

INTRODUZIONE

L'evasione fiscale è un problema rilevante e diffuso in molti Paesi del mondo e, in modo particolare, per la nostra società in quanto compromette la corretta funzionalità dei sistemi fiscali, minando la capacità dello Stato di raccogliere le entrate necessarie per finanziare i servizi pubblici e promuovere lo sviluppo economico. Inoltre, crea disuguaglianza fra i contribuenti, aumentando il carico fiscale che grava solo su quelli onesti; invece, i soggetti che evadono le tasse non contribuiscono al finanziamento dei servizi pubblici e delle politiche sociali. Si crea dunque un divario tra coloro che pagano i tributi e coloro che non lo fanno. Combattere l'evasione fiscale è fondamentale per garantire maggiore equità sociale, tale per cui tutti i cittadini partecipano alla spesa pubblica in proporzione alle proprie possibilità.

Si tratta dunque di un fenomeno che ha un impatto negativo sull'economia poiché riduce le entrate fiscali, aumentando il debito pubblico, e mette lo Stato in difficoltà economiche tali da non poter offrire servizi pubblici adeguati ai bisogni dei cittadini (salute, pensioni, assicurazione contro gli incidenti sul lavoro). L'evasione fiscale può avere conseguenze anche sulle imprese, che possono subire una concorrenza sleale da parte di quelle che evadono i tributi: lo Stato si vede dunque costretto a ridurre i servizi pubblici o ad aumentare la pressione fiscale al fine di recuperare il mancato gettito legato all'inadempienza degli imprenditori che operano fuori dall'economia legale.

L'evasione fiscale assume diverse forme, che vanno dall'omissione di redditi al trasferimento di capitali in Paesi a bassa tassazione, dall'uso di società fittizie per occultare le attività economiche alla manipolazione dei prezzi di trasferimento tra società affiliate. Queste pratiche illegali e dannose hanno un

impatto significativo sulle finanze pubbliche, sulle disuguaglianze sociali e sull'equità sociale.

Stando ai dati ufficiali, a livello mondiale l'Italia è uno dei Paesi con il più alto tasso di evasione fiscale ed è al primo posto a livello europeo. Si tratta di un tema ricorrente nel dibattito politico ed economico del Paese; infatti, nel corso degli anni vari sono stati i tentativi dei Governi di ridurre o arginare il fenomeno; tuttavia, spesso si sono rivelati inefficaci.

Si è scelto di affrontare il tema dell'evasione fiscale e della sua dimensione quantitativa in quanto si ritiene interessante capire come si manifesti il fenomeno evasivo, a quanto corrisponda l'entità di imposte evase annualmente e se il dato venga stimato correttamente dal Fisco. Si ritiene che analizzare l'evasione fiscale sia una grande opportunità per approfondire un tema di grande attualità e importanza sociale, con possibili ricadute anche sulle politiche pubbliche: studiare la sua dimensione quantitativa può aiutare ad identificare le categorie di contribuenti che sono più propense ad evadere e valutare l'impatto sociale che ne scaturisce; inoltre, può fornire utili indicazioni su come progettare politiche pubbliche adeguate a contrastare il fenomeno e a promuovere una maggiore trasparenza e *compliance* fiscale.

L'obiettivo dell'elaborato risiede nell'analizzare giuridicamente il fenomeno evasivo e nel ricostruire la sua dimensione quantitativa da un punto di vista alternativo rispetto a quello ufficiale adottato dall'Amministrazione finanziaria. La dimensione quantitativa dell'evasione rappresenta un aspetto rilevante per valutare l'entità del fenomeno e per adottare efficaci politiche di contrasto. Nel corso dell'elaborato ci proponiamo di esaminare nel dettaglio i principali metodi utilizzati per stimare l'evasione, valutandone anche i limiti. Attraverso l'analisi della letteratura scientifica e dei dati disponibili, cercheremo di fornire una panoramica esaustiva della portata del fenomeno evasivo, identificandone le principali cause ed effetti.

Lo scopo ultimo di questa tesi è quello di contribuire ad una maggiore comprensione del fenomeno evasivo come problema sociale ed economico, offrendo spunti utili per eventuali future ricerche.

Partendo dal presupposto che l'evasione fiscale è strettamente collegata al fenomeno dell'economia sommersa, ad oggi poco conosciuto in maniera rigorosa, ogni metodo utilizzato per quantificarla è pertanto caratterizzato da un alto grado di approssimazione. Ad ogni modo, nella ricerca si effettuerà un confronto tra i risultati ottenuti utilizzando il criterio *bottom up* con quelli derivanti dall'applicazione del metodo *top down*, adottato ufficialmente in Italia. Vedremo se vi sarà differenza di risultato ed eventualmente quale metodo sia da ritenere più affidabile.

La tesi è articolata in quattro capitoli: nel primo capitolo si andrà innanzitutto a trattare le caratteristiche del fenomeno evasivo, partendo dalla sua definizione e dalle differenze con i fenomeni del risparmio d'imposta, elusione, erosione e simulazione. Si andrà poi ad analizzare le sue principali cause e gli effetti che genera sia per la comunità che per l'evasore stesso. Infine, verranno esposte alcune delle forme in cui il fenomeno si può manifestare.

Il secondo capitolo si aprirà con l'esposizione della differenza fra evasione da accertamento ed evasione da riscossione. Si proseguirà con l'analisi delle procedure, degli organi e degli strumenti volti a contrastare e prevenire il fenomeno evasivo. Infine, verranno descritte le misure cautelari e il sistema sanzionatorio, tenendo in considerazione anche il quadro internazionale.

Nel terzo capitolo si andrà *in primis* a descrivere i metodi di stima dell'evasione, per poi procedere con il calcolo del *tax gap* ottenuto dalla loro applicazione. L'analisi si conclude con il confronto fra i risultati ottenuti e con la spiegazione dei motivi per cui il metodo *bottom up* sia ritenuto più affidabile.

Il quarto, e ultimo, capitolo sarà dedicato alle considerazioni conclusive, con le quali si andranno a commentare i risultati ottenuti dalla ricerca e si cercherà di dare una risposta al seguente interrogativo: *perché lo Stato dovrebbe sovrastimare l'evasione?*

CAPITOLO I: L'Evasione Fiscale

1.1 Definizione del concetto di "evasione": approccio economico-patrimoniale ed etico-sociale.

L'*evasione fiscale* è quel fenomeno sociale per cui i contribuenti non dichiarano al Fisco tutto o parte del proprio reddito, al fine di ridurre o eliminare l'importo delle imposte da pagare, sottraendosi al dovere di concorrere alla spesa pubblica. Si tratta di un fenomeno che si è evoluto nel corso dei secoli insieme al progresso economico, tecnologico e sociale, assumendo forme sempre più complesse e diffuse; ad ogni modo, il principio alla base dell'evasione fiscale, ossia l'intenzione di sottrarsi al pagamento dei tributi, è sempre lo stesso fin dai tempi antichi¹. Nel nostro ordinamento non esiste, tuttavia, una definizione univoca del fenomeno.

Dal punto di vista descrittivo, è costituita dall'insieme dei comportamenti attivi e/o omissivi che il contribuente mette in pratica in violazione di legge, al fine di ottenere un indebito vantaggio d'imposta, che altrimenti non avrebbe potuto conseguire. Un esempio di comportamento che dà luogo al fenomeno dell'evasione è rappresentato dalla dichiarazione fraudolenta, che consiste nella condotta del contribuente che utilizza fatture o altri documenti per dichiarare elementi passivi fittizi all'interno della dichiarazione IVA o della dichiarazione dei redditi, al fine di evadere il pagamento delle imposte dovute².

¹ M. Marè, *L'evasione in Italia e nei paesi OCSE: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, p. 394: "L'evasione fiscale non è un fenomeno recente, esclusivo delle società capitalistiche sviluppate. È infatti largamente documentato che essa risalgia ai tempi di Platone e dell'Impero Romano. Il rifiuto di pagare le imposte e di adempiere correttamente gli obblighi tributari sembra aver caratterizzato, più o meno sempre, la storia fiscale".

² Art. 2 D.Lgs. del 10/03/2000 n. 74- *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.*

Un tale comportamento danneggia pesantemente l'economia dello Stato, poiché riduce le entrate fiscali destinate al finanziamento di servizi pubblici essenziali come la sanità, l'istruzione e la sicurezza. Oltre a questo, crea un'ingiustizia sociale fra i cittadini che pagano tasse e imposte, e che rispettano le leggi, e coloro che invece non lo fanno.

L'imposta è infatti essenziale per il corretto funzionamento dello Stato e viene intesa come "l'espressione di un dovere morale e civile, che grava su ognuno di noi, di concorrere al bene della società"³.

Per questo motivo il Legislatore ha introdotto sanzioni più severe per gli evasori e strumenti di controllo più efficaci al fine di prevenire il fenomeno: i comportamenti che danno luogo all'evasione fiscale costituiscono infatti reato, nei casi più gravi, e vengono puniti con sanzioni amministrative e penali.

Il fenomeno evasivo si presta ad essere ricostruito secondo due diverse prospettive interpretative: una pone l'accento sull'aspetto economico-patrimoniale, l'altra su quello etico-sociale.

Secondo la prima prospettiva, le ragioni che spingono il contribuente ad evadere sono da ricercare nella convenienza a non versare all'erario quanto dovuto allo scopo di realizzare un guadagno. Questo approccio, che prende ispirazione dal Modello di Allingham e Sandmo, si limita all'esame costi-benefici ad opera del contribuente al fine di fruire di beni e servizi pubblici senza adempiere al proprio obbligo contributivo: il contribuente vaglierà la convenienza economica ad evadere, da un lato, e la possibilità di essere scoperti e la conseguente sanzione dall'altro⁴.

³ R. Merlino, *Processo all'evasione fiscale*, Maggioli Editore, 1991, p. 14.

⁴ L. Bernardi-A. Fransoni, *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica*, Pavia, 2004, pp. 3-4: "Il modello di partenza (par. 3.1) è tuttora quello proposto da Allingham e Sandmo (1972), il quale presenta la scelta di evadere come decisione di un agente economico razionale che vuole massimizzare la propria utilità attesa data una certa probabilità di essere sottoposto ad accertamento.

La seconda prospettiva, sviluppata più recentemente, si concentra sulla componente morale del fenomeno evasivo, superando le precedenti ricostruzioni di natura esclusivamente economica. Infatti, secondo tale prospettiva, la scelta di realizzare un guadagno a fronte dell'inadempimento dell'obbligo tributario dipende dal concetto di *etica fiscale*. Con esso intendiamo il grado di adesione di un popolo al sistema tributario e ne costituisce, in tal senso, un importante misuratore della civiltà giuridica⁵.

L'evasione è quindi da ricondurre alla rottura del patto sociale fra Stato e cittadini: la collettività non percepisce la partecipazione alla spesa pubblica come un dovere sociale previsto dalla Costituzione e come elemento cardine del patto sociale. Sostanzialmente i contribuenti non comprendono che adempiere agli obblighi tributari significa contribuire al benessere di tutta la collettività e allo sviluppo sociale del Paese.

Come si può constatare siamo di fronte a due prospettive diverse; tuttavia, entrambe concorrono a definire le cause dell'evasione.

1.2 Confronto con legittimo risparmio d'imposta, simulazione, elusione ed erosione fiscale.

In linea di principio, ciascun contribuente può scegliere l'assetto giuridico più confacente a disciplinare i propri interessi, senza necessariamente optare per la soluzione fiscalmente più onerosa. È il sistema tributario stesso ad offrire al contribuente l'alternativa più vantaggiosa: il vantaggio che ne deriva è

Se evade ottiene un premio, se è scoperto viene sanzionato. Dovrà quindi scegliere un livello di evasione che tenga conto di questi fattori, dato il suo grado di avversione al rischio”.

⁵ P. Boria, *L'evasione fiscale: ricerca su natura giuridica e dimensione quantitativa*, Roma, 2022, p.89.

accettato dal sistema, non contrario ad esso. Si verifica in questo caso il *legittimo risparmio d'imposta*⁶.

La linea di demarcazione fra il legittimo risparmio d'imposta e la *sottrazione d'imposta* presenta caratteristiche diverse a seconda della modalità in cui quest'ultima si manifesta.

La *simulazione* si verifica quando le parti stipulano un atto ma sono concordi nel non volerne gli effetti, allo scopo di recare un pregiudizio a terzi o di violare norme imperative. Ciò può avvenire per motivi fiscali nei casi di interposizione fittizia: un soggetto, detto prestanome, è l'intestatario del bene, mentre un altro soggetto, chiamato interponente, ne ha pagato il prezzo ed è per accordo tra le parti l'effettivo proprietario. La simulazione può essere "assoluta", se le parti sembrano interessate a stipulare un atto ma in realtà non lo sono, o "relativa", se le parti fanno finta di attuare un negozio ma in realtà vogliono realizzarne un altro. Nel primo caso l'atto non produce effetti, nemmeno sul piano fiscale, in quanto non è effettivamente voluto⁷. Nel caso, invece, di simulazione relativa ha effetto tra le parti il diverso contratto stipulato, purché sussistano i requisiti di validità⁸.

L'*elusione fiscale*, o *abuso del diritto*, disciplinata dall'art. 10-bis della legge 212/2000⁹, che è stato introdotto dal D.Lgs. 128/2015, viene definita come: "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"¹⁰. Da questa definizione si può evincere la principale differenza con

⁶ Art. 10-bis c.4, L. 212/2000: "Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, salvo che queste ultime non configurino un abuso del diritto".

⁷ Art. 1414 c.c.: "Il contratto simulato non produce effetto tra le parti".

⁸ Art. 1414 c.c. c.2: "Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma".

⁹ Statuto dei diritti del contribuente.

¹⁰ Art. 10-bis c.1 L. 212/2000 "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale".

il fenomeno dell'evasione fiscale: nell'evasione, infatti, il contribuente decide di non rispettare le norme dell'ordinamento, mentre nell'elusione attua un comportamento formalmente rispettoso delle norme, anche se sostanzialmente teso ad aggirarle¹¹. Secondo Beghin:

“nell'abuso è aggirata una regola riferita ad una determinata fattispecie; e tale aggiramento avviene adottando un percorso negoziale alternativo, il quale consente di arrivare ad un risultato simile a quello che si sarebbe conseguito se si fosse intrapresa la strada maestra”¹².

Siamo giunti a definire il fenomeno elusivo secondo l'attuale disciplina, contenuta nell'art.10-bis, grazie ad alcune teorie che hanno contribuito alla sua evoluzione normativa. Dal punto di vista interpretativo, dottrina e giurisprudenza hanno sviluppato negli anni tre diversi orientamenti al fine di contrastare il fenomeno in questione:

Il primo orientamento in ordine cronologico¹³, sostenuto dalla Scuola di Pavia¹⁴, afferma il principio della *prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica*, per cui quando viene applicata un'imposta bisogna dare rilievo agli effetti economici dell'operazione realizzata dal contribuente piuttosto che ai suoi aspetti formali. La teoria in questione, di fatto "anticipava il principio di capacità contributiva e, in particolare, il criterio di tassazione della fattispecie sulla base di indici economicamente rilevanti"¹⁵¹⁶.

¹¹ M. Marè, *L'evasione in Italia e nei paesi OCSE: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, p. 401: "Il termine elusione fiscale denota i metodi legali di ridurre l'onere della tassazione, mediante lo sfruttamento di tutti i vuoti e le scappatoie fiscali che il legislatore ha più o meno esplicitamente formulato".

¹² M. Beghin, *Diritto Tributario*, Padova, 2020, pp. 197-198.

¹³ Siamo infatti attorno agli anni '40 del '900 quando viene pubblicato il primo articolo di Benvenuto Griziotti, fondatore della scuola pavese.

¹⁴ B. Graziotti, *Il teorema della prevalenza della natura economica degli atti oggetto delle imposte di registro*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1941, II, pp. 28 ss.; E. Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, I, Milano, 1961, 210, pp. 246 ss.; D. Jarach, *Il fatto imponibile*, Padova, 1981, pp. 24ss.

¹⁵ F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Milano, 2019, p.12.

¹⁶ B. Griziotti, *Legge di registro e realtà economica*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1949, II, p. 137: "l'imposta da pagare non deve essere né minore né maggiore, ma proprio quella corrispondente all'effettiva capacità che risulta

Verso la fine degli anni '80 si è affermata la seconda tesi che pone l'accento sull'art. 1344 c.c.¹⁷, riguardante la nullità dei contratti compiuti in frode alla legge. Secondo questa teoria l'elusione tributaria costituirebbe una lesione del principio di capacità contributiva, con riferimento al principio di effettività¹⁸.

Secondo una terza dottrina, affermata intorno agli '90 del '900, l'art. 1344 c.c. trova applicazione in virtù di un principio generale che vieta tutti gli atti fraudolenti, inclusi quelli di natura tributaria, prevedendo la sanzione della nullità allo scopo di tutelare i valori dell'affidamento e della buona fede¹⁹.

Volendo trovare una linea comune a queste tre tesi, possiamo far riferimento al fondamento assiologico che ne è alla base, "e cioè all'esigenza di garantire una interpretazione delle norme tributarie coerente con l'interesse fiscale dello Stato comunità"²⁰.

Tornando alla normativa vigente, per l'applicazione della disciplina antielusiva devono verificarsi dunque due presupposti: l'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito²¹, ossia di un beneficio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento²², e il compimento di operazioni prive di sostanza economica²³. Si tratta di

da un completo esame dell'atto e dei documenti, che permettono di indagare il risultato effettivo che le parti hanno voluto".

¹⁷ "Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa".

¹⁸ F. Gallo, *Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge*, in *Giur. Comm.*, 1989, I, pp. 377 ss.; Id., *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, pp. 11 ss.

¹⁹ U. Morello, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1991, I, pp. 11 ss.; G. Zizzo, *Sul lease back e l'elusione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, pp. 242 ss.

²⁰ P. Boria, *l'Interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 138.

²¹ Il vantaggio fiscale deve essere "essenziale", pertanto non necessariamente il solo conseguito tramite l'operazione economica. Ciò è in linea con l'art. 6 della Direttiva UE n. 2016/1164, che fa riferimento al vantaggio quale "scopo principale" perseguito dal contribuente.

²² Art. 10-bis c.2 a) L. 212/2000.

²³ M. Beghin, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, p. 176: "per operazioni prive di sostanza economica, infatti, va intesa l'inidoneità dell'operazione complessivamente considerata a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali".

operazioni che non sono coerenti con il fondamento giuridico del loro insieme.

Al terzo comma dell'art 10-bis si stabilisce che:

“non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”.

L'*erosione fiscale* si differenzia dall'evasione poiché, in questo caso, la perdita di gettito per lo Stato non deriva dal comportamento illegale del contribuente ma dalla scelta del legislatore di esentare certe attività o certi soggetti dalla tassazione ordinaria: “l'erosione è la conseguenza di una scelta legislativa, senza che sussista, a monte, una violazione delle regole giuridiche”²⁴. Il contribuente osserva le regole tributarie applicandole correttamente alla propria situazione²⁵. Il contribuente non pone in essere operazioni illegali né ottiene un indebito vantaggio d'imposta.

L'erosione si differenzia anche dall'elusione: infatti, mentre la prima si riferisce all'utilizzo di strategie legali al fine di ridurre o evitare di pagare le imposte, tramite la seconda, invece, il contribuente aggira le norme fiscali.

Il fenomeno dell'erosione fiscale rileva anche sul piano internazionale: infatti, le imprese multinazionali utilizzano strategie di pianificazione fiscale che sfruttano le lacune e le asimmetrie delle norme fiscali internazionali al fine di trasferire gli utili in Paesi con regimi fiscali più vantaggiosi ed evitare di pagare la corretta aliquota fiscale²⁶. Le multinazionali approfittavano “dello scarso

²⁴ M. Beghin, *Diritto Tributario*, p. 168.

²⁵ M. Beghin, *Manuale di diritto tributario*, p. 144: “l'erosione può dipendere, ad esempio, dal fatto che per un determinato reddito sia prevista non già una tassazione progressiva, bensì una tassazione proporzionale, attraverso un'imposta sostitutiva più mite rispetto a quella ordinaria”.

²⁶ OECD, a proposito di *fermare il trasferimento degli utili all'estero*: “l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili all'estero sono un problema per tutti: per i poteri pubblici, per i cittadini e anche per le imprese. I Governi perdono preziose entrate che, secondo le stime più caute, si aggirano intorno al 4-10% del