ordinamento tributario.

La differenza tra i due termini è da ricercare in quella che viene definita la "condotta attiva" del contribuente, in particolare si qualifica come:

- abuso del diritto l'utilizzo delle norme fiscali in maniera distorta.
- elusione fiscale l'aggiramento delle norme tributarie.

I due concetti presentano una diversa matrice storica, mentre il tema dell'elusione è radicato nel nostro ordinamento ormai da diversi decenni, quello dell'abuso è di matrice comunitaria e ha assunto valenza generale solo di recente, grazie alla spinta proveniente dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

A tal proposito, fino al 1° settembre 2015, nel nostro ordinamento vigeva quale norma antielusiva "semi-generale", l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (15), avente lo scopo di contrastare comportamenti posti in essere prevalentemente da società che, pur non violando norme sostanziali tributarie, determinavano una riduzione dell'onere fiscale. In particolare si prevedeva "l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, dei fatti e dei negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti" (Ingrao,2016). Tale disposizione antielusiva sopramenzionata si poteva applicare limitatamente ai casi tassativamente previsti nel 3° comma, tra cui trasformazioni, fusioni, scissioni, conferimenti, cessione di aziende e di partecipazioni, cessioni di crediti.

In questi ultimi anni sono stati proposti alcuni disegni di legge in materia di abuso del diritto, caratterizzati sostanzialmente dall'eliminazione delle ipotesi stringenti contenute nel 3° comma dell'art. 37-bis e dall'estensione dell'applicazione a tutti i tributi del sistema fiscale. Con questa operazione si intendeva riunire i concetti in esame facendo rientrare l'abuso del diritto nell'ambito dell'elusione fiscale; l'art. 37-bis avrebbe così assunto le caratteristiche di "clausola generale antielusiva", ma queste proposte non vennero mai approvate.

Con l'art. 5 della legge n. 23 del 2014 si è conferita al Governo la delega sulla revisione delle vigenti disposizioni antielusive per unificarle al principio generale del divieto di abuso del diritto, proponendo un'articolata raccolta di disposizioni contenente un vasto insieme di principi e criteri direttivi, frutto di emendamenti sedimentati nel dibattito parlamentare, che in buona sostanza hanno riprodotto consolidate affermazioni giurisprudenziali.

L'art. 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, in tema di Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuente, disciplina l'abuso del diritto o elusione fiscale, collocando la disposizione non più nell'ambito di una legge settoriale qual è il D.P.R. n. 600 del 1973, ma in un provvedimento di portata generale, qual è lo Statuto dei diritti del contribuente, riferito a tutte le imposte del sistema, ove si è appunto introdotto l'art. 10-bis che recita:” *una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

A differenza dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, l'art. 10-bis non contempla l'ampia casistica di operazioni abusive, ma intende dettare semplici linee guida; la sua finalità è quella di “colpire i risparmi d'imposta qualificabili come patologici lasciando impregiudicata per i contribuenti la possibilità di pianificare la propria attività al fine di ottimizzare il carico fiscale e ottenere così un legittimo risparmio d'imposta” (Circolare 1/2018 G. di F., Vol. III).

Con l'avvento dell'art. 10-bis e la conseguente unione dei concetti di “elusione fiscale” e “abuso del diritto”, il decreto “esclude la rilevanza penale di queste violazioni denominandole abusive, anche quando la fattispecie comporti il superamento delle soglie di punibilità” (Pansardi, 2016); si sottolinea inoltre che, in base al **principio del favor rei**, le operazioni di elusione e di abuso non costituiscono reato nemmeno se commesse in passato. Essendo comportamenti “extra legem” che non possono essere sanzionati sul piano penale, è necessario però che vengano contrastati efficacemente al fine di non violare l'art. 53 della Costituzione secondo il quale: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva...”.

## La forma più grave di evasione: la frode penalmente rilevante

Nella sua accezione più generale la frode identifica quell'attività, svolta in mala fede, diretta a "ledere con l'inganno un diritto altrui" (Treccani).

La norma generale contenuta nella legge penale comune che persegue i comportamenti fraudolenti, si identifica nell'art 640 Codice Penale, il quale individua il reo in "chiunque, con artifici o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno".

I presupposti affinché si integri il reato vanno pertanto ricercati in tre passaggi essenziali:

- la condotta del reo che deve essere caratterizzata da azioni ambigue che a prima vista possono sembrare corrette pur essendo, in realtà, finalizzate ad imbrogliare la controparte e a carpirne la buona fede;
- l'induzione in errore, cioè interagire con la vittima in modo da farle percepire una situazione diversa rispetto a quella fattuale, che risulterà invece pregiudizievole dei suoi interessi;
- l'insorgenza di un danno patrimoniale a carico della parte offesa e di un parallelo vantaggio per l'agente (truffatore).

Volendo fare un parallelismo in materia civilistica, potremmo associare tale circostanza al "vizio del consenso negoziale", come peraltro enunciato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 7468 in data 31.03.2011: "...il contratto concluso per effetto di truffa di uno dei contraenti in danno dell'altro non è radicalmente nullo (ex art. 1418 c.c. in correlazione all'art. 640 c.p.), ma annullabile, ai sensi dell'art. 1439 c.c., atteso che **il dolo costitutivo del delitto di truffa non è ontologicamente diverso, neanche sotto il profilo dell'intensità, da quello che vizia il consenso negoziale**, risolvendosi entrambi in artifici o raggiri adoperati dall'agente e diretti ad indurre in errore l'altra parte e quindi a viziare il consenso allo scopo di ottenere l'ingiusto profitto mediante il trasferimento della cosa contrattata (Cass. 26 maggio 2008 n. 13566; Cass. 10 dicembre 1986 n. 7322)."

Nell'ambito tributario, in ossequio al principio di specialità sancito dall'art 15 del Codice Penale, si applicano le disposizioni previste dal D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, da considerarsi come la naturale evoluzione della legge 7 agosto 1982, n. 516 (all'epoca definita "manette agli evasori").

In tale comparto normativo, la principale fattispecie di frode fiscale è definita nell'art. 2, ma è opportuno fare un cenno anche all'articolo 3, analogo reato dichiarativo, e agli art. 8, 10 e 11 del medesimo D.Lgs. 74/2000.

All'interno del Capo I del decreto sopramenzionato, figurano i delitti in materia di dichiarazione, in particolare all'art. 2 viene definito il reato di "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", previsto qualora supporti documentali falsi riconducibili ad operazioni mai effettuate, definiti anche "f.o.i.", vengano registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o siano detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria, incaricata di controllarne l'effettività e la regolarità formale e sostanziale. Il concetto di inesistenza dell'operazione fiscalmente rilevante distingue al suo interno: operazioni oggettivamente inesistenti, sovrapprezzazioni ed operazioni soggettivamente inesistenti. La pena stabilita è la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni.

La Corte di Cassazione, in quanto all'**inesistenza oggettiva** di operazioni con riflessi sulle imposte dirette, ha chiarito che può definirsi *totale* o *parziale*, rispettivamente se la cessione di beni o la prestazione di servizi non sono mai avvenute oppure se sono avvenute in quantità minore rispetto a quelle dichiarate; attraverso questa categoria di operazioni, si produce dunque un elemento di costo fittizio che il contribuente dichiara e sfrutta per abbattere l'utile imponibile e di conseguenza l'imposta dovuta all'Erario.

Si parla di **sovrapprezzazione** relativamente al disallineamento totale o parziale riscontrato tra i costi dichiarati e quelli effettivamente sostenuti. Si perfeziona nell'aumento fittizio di passività inesistenti e ricorre "sia nell'ipotesi di inesistenza relativa (ovvero quando l'operazione vi è stata, ma per quantitativi inferiori a quelli indicati in fattura), sia nell'ipotesi di sovrapprezzazione qualitativa (ovvero quando la fattura attesti la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti)". (Cass. pen, sez. III, 25 ottobre 2007, n. 1996)

L'**inesistenza soggettiva** infine, distinguibile in interposizione fittizia ed interposizione reale, è caratterizzata dalla non corrispondenza tra il soggetto che ha eseguito la prestazione e colui che è indicato nella fattura. Questa falsa indicazione dell'emittente e/o del destinatario va ad invalidare la veridicità della transazione, consentendo all'utilizzatore di portare in deduzione costi effettivamente sostenuti e non documentabili ufficialmente e di detrarre indebitamente la relativa imposta sul valore aggiunto.

Orbene, se le responsabilità a carico di chi emette o annota in contabilità fatture relative ad operazioni in tutto o in parte **oggettivamente inesistenti** risultano abbastanza chiare e

inequivocabili, emergono per contro alcune problematiche riguardo ai casi nei quali le transazioni commerciali o le prestazioni di servizio sono realmente avvenute tra le parti ma, il soggetto economico che ha emesso la fattura, non corrisponde a chi ha effettivamente ceduto il bene o eseguito la prestazione d'opera.

Infatti, nella prassi accade non di rado che l'acquirente in buona fede registri nella propria contabilità documenti passivi (fatture d'acquisto) di fatto riconducibili a soggetti diversi rispetto al cedente/prestatore, i quali poi andranno a commettere violazioni tributarie penali indipendenti anche di natura dichiarativa, senza che il cessionario possa intuire tali circostanze.

In materia di IVA, notoriamente classificata tra i tributi "armonizzati", è stata più volte decretata l'indetraibilità dell'imposta per l'acquirente in presenza di fatture passive **soggettivamente inesistenti**, allorquando l'Amministrazione Finanziaria sia in grado di dimostrare che il cessionario era consapevole della condotta criminosa posta in essere dal proprio fornitore, o avrebbe dovuto perlomeno intuire l'anomalia documentale con l'uso della normale avvedutezza e diligenza (vgs. Corte di Giustizia Europea: sentenza 22.10.2015, causa C-277/14, PPUH Stehcemp; sentenza 13.2.2014, causa C-18/13, Maks Pen EOOD; ordinanza 6.2.2014, causa C-33/13, Jagiello, ecc.).

Allo stesso modo si è espressa la Corte di Cassazione con le sentenze nn. 9588/2019, 20298/2018, 2912/2018, 1116/2018, 23166/2017, 5406/2016 e 25779/2014, secondo la quale è da ritenere sufficiente che l'Agenzia delle Entrate dimostri come il soggetto fatturante fosse privo di una dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della fornitura, quindi sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti.

Tuttavia, per dimostrare la non sempre scontata evoluzione delle controversie in materia di f.o.i. soggettive, giova richiamare anche la recentissima sentenza n. 8205/30/19 depositata il 07.06.2019 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, in base alla quale è stato annullato il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che sanzionava il contribuente, riconoscendone in concreto la buona fede.

Quest'ultimo, secondo i Giudici Tributarî di primo grado, non poteva essere ritenuto responsabile della violazione in quanto il "fatturante" risultava dotato di una struttura organizzativa idonea all'esercizio dell'attività imprenditoriale (disponibilità di magazzini, mezzi e personale) e la fornitura dei beni acquistati era avvenuta praticando prezzi in linea con la concorrenza se non in taluni casi addirittura superiori

Passando ora all'art. 3 del Decreto Legislativo in parola, viene affrontata la "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici". Ricade in questa fattispecie colui che, fuori dei casi

previsti dall'art. 2, “al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento indica, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi”.

Bisogna puntualizzare che esistono soglie di punibilità al di sotto delle quali il reato non si configura. In particolare, l'imposta evasa, sia essa a titolo di Irpef o di Iva, deve superare i 30.000 euro e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, deve superare il 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, in ogni caso, superare € 1.500.000, ovvero, qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie sia superiore al 5% dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro.

La principale differenza rispetto al precedente articolo 2 risiede nel fatto che quest'ultimo “punisce unicamente la falsa indicazione di **elementi passivi** fittizi mentre, l'art. 3, sanziona anche l'inclusione nella dichiarazione di **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo”. (Soana, 2012)

Il delitto in commento ha natura di reato proprio, ciò significa che può essere commesso solamente da colui che possiede una precisa qualifica, quella di essere soggetto all'obbligo di tenuta delle scritture contabili oltre che alla presentazione delle dichiarazioni annuali sulle imposte dirette o sull'IVA. La pena prevista è come nell'art. 2 quella della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Al Capo II, comprendente i “Delitti in materia di documenti e pagamento delle imposte”, assume notevole rilevanza l'art.8, il quale disciplina il reato di “Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”. La pericolosità di tale azione va ricondotta al fatto che l'emissione di documenti fittizi, consente al soggetto che andrà ad annotarli sulla propria contabilità aziendale di abbattere l'utile d'esercizio e detrarre indebitamente l'IVA a credito, con evidente pregiudizio per le casse dell'erario. Quindi la frode dell'utilizzatore sarà subordinata e conseguente proprio all'azione posta in essere dal soggetto che è incorso nel reato *ex art. 8*.

In applicazione di quest'ultima norma, dal momento che il rilascio di più fatture per operazioni inesistenti è considerato reato unico, la prescrizione del delitto in questione decorre dalla data dell'ultimo di questi episodi. Se invece le fatture sono riferite a periodi d'imposta differenti, si configura una pluralità di reati.

La pena prevista, anche in questo caso, è della reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Di fronte all'occultamento o alla distruzione di documenti contabili, si applica l'art. 10 del D.lgs. 74/2000. Il reato permane fino al momento dell'accertamento fiscale ed è importante sottolineare che, al fine di "mantenerlo in essere", nel caso di impossibilità di ricostruzione del reddito o del volume d'affari, è consentita l'acquisizione presso terzi della documentazione occultata. Come nelle situazioni precedentemente descritte, la pena rimane quella della reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni.

È doveroso menzionare infine anche l'art. 11, concernente la "Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte". Il delitto in questione prevede la "punibilità del comportamento di chi al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relative a dette imposte, se l'ammontare delle imposte è superiore ad € 50.000,00, alieni simulatamente o compia altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace le procedure di riscossione". Il reato sopraggiunge unicamente quando l'attività fraudolenta ha il solo scopo di sottrarsi ai debiti o agli interessi relativi alle imposte sui redditi, se di contro la simulazione è finalizzata a debiti diversi, il delitto non sussiste.

La pena prevista è quella della reclusione da 6 mesi a 4 anni.

Alla luce dell'analisi sopra sviluppata, si desumono i tratti distintivi delle condotte fraudolente e la gravità che il legislatore ha inteso attribuire a queste violazioni, collocandole per l'appunto nel novero delle fattispecie penalmente rilevanti di natura delittuosa. Si ritiene opportuno sottolineare come assuma importanza determinante la condotta del reo, ovvero l'azione che deve essere inequivocabilmente posta in essere con il fine conclamato di ingannare l'Amministrazione. L'elemento soggettivo richiesto per la punibilità della frode va quindi individuato "...nel **dolo specifico**, non solo consapevolezza e volontà, ma perseguimento dello scopo di evadere il fisco" (Palmieri, 2009).

E per i reati che prevedono le soglie di punibilità, si renderà necessaria oltre alla sussistenza del dolo specifico di evasione, anche la consapevolezza dell'ammontare dell'imposta evasa e del superamento della soglia di rilevanza penale (Cassazione, Sez. III, 3 maggio 2017, n. 20897).

## Capitolo 2

### Effetti sociali dell'evasione

L'evasione fiscale è da sempre considerata uno dei principali freni alla crescita perché, oltre a ridurre le risorse per le politiche sociali e per la collettività, alimenta la corruzione, produce effetti distorsivi sul mercato falsando la concorrenza e si traduce in maggiori imposte per coloro che già le pagano. (Cremonese, 2018)

I principali effetti che si delineano sul piano economico sono di matrice allocativa, ridistributiva e macroeconomica, in particolare:

- Effetti allocativi:

L'allocazione delle risorse, secondo la scienza delle finanze, è una delle funzioni svolte dallo Stato che consiste nell'assegnazione delle risorse scarse a disposizione del cittadino/operatore economico con l'obiettivo di raggiungere la massimizzazione del beneficio a parità di costi, oppure la minimizzazione dei costi a parità di beneficio ottenibile; alla base di questo meccanismo si trova la **scarsità**, condizione necessaria affinché lo scambio avvenga.

Nelle economie di scambio, viene a determinarsi un continuo mutamento nella redistribuzione delle risorse rispetto all'allocazione originaria, finalizzato al raggiungimento dell'allocazione giudicata ottimale: tale circostanza, meglio conosciuta come **ottimo paretiano**, si verifica quando non è possibile aumentare il benessere di un consumatore senza peggiorare quello di un altro, cioè quando non esiste un'allocazione delle risorse migliore.

In un sistema economico perfettamente concorrenziale, in cui il prezzo uguaglia i costi marginali, è possibile raggiungere qualsiasi allocazione efficiente delle risorse, ottenibile attraverso un'altrettanta efficiente distribuzione del reddito. Nella realtà, una situazione di questo tipo è difficilmente riscontrabile, l'economia reale presenta infatti i connotati di una concorrenza imperfetta, caratterizzata da un'inefficiente allocazione delle risorse e dalla presenza di fallimenti del mercato.

L'evasione crea distorsioni di mercato penalizzando unicamente i cittadini che adempiono ai loro obblighi tributari e le imprese che, pur essendo in regola con il pagamento delle imposte, vengono danneggiate sia dall'aumento del carico fiscale, sia dalla concorrenza di quelle che evadono.



Queste ultime, e più in generale tutti gli evasori, beneficiano di costi decisamente inferiori, che permettono loro di competere sul mercato con prezzi di vendita più vantaggiosi rispetto ai concorrenti. Il risultato che ne deriva vede le imprese meno efficienti, ma che evadono maggiormente, sostituirsi a quelle più efficienti e oneste, costrette ad uscire dal mercato.

Nel lungo periodo questo meccanismo crea distorsione nell'allocazione delle risorse, perché esse tenderanno ad essere indirizzate verso quei settori ad alta evasione (come per esempio quello dei servizi e del commercio al dettaglio) incentivando, nel caso italiano, il fenomeno del nanismo della struttura produttiva e, più in generale, penalizzando la crescita e lo sviluppo economico.

- Effetti redistributivi:

In presenza di evasione la redistribuzione del reddito viene meno. Pertanto, l'utilità che deriva dalla funzione di benessere sociale è inferiore: per sopperire al mancato gettito fiscale e far fronte alla copertura finanziaria della spesa pubblica, lo Stato è costretto a chiedere ai cittadini una quantità superiore di reddito attraverso l'innalzamento delle aliquote fiscali, imponendo dunque obblighi tributari più severi a coloro che le imposte già le pagano. L'elevata tassazione di conseguenza spinge gli individui a spostarsi dal punto di equilibrio di Pareto efficienza, incentivandoli ad evitare la redistribuzione, poiché la disutilità che scaturirebbe dal cedere un'unità di reddito non verrebbe compensata dall'incremento di benessere sociale.

Conseguenze negative scaturenti dai perversi mancati effetti distributivi sopracitati si possono riscontrare anche sul piano dell'equità, secondo il principio della capacità contributiva. Infatti, l'imposta deve essere commisurata alla capacità che un soggetto ha di pagarla. Ma se lo Stato, per insufficienza di gettito a fronte di un alto livello di evasione, decide di aumentare la pressione fiscale a carico dei contribuenti onesti, i principi di equità orizzontale e verticale (per i quali, rispettivamente, "a uguale capacità deve corrispondere uguale imposta" e "a maggiore capacità deve corrispondere maggiore imposta") vengono meno.

- Effetti macroeconomici:

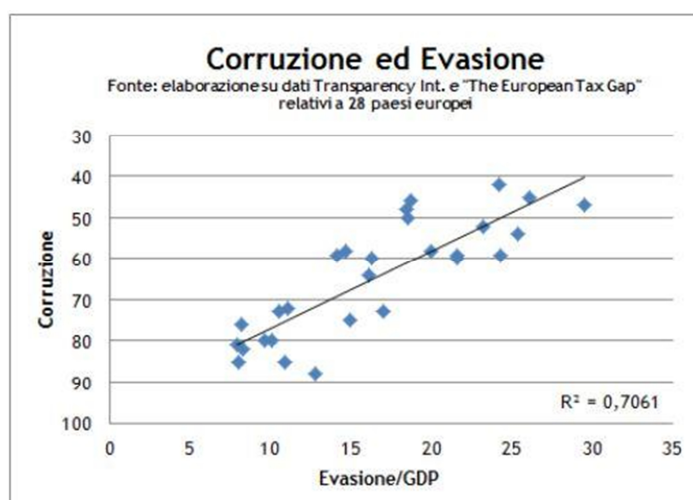
I danni più importanti sono riconducibili alla riduzione del gettito fiscale e delle entrate pubbliche che, a sua volta, si esplica in un forte peggioramento del disavanzo pubblico, ovvero maggiori spese rispetto alle entrate totali della pubblica amministrazione. Il mancato afflusso genera scompensi, a cui il policy maker tenta di sopperire applicando diverse

politiche risolutive, tra cui la diminuzione della spesa pubblica o l'aumento della pressione fiscale sui contribuenti, oppure ancora il ricorso all'indebitamento pubblico e quindi all'emissione di titoli di stato. Il decremento della spesa si traduce in termini di minore offerta di beni e servizi da parte dello Stato, a fronte di un mancato reperimento di entrate. Questo intervento permette da un lato di razionalizzare la spesa eliminando gli sprechi, dall'altro può rappresentare, di contro, un ulteriore aggravio economico per i contribuenti i quali vengono beffati dalla crescente pressione fiscale accompagnata dalla diminuzione della quantità e qualità dei servizi pubblici disponibili.

Ridurre l'evasione e portare alla luce quella porzione di economia sommersa potrebbe determinare un aumento delle entrate e, allo stesso tempo, una diminuzione delle uscite a carico dello Stato, riconducibili in particolare alle attività di monitoraggio e controllo fiscale finalizzate alla ricerca degli evasori nonché al recupero del mancato gettito tributario.

Un approfondimento a parte merita invece la diffusione dei fenomeni corruttivi, spesso correlati a situazioni di evasione fiscale e riciclaggio di denaro. Tecnicamente la corruzione viene definita come un reato bilaterale a concorso necessario, disciplinato negli art 318 e seguenti del codice penale, la quale si concretizza nel momento in cui un soggetto, a fronte del conseguimento di denaro o di altre utilità, agisce contro i propri obblighi e doveri.

Gli ultimi dati provenienti dall'analisi di Transparency International, sembrano confermare la correlazione esistente tra corruzione ed evasione (riportata nel grafico in basso), anche se non è ancora possibile stabilire un nesso causa-effetto tra le due condotte illecite in quanto, per talune situazioni, l'una può essere indifferentemente considerata strumentale all'altra nell'alimentazione di un vero e proprio circolo vizioso.



Nel 1995 è stato introdotto da Transparency International l'indice di Percezione della Corruzione (CPI), un indicatore statistico che misura il livello di corruzione nel settore pubblico e nella politica in diversi Paesi di tutto il mondo. La valutazione verte sull'opinione di esperti del settore e consiste nell'assegnazione di un numero che va da 0, per i Paesi in cui il fenomeno risulta essere molto diffuso, a 100, per quelli più virtuosi.

“Nell'anno 2019, l'Indice di Percezione della Corruzione vede l'Italia al **53° posto** nel mondo su 180 Paesi, con un **punteggio di 52 su 100**. È quindi la conferma di una lenta risalita del Paese nella classifica mondiale, ed è un dato che, peraltro, si riscontra anche nella classifica europea, dove l'Italia si sta allontanando dagli ultimi posti”. (Transparency International Italia, 2019)

Dal 2012 l'Italia ha guadagnato 10 punti scalando ben 19 posizioni, in particolare negli anni 2012 e 2014 che hanno rappresentato due momenti di svolta. Il primo per l'introduzione della Legge Severino, il secondo per l'istituzione dell'Autorità Nazionale Anticorruzione. Ad oggi, come in passato, i livelli più alti di corruzione si riscontrano nel settore pubblico: scarsa trasparenza e conflitti d'interesse sono le cause principali. Per cercare di diminuire questo dato sconcertante, è fondamentale che le istituzioni riacquistino la fiducia dei cittadini ed il primo passo dovrebbe essere quello di garantire trasparenza ed integrità.

Ritornando però alla correlazione tra reato corruttivo ed evasione fiscale, giova evidenziare che i rischi principali per i soggetti coinvolti sono essenzialmente legati alle modalità con le quali viene posta in essere la remunerazione del corrotto da parte del corruttore. Se si rende necessario retribuire il pubblico ufficiale affinché compia un atto in ragione del proprio ufficio, orientato a soddisfare gli interessi di chi lo corrompe, è naturale che venga adottata ogni possibile cautela finalizzata a circoscrivere le possibilità di essere scoperti.

La cronaca recente ha ripetutamente dimostrato che le dazioni di denaro, anche di rilevantissima entità, trasferite ad esempio nel settore delle grandi opere pubbliche da parte delle società appaltatrici in favore di soggetti che risultavano in grado di interagire con le stazioni appaltanti, avveniva sistematicamente mediante la creazione di fondi occulti, talvolta allocati in stati esteri o paradisi fiscali, la cui costituzione era stata resa possibile dall'annotazione nelle contabilità aziendali di costi fittizi, documentati da fatture relative ad operazioni in tutto o in parte inesistenti.

Senza entrare nel merito dei complicati meccanismi mediante i quali le transazioni finanziarie venivano concretamente realizzate, prevalentemente con l'interposizione di varie “società schermo”, appare chiaro come l'annotazione in contabilità dei costi fittizi sostenuti dalle

società appaltatrici per poter creare i fondi occulti, abbiano determinato il paradosso in base al quale tali oneri (illeciti) beneficiavano di una sostanziale completa deducibilità!

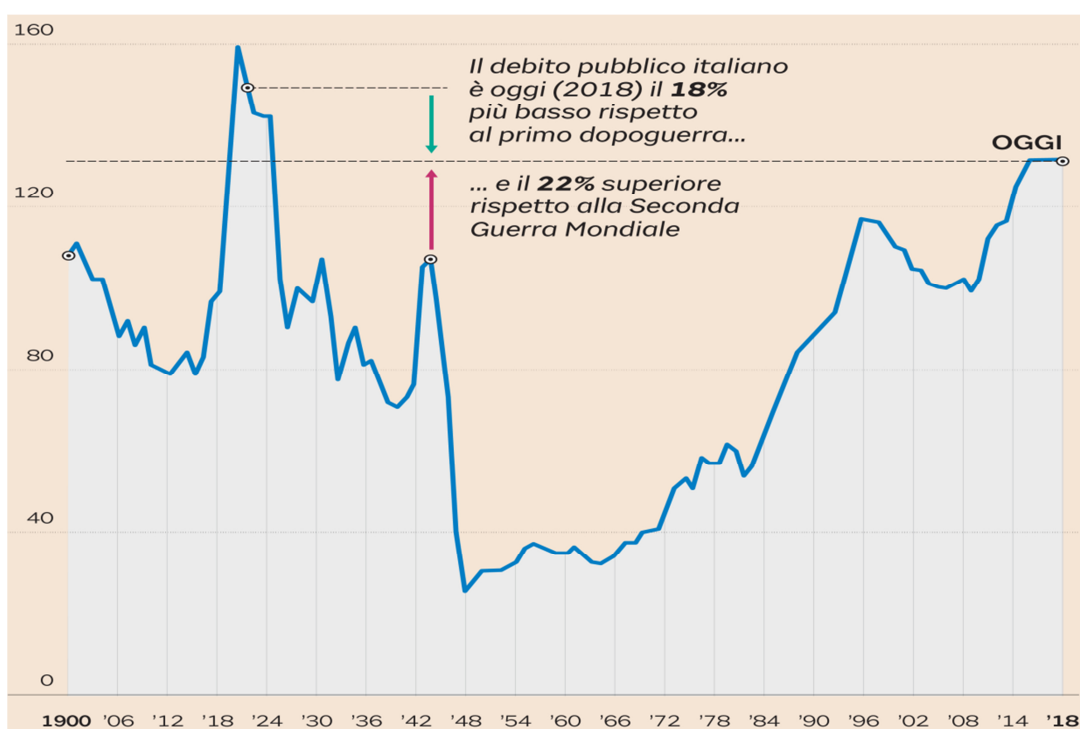
Infatti, l'esigenza di giustificare i passaggi di denaro "mascherandoli" da operazioni commerciali ancorché solo apparentemente regolari, dava luogo ad effetti in bilancio abbattendo l'utile d'esercizio e generando un minore gettito delle imposte dovute all'erario.

L'esempio sopra delineato, dimostra in modo emblematico che i fenomeni corruttivi sono spesso legati a comportamenti che ricadono a pieno titolo nell'evasione tributaria, quest'ultima peraltro di autonoma rilevanza penale allorquando si configurino – come nel caso esaminato - le ipotesi previste dal D.Lgs 74/2000, già oggetto di approfondimento nello specifico paragrafo del precedente Capitolo 1.

## La complessità delle cause che hanno determinato

### il livello attuale di indebitamento

La questione del debito pubblico, che ha radici ormai molto antiche, ha investito periodicamente e con elevata intensità il nostro Paese, dall'Unità d'Italia ad oggi. Facendo un rapido excursus sugli eventi che hanno caratterizzato lo scenario economico-sociale dell'Italia negli ultimi 160 anni, è possibile delineare quelle che sono state le principali cause di questa piaga sociale; tra queste emergono gli elevati costi sopportati per l'implementazione e il mantenimento dell'Unità (1861), quelli sostenuti dalle casse dello Stato per tentare di reagire alle svariate crisi nazionali ed internazionali, gli esborsi bellici che hanno caratterizzato le due guerre mondiali, ecc.. Si veda a tal fine la rappresentazione grafica seguente:



Dal 1946 al 1967 l'Italia poté godere di un trentennio in cui, per la prima volta, il debito non rappresentava una situazione emergenziale attestandosi sempre sotto il 42% del rapporto Debito/PIL, con un minimo storico nel 1964, anno in cui toccò addirittura il 27%. Con l'inizio degli anni '70 il debito iniziò lentamente a salire: questo fu infatti un decennio caratterizzato da una scarsa crescita del PIL (in media del 3,4% all'anno) e dal decollo dell'inflazione, causato dalla crisi petrolifera. In quegli anni l'indice dei prezzi al consumo si impennò in tutto il mondo. In Italia, dal 5,2% del 1972, vola al 19% del 1974 e si mantiene attorno al 15% fino alla fine del decennio, quando risale fino ad uno spaventoso 21,7%". (Saccò, 2018)

Dalla fine degli anni '70 la situazione iniziò a mutare drasticamente con l'avvento di due importanti novità all'interno della politica monetaria italiana: l'entrata nello SME del '79 e il divorzio del Tesoro dalla Banca d'Italia nell'81. Separazione, quest'ultima, a lungo dibattuta, grazie alla quale via Nazionale si liberava dall'obbligo di acquistare i titoli di Stato invenduti sul mercato ed ottenendo l'autonomia nelle scelte di politica monetaria. Un'autonomia che avrebbe portato, di lì a poco, ad un aumento dei tassi d'interesse medi sui titoli di Stato e ad una conseguente ulteriore crescita del debito pubblico.

Per tutto il decennio l'Italia continuò a chiudere i bilanci dello Stato con saldi primari negativi, a differenza delle altre economie europee ormai abituate a tenere i conti in attivo.

Comparando la situazione fiscale italiana degli anni '80 con quella degli altri paesi dell'Europa, emergono dati interessanti: all'epoca la spesa pubblica dell'Italia si attestava al 39% del PIL, a differenza della Francia e della Germania, rispettivamente intorno al 47% e al 45%. Questi Paesi, tuttavia, avevano rapporti Debito/PIL di gran lunga inferiori al nostro, ed è quindi ragionevole dedurre che la colpa del nostro debito non fosse ascrivibile esclusivamente alla spesa pubblica eccessiva. Addentrandosi più nel particolare, si scoprì infatti che le entrate fiscali in Italia (34% del PIL) erano circa 10 punti in meno rispetto a Germania e Francia, nonostante il livello di pressione fiscale non fosse inferiore a quello dei paesi sopra menzionati. Tra le cause principali di questo scarso gettito e, conseguentemente, dell'esplosione del debito pubblico italiano negli anni '80, si trova anche l'evasione, punto focale di quest'analisi. Negli anni successivi l'Italia, a fronte del maggior numero di importazioni rispetto a quello delle esportazioni, si vide costretta ad alzare i tassi in misura superiore rispetto agli altri paesi dell'Unione Europea, per il rischio di svalutazione e di forte instabilità politica. Nel mentre il debito continuò a crescere, fino ad arrivare nel 1994 al 121,8% del PIL.

Dal 1996 al 2001 si registrò una piccola inversione di tendenza: i tassi di sviluppo tornarono a livelli accettabili, la nostra adesione al trattato di Maastricht del '92 contribuì ad una forte riduzione dei tassi d'interesse e, ormai sulla cresta di quest'onda positiva, il debito pubblico e la spesa per interessi iniziarono a scendere mentre le entrate cominciarono lievemente ad aumentare.

Con l'introduzione dell'euro nel 1999 la situazione avrebbe potuto migliorare ulteriormente perché, grazie alla stabilizzazione dei cambi e alla riduzione dei tassi d'interesse, era ragionevole aspettarsi una parallela contrazione del debito pubblico. Tuttavia non fu così.

Il rapporto Debito/PIL rimase stabile fino al 2008 attestandosi intorno al 105%, ma l'avvento della crisi del 2008 lo fece riesplodere raggiungendo negli anni successivi il picco del 132% (Ministero Economia e Finanza).

Ad oggi il debito pubblico italiano si aggira intorno al 132% del PIL ma, stando alle previsioni della società di ricerca economica britannica Capital Economics, è destinato a salire ulteriormente e tra 10 anni potrebbe raggiungere il 145% del PIL. I motivi di questa scoraggiante proiezione sono vari, dalle scarse previsioni di crescita economica (quasi prossime allo zero) alla massiccia spesa per interessi sul debito, che aumenterà inesorabilmente.

A proposito di quest'ultima, essa può calare unicamente in due modi: o ripagando il debito pubblico (con una preventiva riduzione delle spese primarie o un aumento delle tasse) o rifiutandosi di pagare gli interessi e rimborsare il debito stesso, andando quindi in default. Ad oggi la spesa pubblica in Italia ammonta a 854 miliardi di euro (ovvero il 45,5% del PIL) ed eccede quello che lo Stato può permettersi. A lungo si è dibattuto sulle politiche di taglio alla spesa: c'è chi si trova d'accordo e chi, invece, sostiene rappresentino un'ulteriore dose di austerità che peggiorerebbe ulteriormente la situazione attuale. In realtà i tagli alla spesa comportano maggiore rigidità solo nel momento in cui vengono realizzati per ridurre il deficit pubblico (la differenza tra spese ed entrate dello Stato), togliendo risorse all'economia e scatenando effetti recessivi. Diversamente, se i tagli venissero impiegati per ridurre la tassazione, a parità di deficit, produrrebbero effetti assolutamente positivi sull'economia, implementandone l'efficienza e la competitività.<sup>1</sup>

Per ridurre pressione fiscale e debito pubblico occorrerebbe dunque ridurre in primis la spesa: in particolare si dovrebbe intervenire su tutte le voci di spesa nelle quali l'Italia spende, in relazione al PIL, più dei paesi con i quali si confronta. Inoltre, ci si dovrebbe concentrare sulla riorganizzazione dei servizi pubblici con l'obiettivo di incentivarne l'efficienza: ad esempio, attraverso la digitalizzazione della Pubblica Amministrazione, oltre che con riforme della sanità, della giustizia e del sistema educativo.

Purtroppo gli ostacoli alla riduzione della spesa pubblica italiana abbondano: dalla significativa e delicata presenza di esborsi per pensioni e sanità, alla difficoltà di colpire solo le amministrazioni che sprecano isolando quelle più virtuose. Guardando avanti, al fine di migliorare la situazione, sarebbe probabilmente utile rendere più istituzionale il processo di

---

<sup>1</sup> Cottarelli, La lista della spesa

revisione della spesa seguendo approcci di performance budgeting simili a quelli di altri paesi più avanzati come Regno Unito, Australia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Francia e Austria.



## Impatto dell'evasione sul debito pubblico

Per affrontare efficacemente il tema sarà opportuno disporre di informazioni omogenee raccolte da una fonte autorevole, che per l'appunto è stata individuata nell'Istituto Nazionale di Statistica.

Considerando che i dati ufficiali si riferiscono all'economia non osservata, definizione che assorbe sia l'evasione fiscale in senso stretto che il lavoro nero e le attività criminali correlate al traffico di stupefacenti, alla prostituzione e al contrabbando, si è scelto di effettuare l'analisi prendendo in considerazione anche questa platea allargata di fenomeni che, come noto, concorre alla determinazione del PIL.

Dati ufficiali [Istat](#):

<b>Italia (in milioni di €)</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>Economia sommersa</b>	189.190	189.941	196.005	190.474	191.838
<b>Da Sotto-dichiarazione</b>	99.080 (6,8% sul valore aggiunto)	99.444 (6,9% sul valore aggiunto)	99.542 (6,8% sul valore aggiunto)	93.214 (6,3% sul valore aggiunto)	95.383 (6,3% sul valore aggiunto)
<b>Da Lavoro irregolare</b>	71.509 (4,9% sul valore aggiunto)	72.299 (5,0% sul valore aggiunto)	78.068 (5,4% sul valore aggiunto)	77.383 (5,2% sul valore aggiunto)	78.010 (5,1% sul valore aggiunto)
<b>Altro (fitti in nero, mance)</b>	18.601 (1,3% sul valore aggiunto)	18.199 (1,3% sul valore aggiunto)	18.396 (1,3% sul valore aggiunto)	19.877 (1,3% sul valore aggiunto)	18.445 (1,2% sul valore aggiunto)
<b>Attività illegali (traffico di droga, contrabbando, prostituzione)</b>	16.430 (1,1 sul valore aggiunto)	16.548 (1,1% sul valore aggiunto)	16.884 (1,2% sul valore aggiunto)	17.099 (1,2% sul valore aggiunto)	17.981 (1,2% sul valore aggiunto)
<b>Economia non osservata (economia sommersa + illegale)</b>	205.620	206.490	212.889	207.573	209.819
<b>Valore aggiunto</b>	1.448.021	1.444.106	1.457.859	1.485.086	1.517.531
<b>PIL (Valore aggiunto + economia non osservata)</b>	1.613.265	1.604.599	1.621.827	1.652.153	1.689.748
<b>% economia non osservata sul valore aggiunto</b>	<b>14,2%</b>	<b>14,3%</b>	<b>14,6%</b>	<b>14,0%</b>	<b>13,8%</b>
<b>% economia non osservata sul PIL</b>	<b>12,7%</b>	<b>12,9%</b>	<b>13,1%</b>	<b>12,6%</b>	<b>12,4%</b>

[Tabella 1](#)

Nella Tabella 1 l'Istat fornisce i dati relativi all'economia non osservata in Italia, nel quinquennio che va dal 2012 al 2016; con "economia non osservata" si intende quell'insieme di attività, comprendente l'economia sommersa ed illegale, che contribuiscono alla crescita del PIL ma che non sono soggette a tassazione in quanto non regolarmente registrate.

Da questi valori si evince un andamento crescente dell'economia non osservata dal 2012 al 2014, anno in cui si è raggiunto il picco massimo con una percentuale del 13,1% sul PIL e un valore pari a 213 miliardi di euro, un successivo decremento nell'anno 2015 di circa 5 miliardi di euro ed un ulteriore incremento nel 2016, dove l'economia non osservata ha raggiunto quota 210 miliardi, pari al 12,4% del PIL e al 13,8% del valore aggiunto. A tal proposito appare utile chiarire la differenza tra il concetto di PIL e quello di valore aggiunto: il primo si riferisce al valore complessivo di tutti i beni e servizi finali prodotti all'interno dello Stato in un determinato periodo, il secondo "misura l'apporto che ciascuna unità economica fornisce alla formazione del PIL" (Treccani). Relativamente all'ultimo dato, è da sottolineare che la diminuzione di 0.2 punti percentuali rispetto al 2015 (in cui si attestava al 14%) è da riferirsi alla riduzione del sommerso economico (dal 12,8% al 12,6%) in seguito alla stabile incidenza dell'economia illegale (1,2%). Per quanto riguarda la composizione dell'economia non osservata del 2016 si registrano alcune variazioni rispetto all'anno precedente, il valore aggiunto legato alla sotto-dichiarazione e quello relativo all'impiego di lavoro irregolare continuano ad essere le componenti più significative e rilevanti, portandosi rispettivamente al 45,5% e al 37,2% del totale dell'attività economica non osservata; in merito alle componenti minori, mance, fitti in nero si attestano intorno all'8,8%, mentre il peso delle attività illegali aumenta di 0,4 punti rispetto al 2015, raggiungendo l'8,6%. (L'economia non osservata nei conti nazionali, Istat 2018)

Anno	% Debito/PIL	PIL (mld di euro)	Debito (mld di euro)	% Ec. Non Osservata/ PIL	% Ec. Non Osservata/ Debito
2012	123,40%	1.613.265	1.990.769	12,7%	10,3%
2013	129,00%	1.604.599	2.069.933	12,9%	9,9%
2014	131,80%	1.621.827	2.137.568	13,1%	9,9%
2015	131,60%	1.652.153	2.174.233	12,6%	9,5%
2016	131,4%	1.689.748	2.220.329	12,4%	9,4%

[Tabella 2](#)

Giova ricordare che il debito pubblico è costituito dalle passività finanziarie lorde, quali depositi e monete, titoli obbligazionari e prestiti, registrate al loro valore nominale e relative al settore delle amministrazioni pubbliche, suddiviso a sua volta nei tre sotto-settori dell'amministrazione centrale, delle amministrazioni locali e del settore previdenziale pubblico. Si calcola avvalendosi di criteri e metodi previsti dal Regolamento del Consiglio delle Comunità Europee n.549 del 2013 afferente al sistema europeo dei conti nazionali e

regionali e in particolare nel Regolamento comunitario n. 479/2009 relativo alla Procedura per i Disavanzi eccessivi.

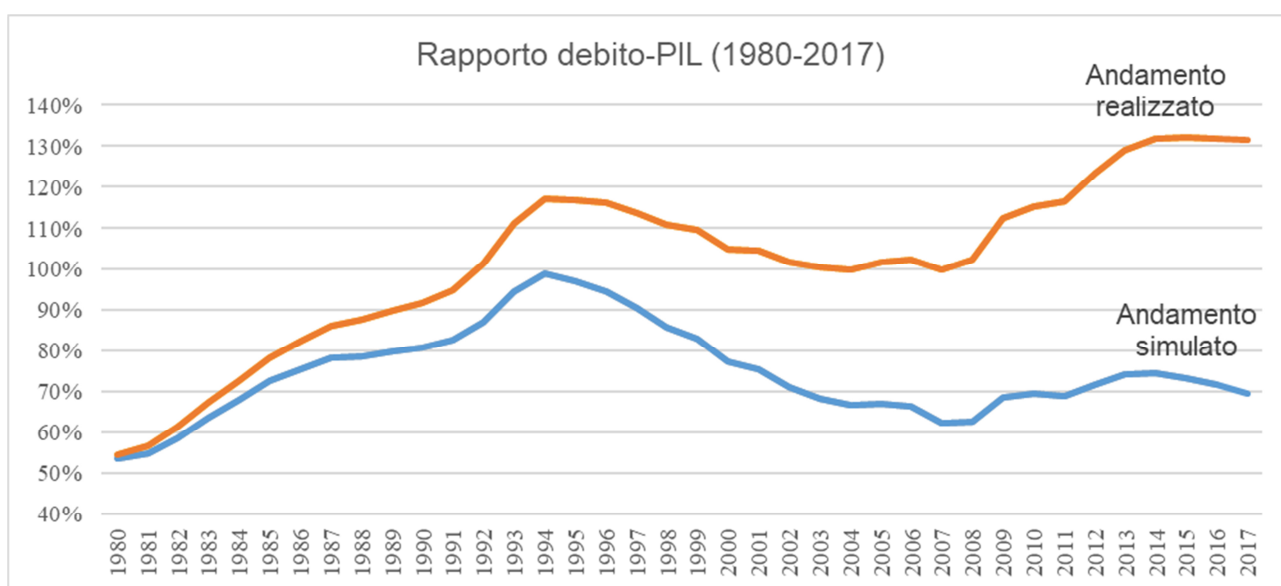
Come già accennato in precedenza, la fase espansiva del debito per cui ancora l'Italia ne sta pagando le conseguenze è quella ricompresa nell'arco temporale dal 1974 al 1994. A seguito della crisi petrolifera del 1973, che vede esplodere inflazione e carovita raggiungendo alla fine del decennio quota 21,7%, il debito aumenta notevolmente ma non rischia l'esplosione, stabilizzandosi nel corso del decennio al 60% del PIL; nell'81 la situazione inizia a precipitare. In un contesto caratterizzato da una pesante stretta sui tassi ad opera della Fed e da una conseguente mini-recessione, si verifica l'evento che tanto ha fatto discutere politici, economisti e stampa specializzata: il "divorzio" tra Tesoro e Bankitalia, avviato dal Ministro del Tesoro Andreatta e dal Governatore della Banca d'Italia Ciampi. Tale decisione, mirata soprattutto alla riduzione dell'inflazione, diede maggiore autonomia alla Banca d'Italia nella conduzione della politica monetaria e questa maggiore autonomia portò ad un aumento dei tassi d'interesse sui titoli di stato e alla forte crescita del debito pubblico degli anni ottanta. Successivamente nel 2007 si registrerà un'importante flessione anche sotto il 100% del PIL ma poi, con l'avvento della crisi del 2008, con la patologica inefficienza della Pubblica Amministrazione accompagnata dalla sempre più pericolosa instabilità politica generatrice di aumenti nello spread e nella spesa per interessi e con l'assenza totale di crescita, si tornerà ai pericolosi livelli dei primi decenni del '900, raggiungendo valori superiori al 130% del PIL.

Dopo aver tratteggiato l'evoluzione recente del debito, è doveroso un raffronto rispetto al fenomeno dell'evasione e del sommerso.

Come rilevabile dai dati contenuti nella Tabella 2, nel quinquennio 2012-2016, l'incidenza dell'economia non osservata rispetto all'entità del debito pubblico progressivamente accumulato e fotografato per singola annualità, appare in costante regressione, passando dal 10,3% del 2012 al 9,4% del 2016. Purtuttavia, il dato di per sé positivo offre una rappresentazione che può essere fuorviante in quanto, in termini assoluti, l'economia non osservata ha subito nel periodo in esame un andamento ondivago e, pertanto, il decremento percentuale costante è da attribuire alla crescita del debito pubblico considerato per il calcolo in trattazione.

Una simulazione condotta dall'Osservatorio CPI, conferma come il parziale abbattimento dell'evasione possa produrre effetti positivi sui conti pubblici del nostro Paese: alcune stime riportano che se nei decenni precedenti al periodo in trattazione l'evasione fosse stata di un ottavo più bassa, probabilmente le entrate dello Stato sarebbero state più alte di almeno 1

punto percentuale di PIL rispetto a quelle effettive. Tale incremento, se fosse avvenuto a partire dal 1980 mantenendo invariati i parametri macroeconomici, avrebbe garantito a fine anno 2017 un rapporto debito pubblico/PIL molto più gestibile livellandosi al 70%, contro il 131,5% effettivamente raggiunto, producendo conseguenze positive sul piano macroeconomico: l'innalzamento di un punto percentuale dell'avanzo primario, l'abbattimento delle spese per interessi sul debito grazie alla bassa accumulazione di quest'ultimo e la minore esposizione del Paese agli attacchi speculativi, che dall'anno 1992 hanno contribuito largamente all'innalzamento del debito. (Gratteschi, 2017)



Fonte: elaborazione Osservatorio CPI – Unicatt su dati Banca d'Italia e MEF.

Alla luce delle valutazioni illustrate, appare chiaro come l'economia non osservata e l'evasione fiscale in particolare, che ne rappresenta la componente più significativa, abbiano contribuito e contribuiscano tuttora al trend dell'indebitamento che affligge la nostra economia, pur non potendone essere ritenute le uniche cause determinanti.

## **Strumenti di contrasto all'evasione e atteggiamento della politica**

Senza ritornare sugli aspetti che potrebbero influenzare il senso di responsabilità del cittadino al fine di assolvere correttamente gli obblighi di compartecipazione al gettito tributario, già menzionati nel Capitolo 1 del presente lavoro, si ritiene ora opportuno focalizzare l'attenzione sui metodi che l'Amministrazione finanziaria pone in essere per contrastare i fenomeni di evasione e sui segnali che la politica ha trasmesso in merito durante gli ultimi decenni.

L'azione di contrasto esercitata sul campo viene sviluppata in sinergia dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza tramite l'esecuzione di verifiche, controlli, accertamenti bancari e patrimoniali, sequestri, confische e indagini oltre i confini dello Stato mediante l'utilizzo di strumenti di cooperazione internazionale.

Occorre preliminarmente indicare i riferimenti di legge dai quali discendono i poteri ispettivi demandati agli organi dell'Amministrazione finanziaria. Questi vanno individuati nei provvedimenti di seguito specificati:

- Legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante “Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”;
- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto” in particolare agli artt. 52 (Accessi, ispezioni, verifiche) e 53 (Presunzioni di cessione e di acquisto);
- D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi” con riferimento agli artt. 32 (Poteri degli uffici) e 33 (Accessi, ispezioni e verifiche).

Mentre i due decreti più recenti hanno mantenuto negli articoli citati la loro pressoché originaria impostazione, la legge 4/1929 che al suo varo conteneva ben 63 articoli, trattandosi di un testo risalente al ventennio fascista, ha subito in conseguenza del processo di democratizzazione del Paese un progressivo ridimensionamento, tanto che ad oggi “sopravvivono” poco più della metà degli articoli a suo tempo approvati.

Una definizione chiara di cosa sia in concreto una **verifica** fiscale, è individuabile nella Circolare n. 1/1998 del 20 ottobre 1998, emanata dal Comando Generale della Guardia di Finanza, nella quale veniva descritta come un'attività ispettiva di ampio respiro, ovvero *“un'indagine di polizia amministrativa finalizzata a: – prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie; – qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto. Può essere eseguita nei confronti*

*di qualunque persona fisica, giuridica, Società di persone o Ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale”.*

Le verifiche vengono suddivise in:

GENERALI, riguardanti le II.DD., l’IVA e gli altri tributi, il cui riscontro riguarda una o più annualità d’imposta;

PARZIALI, riguardanti il corretto adempimento delle prescrizioni in materia di un singolo tributo e in riferimento ad un anno specifico;

La durata della verifica non può superare i 30 giorni lavorativi, ma è prorogabile per altri 30 giorni, nei casi di particolare complessità dell’indagine (prescrizione introdotta con lo Statuto del Contribuente - L. 27.07.2000, n. 212).

Si definiscono **controlli** gli “interventi volti al riscontro di una parte della gestione amministrativa, di singoli atti o di particolari adempimenti extratributari o fiscali (ad es.: ricevuta fiscale, scontrino fiscale, ecc.)”. (Altalex)

Si distinguono a loro volta in controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni fiscali, inviti al contraddittorio, questionari, attività istruttorie esterne, controlli incrociati, detti anche di coerenza esterna.

Per quanto concerne gli **accertamenti bancari e patrimoniali**, trattasi di indagini che si avviano in due fasi, richiedendo dapprima l’autorizzazione e il rilascio del provvedimento da parte dell’Autorità preposta, procedendo poi con la notifica della suddetta autorizzazione all’istituto di credito o all’Amministrazione postale.

Nel corso dell’accertamento verrà richiesto al contribuente di dimostrare le operazioni che si riferiscono ai movimenti del conto bancario o postale a lui intestato e, in difetto di valide giustificazioni da parte di quest’ultimo, i movimenti sopra citati si considereranno, rispettivamente, corrispettivi imponibili non fatturati o pagamenti per operazioni passive non autofatturate.

Per quanto attiene alla **fiscalità internazionale**, si può affermare che trattasi di fenomeni evasivi che interessano soggetti economici che operano al di fuori dello Stato italiano e per tali ragioni richiedono attività ispettive con il coinvolgimento delle amministrazioni fiscali estere, in virtù delle convenzioni bilaterali sottoscritte con l’Italia da numerose nazioni del mondo intero. Lo scambio di informazioni si concretizza nel rispetto di schemi concordati secondo modelli dettati dall’O.C.S.E.. Giova peraltro ricordare che nell’ambito di questi

accordi di portata internazionale, si definiscono altresì le procedure da adottare per scongiurare le doppie imposizioni sui redditi conseguiti dai contribuenti residenti negli Stati firmatari (fino all'anno 2018 si contavano 96 nazioni firmatarie - fonte Mef).

Al di là dell'azione repressiva esercitata quotidianamente dall'Amministrazione finanziaria, è comunque doveroso sottolineare che alcuni provvedimenti legislativi in passato si sono dimostrati anch'essi efficaci nel contrasto preventivo dell'evasione.

Si pensi ad esempio all'introduzione degli obblighi sulla certificazione dei corrispettivi risalente all'arco temporale tra la fine degli anni 70 e la prima metà degli anni 80, periodo nel quale vennero introdotte le bolle di accompagnamento per i beni viaggianti (D.P.R. 6/10/78 n. 627), la ricevuta fiscale (D.M. 30.03.1992) e lo scontrino fiscale (D.M. 23.03.1983). Alcuni di questi obblighi sono tutt'ora in vigore a dimostrazione della loro validità (mentre la bolla di accompagnamento è stata abolita nell'agosto del 1996).

Agli inizi degli anni 90 vennero incrementati i poteri ispettivi adottando normative in deroga al segreto bancario (art. 18 legge 413/1991), così come si attuavano negli anni successivi delle vere e proprie campagne di contrasto finalizzate a controllare le posizioni fiscali di determinate categorie di contribuenti (verifiche mirate a carico di odontoiatri, amministratori di condominio, studi legali ecc.).

Anche l'introduzione di strumenti statistici come gli studi di settore (legge 29 ottobre [1993](#) n. 427) hanno contribuito nel tempo a favorire la compliance dei contribuenti e di conseguenza ad incrementare il gettito in favore dell'erario.

Come si può notare, gli interventi normativi susseguitisi e solo in piccola parte elencati in questo paragrafo, non sono mancati ed hanno contribuito insieme all'impegno degli organi di vigilanza e controllo a circoscrivere i comportamenti evasivi.

Ma è lecito chiedersi: come si pone realmente la politica rispetto al contrasto dell'evasione? Per rendere l'idea in modo diretto ed efficace bisognerebbe definire questo atteggiamento con un solo termine, ossia **ambiguo**.

Ciascun uomo politico è vincolato al consenso popolare il quale, ovviamente, risente in modo diretto delle iniziative che vengono attuate e degli effetti anche solo potenziali che ne possono derivare.

Purtroppo a fronte di queste azioni in qualche modo "virtuose" in quanto orientate a disincentivare l'evasione, si sono concretizzate quasi parallelamente iniziative di condono le

quali hanno vanificato l'effetto delle prime. Si vedano in proposito i dati riepilogati nella tabella seguente:

Anni	Serie storica dei principali condoni	Gettito riferito all'anno (in milioni di euro)	Coefficienti rivalutazione (Istat)	Gettito (in milioni di euro)
1973	Fiscale Valutario	1.549	14,50	22.465
1976	Fiscale Valutario	1.032	8,89	9.179
1982	Fiscale (Legge 516/1982) Condono Edilizio	1.258	3,46	4.351
1983	Fiscale (Legge 516/1982) Condono Edilizio	3.309	30,10	9.953
1984	Fiscale (Legge 516/1982) Condono Edilizio	914	2,72	2.486
1986	Fiscale (Legge 516/1982) Condono Edilizio	200	2,36	472
1988	Fiscale (Legge 516/1982) Condono Edilizio	369	2,15	793
1989	Sanatoria irregolarità formali (Legge 154/1989)	904	2,02	1.823
1990	Sanatoria irregolarità formali (Legge 154/1989)	227	1,90	432
1991	Condono tombale (Legge 413/1991)	530	1,79	947
1992	Condono tombale (Legge 413/1991)	5.901	1,70	10.002
1993	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	3.542	1,63	5.759
1994	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	395	1,57	618
1995	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	4.699	1,49	6.978
1996	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	2.178	1,43	3.112
1998	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	651	1,38	898
1999	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	212	1,36	288
2000	Concordato (1995) e Sanatoria scritture contabili	82	1,33	109
2002	Scudo fiscale	2.276	1,26	2.868
2003	Sanatoria fiscale (Legge 289/2002) concordato, chiusura liti, definizione ritardati o omessi versamenti, regolarizzazioni scritture contabili e del magazzino	17.579	1,23	21.605
2004	Sanatoria fiscale (Legge 289/2002) concordato, chiusura liti, definizione ritardati o omessi versamenti, regolarizzazioni scritture contabili e del magazzino	8.227	1,21	9.922
2005	Sanatoria fiscale (Legge 289/2002) concordato, chiusura liti, definizione ritardati o omessi versamenti, regolarizzazioni scritture contabili e del magazzino	1.807	1,19	2.141
2006	Sanatoria fiscale (Legge 289/2002) concordato, chiusura liti, definizione ritardati o omessi versamenti,	177	1,16	206



Anni	Serie storica dei principali condoni	Gettito riferito all'anno (in milioni di euro)	Coefficienti rivalutazione (Istat)	Gettito (in milioni di euro)
	regolarizzazioni scritture contabili e del magazzino			
2007	Sanatoria fiscale (Legge 289/2002) concordato, chiusura liti, definizione ritardati o omessi versamenti, 149 regolarizzazioni scritture contabili e del magazzino	149	1,14	170
2008	Sanatoria fiscale (Legge 289/2002) concordato, chiusura liti, definizione ritardati o omessi versamenti, 98 regolarizzazioni scritture contabili e del magazzino	98	1,11	108
2009	Scudo fiscale	5.219	1,10	5.736
2010	Scudo fiscale	916	1,08	994
2011	Scudo fiscale	95	1,05	100
2012	Scudo fiscale	154	1,02	157
2013	Scudo fiscale	84	1,01	85
2014	Scudo fiscale	102	1,01	103
2015	Emersione capitali all'estero (voluntary disclosure)	297	1,01	300
2016	Emersione capitali all'estero (voluntary disclosure)	4.228	1,01	4.275
2017	Emersione capitali all'estero (voluntary disclosure)	1.152	1,00	1.152
-	TOTALE	71.302	-	131.852

Fonte: Elaborazione Ufficio Studi CGIA su dati Istat e Fisco Oggi (rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate)

Sia ben chiaro, non si vuole affermare che il ricorso ai condoni abbia direttamente e completamente annullato l'efficacia delle azioni di contrasto e delle norme preesistenti finalizzate a prevenire e reprimere l'evasione. Piuttosto si ritiene che l'offerta di queste opportunità abbia contribuito ad ingenerare nei cittadini un certo senso di possibile impunità in presenza di violazioni tributarie anche ripetutesi nel tempo.

Le conseguenze di tale percezione appaiono abbastanza indiscutibili: un calcolo sul rapporto costi/benefici legato al rischio di essere sottoposti a verifica contrapposto all'ipotesi di potersi avvalere di un condono (che con cadenza più o meno regolare si prospetta all'orizzonte), determina scelte da parte di taluni contribuenti che, senza ombra di dubbio, non vanno di certo a favorire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari ai quali sarebbero tenuti.

È noto che nessun ordinamento giuridico può reggersi in assenza di sanzioni a carico di chi ne trasgredisce le norme. Il sistema tributario è strutturato in norme precettive e norme sanzionatorie, queste ultime, finalizzate ovviamente a disincentivare la violazione delle prime. Il susseguirsi di provvedimenti di condono adottati da tutti i governi prescindendo dal colore politico, seppur giustificati da più o meno urgenti necessità di cassa, ha provocato un inevitabile effetto sulla percezione del reale “rischio sanzionatorio” che dovrebbe incombere sul contribuente infedele.

Appare comprensibile che i rappresentanti eletti dal popolo cerchino in tutti i modi di dimostrare il più possibile la propria sensibilità rispetto agli interessi della base elettorale che li sostiene. Tuttavia, l’esigenza di soddisfare le aspettative degli elettori, tra le quali spicca il naturale desiderio di contenere l’onere tributario, si pone in conflitto con l’altrettanto vitale fabbisogno di risorse finanziarie indispensabile al funzionamento della macchina pubblica.

Un politico trasparente portatore di un progetto di lungo periodo dovrebbe forse privilegiare quest’ultima visione prospettica, proprio per salvaguardare il bene comune, ma, purtroppo l’esperienza lo dimostra, invece della lungimiranza nel nostro Paese a prevalere è quasi sempre e comunque l’interesse sul breve periodo, finalizzato a consolidare le rendite di posizione derivanti dal potere già conquistato (o che ci si accinge a conquistare in campagna elettorale).

Ne consegue che se da un lato vengono varati provvedimenti legislativi che sembrano efficacissimi nel contrastare l’evasione, come già detto, si osserva poi una vanificazione dei risultati positivi allorquando intervengono sanatorie e condoni, di fatto premianti nei riguardi dei cittadini che non hanno assolto i propri impegni nei confronti del fisco.

## Conclusioni

Come si è avuto modo di argomentare nello sviluppo di questo studio, la questione riguardante l'evasione fiscale in tutte le sue varie sfaccettature, rappresenta un fenomeno assai complesso i cui effetti si ripercuotono in modo estremamente rilevante su molteplici aspetti della vita sociale. La rilevanza del problema stimola da sempre accese discussioni che coinvolgono gli studiosi delle scienze giuridiche ed economiche, gli esponenti del mondo delle libere professioni, i politici e i rappresentanti delle categorie produttive.

I costi fiscali dell'evasione, così come descritti nei paragrafi che precedono, costituiscono un onere talmente gravoso da richiedere interventi trasversali ed azioni efficaci orientate a circoscriverne l'entità futura, pur tuttavia la discussione perenne intrapresa dagli attori sopra citati e, soprattutto, la mancanza di una chiara volontà politica di porre fine a tale malcostume, non lasciano intravedere significative inversioni di tendenza. Forse si renderebbe necessaria una spinta dal basso proprio da parte di tutti i cittadini, siano essi piccoli imprenditori, artigiani, commercianti o lavoratori dipendenti, nella consapevolezza che il mantenimento delle importantissime conquiste sociali ottenute nel secolo scorso, partendo a titolo di esempio dalla previdenza, dall'assistenza sanitaria pubblica, dal diritto allo studio e giungendo fino alle prestazioni sociali in favore delle persone più disagiate, costituiscono un patrimonio di valori e di civiltà che non può essere messo in pericolo da interessi più o meno corporativi.

Per contro, gli organi di informazione e certe azioni propagandistiche portate avanti da alcuni esponenti della vita pubblica hanno determinato una generalizzata percezione negativa sull'adempimento degli obblighi tributari, quasi dimenticando che trattasi di imprescindibili doveri di chiara ispirazione costituzionale.

I tratti essenziali del fenomeno riguardante l'evasione e gli strumenti per contrastarla, così come analizzati all'interno di questo lavoro, sono stati volutamente contrapposti all'atteggiamento di chi dovrebbe intervenire con fermezza per limitarne quantomeno il perdurare e, se possibile, ridurne l'impatto futuro.

Se è pacifico che dopo il fallimento e la definitiva archiviazione del modello comunista sia stata ormai universalmente riconosciuta la superiorità dell'economia di mercato capitalista, non è così certo che le teorie neoliberiste largamente recepite da molti paesi dell'occidente siano in grado di garantire ad oltranza la sostenibilità dei conti pubblici. A voler citare Milton Friedman, l'intervento dello stato dovrebbe essere ridotto al minimo in quanto i meccanismi del mercato sarebbero in grado di autoregolamentare il sistema e garantire i diritti di tutti.

Ma a parere di chi scrive anche questa visione sta mostrando i suoi limiti e la crisi del 2008 ne ha certamente amplificato la portata.

Piuttosto che sposare ciecamente il pensiero del predetto economista statunitense, è infatti probabile che un ricorso ad esempi di governo molto più vicini geograficamente, come quelli delle moderne socialdemocrazie scandinave, potrebbe condurre ad uno sviluppo maggiormente sostenibile nel lungo periodo e ad una più equa redistribuzione delle risorse.

Questo perché mediante l'oculato riparto dell'imposizione fiscale ed un intervento rilevante ma coerente con le preferenze espresse dagli scandinavi, lo Stato riesce a riequilibrare le inevitabili distorsioni del mercato e l'eccessivo accentramento di ricchezza nelle mani di pochi a danno dei molti.

Peraltro gli elevati livelli di tassazione che caratterizzano i paesi del Nord Europa, non sembrano affatto incentivare il ricorso all'evasione dei propri cittadini, anche se, va sottolineato, si sta parlando di culture diverse dove il diffuso senso civico e l'efficienza della pubblica amministrazione, contribuiscono al raggiungimento di questo equilibrio.

Si può quindi ipotizzare che in Italia, fino a quando la classe politica non sarà disposta ad utilizzare più equamente lo strumento della leva fiscale e ad accollarsi le conseguenze in termini di consenso derivanti da una seria e coerente lotta all'evasione senza la possibilità di ricorrere ad ambigue scappatoie, che tra l'altro minano la certezza del diritto, il problema sarà purtroppo destinato a conservare la sua inequivocabile rilevanza, con tutti i riflessi che ne derivano soprattutto sul piano dei conti pubblici, della tutela della concorrenza e dell'equità sociale.

## Bibliografia

CODICE CIVILE Approvato con Regio decreto 16 marzo 1942, n. 262

CODICE PENALE Approvato con Regio decreto 19 ottobre 1930, n. 1398

COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, 1998. Manuale Operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali-circolare n. 1/1998. Edizione Guardia di Finanza, Roma.

COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, 2017. Manuale Operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali-circolare n. 1/2018. Edizione Guardia di Finanza, Roma.

Corte di Cassazione 25 ottobre 2007, n.1996

Corte di Cassazione 31 marzo 2011, n. 7468

Corte di Cassazione 3 maggio 2017, n. 20897

Corte di cassazione 30 ottobre 2018, n. 27550

Costituzione della Repubblica Italiana

COTTARELLI, 2015. La lista della spesa. Feltrinelli

CREMONESI, 2018. I metodi per misurare l'evasione fiscale e il fenomeno italiano [online]  
Disponibile su <  
<https://www.diritto24.ilsole24ore.com/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2012/09/i-metodi-per-misurare--levasione-fiscale-e-il-fenomeno-italiano.php?preview=true>> [31 luglio 2019]

D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128

D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 160

D.M. 23 marzo 1983

D.M. 31 dicembre 1988

D.M. 30 marzo 1992

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

FISCO OGGI, 2017. Ocse-G20: a Parigi il progetto Beps entra nel vivo. Siglato l'accordo [online]. Disponibile su < <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-g20-parigi-progetto-beps-entra-nel-vivo-siglato-laccordo>> [7 luglio 2018]

FRANCESCHI, 2019. Il debito rischia di superare il 145% del Pil nei prossimi anni [online] Disponibile su <<https://www.ilsole24ore.com/art/il-debito-pubblico-rischia-superare-145percento-pil-prossimi-10-anni-AF7Y01J>> [4 agosto 2019]

ISTAT, 2016. Disponibile su< <https://www.istat.it/it/archivio/222223>> [13 luglio 2018]

ISTAT, 2018. L'economia non osservata nei conti nazionali [online] Disponibile su <<https://www.istat.it/it/archivio/222223>> [4 agosto 2019]

L. 7 agosto 1982, n. 516

L. 30 dicembre 1991, n. 413

L. 29 ottobre 1993, n. 427

L. 27 luglio 2000, n. 212

L. 31 dicembre 2009, n. 196

L. 11 marzo 2014, n. 23

L. 23 giugno 2014, n.89

MARRO, 2018. Debito pubblico: come, quando e perché è esploso in Italia [online] Disponibile su <<https://www.ilsole24ore.com/art/debito-pubblico-come-quando-e-perche-e-esploso-italia-AEMRbSRG>> [3 agosto 2019]

Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2016. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale [online]. Disponibile su < [http://www.mef.gov.it/inevidenza/documenti/Relazione evasione fiscale e contributiva\\_0926\\_ore1300\\_xversione\\_definitivax-29 settembre 2016.pdf](http://www.mef.gov.it/inevidenza/documenti/Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva_0926_ore1300_xversione_definitivax-29_settembre_2016.pdf)> [10 luglio 2018]

Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2018. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale [online]. Disponibile su < <http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2018/A6 - Relazione evasione fiscale e contributiva.pdf>> [10 luglio 2018]

MURPHY R., 2019. The European Tax Gap [online]. Londra: s.n. Disponibile su <[https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the\\_european\\_tax\\_gap\\_en\\_190123.pdf](https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf)> [5 luglio 2018]

NATOLI e INGRAO, 2016, Abuso del diritto ed elusione fiscale tra principi comunitari e regole interne, Università di Bologna, facoltà di Giurisprudenza

OECD, 2016. OECD ITALY'S TAX ADMINISTRATION – A Review of Institutional and Governance Aspects [online]. s.n. Disponibile su < <https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf>> [10 luglio 2018]

PALMIERI, 2009. Elusione e frode fiscale [online] Disponibile su < <https://www.altalex.com/documents/news/2011/09/28/elusione-e-frode-fiscale>> [23 luglio 2018]

PANSARDI, 2016. Il nuovo abuso del diritto tributario [online]. Disponibile su < <https://www.altalex.com/documents/news/2016/07/28/il-nuovo-abuso-del-diritto-tributario>> [20 luglio]

Regolamento (CE) 25 maggio 2009, n. 479

Regolamento (CE) 21 maggio 2013, n. 549

SACCO', 2018. Il conto. Come si è formato il debito pubblico italiano [online] Disponibile su < <https://www.avvenire.it/economia/pagine/come-si-e-formato-il-debito-pubblico-italiano>> [2 agosto 2019]

SIMONE Dizionari Online. Edizioni giuridiche. Disponibile su <<https://www.simone.it/newdiz/newdiz.php?action=view&id=1144&dizionario=6>> [16 luglio 2018]

SOANA, 2012. Appunti in materia di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di elusione fiscale [online]. Disponibile su <[https://www.giustizia.lazio.it/appello.it/form\\_conv\\_didattico/Relazione%20Gianluca%20Soana.doc](https://www.giustizia.lazio.it/appello.it/form_conv_didattico/Relazione%20Gianluca%20Soana.doc)> [23 luglio 2018]

TRASPARENCY INTERNATIONAL ITALIA, 2019. Indice di Percezione della Corruzione 2018: Italia al 53° posto nel mondo [online] Disponibile su <<https://www.transparency.it/indice-percezione-della-corruzione-2018-italia-al-53-posto-nel-mondo/>> [31 luglio 2019]

UFFICIO STUDI CONFCOMMERCIO, 2017. Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale [online]. s.n. Disponibile su <<https://www.confcommercio.it/documents/10180/13595349/Le+determinanti+dell%27evasione+fiscale.pdf/745457f7-a2e7-4397-81ba-1f61ef622ca6>> [4 luglio 2018]

VILLANI, 2011. Verifiche fiscali [online] Disponibile su <<https://www.altalex.com/documents/news/2011/04/05/verifiche-fiscali>> [6 agosto 2019]