

LUISS



Dipartimento di
Impresa e
Management

Cattedra di Diritto Tributario

L'Evasione Fiscale e i metodi di contrasto. Analisi delle prospettive italiane ed internazionali.

Prof. Fabio Marchetti

Relatore

Prof. Giuseppe Napoli

Correlatore

Simone Viscogliosi

Candidato

Anno Accademico 2018/2019

Indice	
Introduzione	5
CAPITOLO I – Il fenomeno dell’Evasione Fiscale	7
I.I. Panoramica sul sistema tributario italiano	7
I.I.I. Le imposte	9
I.I.II. Le tasse	16
I.I.III. I contributi	16
I.II L’Evasione Fiscale	17
I.II.I Evasione Fiscale, Economia Sommersa ed Economia Non Osservata.....	18
I.II.II Evasione Fiscale ed Elusione	20
I.II.III Evasione ed Erosione	21
I.II.IV. Metodi di stima dell’evasione	21
I.III. Tax gap e quantificazione dell’evasione	26
I.III.I. Efficienza del sistema tributario	27
I.III.II. Metodi di stima del <i>Tax Gap</i>	28
I.III.III. Quantificazione del <i>Tax Gap</i> in Italia.....	30
Capitolo II – Il contrasto all’evasione fiscale	36
II.I Principali cause dell’evasione	37
II.I.I. La pressione fiscale.....	38
II.I.II. Il valore atteso della pena	39
II.I.III Il senso civico-economico	40
II.I.IV. L’indicatore di facilità dell’adempimento spontaneo dell’obbligazione fiscale.....	41
II.I.V. Le microimprese sul territorio	43
II.II. Principali effetti dell’evasione	43
II.II.I. Effetti dell’evasione sulla comunità	43
II.II.II. Effetti dell’evasione sull’evasore stesso	45
II.III. Le diverse forme di evasione	47
II.IV. Gli organi di contrasto all’evasione fiscale e contributiva	52
II.IV.I. Il Dipartimento delle Finanze	53
II.IV.II. L’Agenzia delle Entrate.....	53
II.IV.III. L’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli	54
II.IV.IV. L’Agenzia delle Entrate - Riscossione.....	55
II.IV.V. La Guardia di Finanza	55
II.IV.VI. Le Regioni e gli enti territoriali.....	56
II.IV.VII. L’Istituto Nazionale di Previdenza Sociale (INPS).....	57

II.IV.VIII. L’Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL)	57
II.V. Principali metodi di contrasto e prevenzione all’evasione fiscale	57
II.V.I. Tracciabilità dei pagamenti, fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi	58
II.V.II. Scudo Fiscale	60
II.V.III. <i>Voluntary Disclosure</i>	61
II.V.IV. Redditometro	61
II.V.V. Studi di settore e Indici Sintetici di Affidabilità	62
II.V.VI. Lotteria degli scontrini	63
II.V.VII. Aumento delle pene	64
Capitolo III – Il contrasto e la prevenzione all’Evasione fiscale in Italia e all’estero	65
III.I. Direttive d’intervento per gli anni 2018-2019.....	66
III.II. Attività e risultati conseguiti in materia di lotta all’evasione fiscale e contributiva	69
III.II.I. L’attività svolta dall’Agenzia delle Entrate - Riscossione	70
III.II.II. L’attività svolta dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.....	74
III.II.III. L’attività svolta dalla Guardia di Finanza	75
III.II.IV. L’attività svolta degli Enti territoriali.....	77
III.II.V. L’attività svolta dall’Ispettorato Nazionale del Lavoro.....	78
III.II.VI. L’attività svolta dell’Istituto Nazionale di Previdenza Sociale	79
III.II.VII. La fatturazione elettronica	79
III.III. L’Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021 e il Decreto Fiscale 2020.....	80
III.III.I. Atto di indirizzo per le politiche fiscali 2019-2021	81
III.III.II. Decreto Fiscale 2020	81
III.IV. Il quadro Internazionale	85
III.IV.I. Il caso Francia.....	88
Conclusioni.....	90
Bibliografia.....	95
Sitografia	97
Riassunto	98

Introduzione

L'evasione fiscale rappresenta un problema per il Paese dal punto di vista sia economico che morale. In particolare l'Italia fa registrare un'evasione pari a 109 miliardi di euro, in termini assoluti la più alta d'Europa. Nonostante le volontà iniziali dei Governi che si sono succeduti negli anni di voler combattere l'evasione fiscale, nessuno di questi è riuscito a garantire al Paese norme adeguate ad una lotta all'evasione tale da sopprimere il fenomeno stesso e regalare al Paese un sistema fiscale più equo e legale. L'evasione fiscale infatti crea disuguaglianza tra i cittadini/contribuenti e difficoltà economiche per il Paese. A causa del minor gettito derivante dall'evasione, le casse dello Stato non sono in grado di offrire servizi pubblici, come sanità, trasporti o giustizia, adeguati alle esigenze dei contribuenti.

L'obiettivo dell'elaborato risiede nella volontà di individuare le modalità di attuazione dell'evasione e comprendere se i metodi di contrasto messi in atto dall'Amministrazione siano sufficienti ad arginare il fenomeno, sottolineando i risultati conseguiti finora; inoltre l'obiettivo è quello di comprendere quanto questo fenomeno sia dannoso per l'intero Paese.

Per quanto non esista una definizione universale di evasione fiscale, il primo capitolo ne dà un'interpretazione, sottolineando le principali caratteristiche del fenomeno. L'attività di analisi si è svolta partendo dalla definizione del sistema tributario italiano, ossia l'insieme delle norme che disciplinano il pagamento dei tributi quali imposte, tasse e contributi. Dall'analisi singolare delle tipologie di tributi, si è successivamente passati all'introduzione del concetto di evasione fiscale, andando a sottolineare le principali differenze che intercorrono tra tale fenomeno, l'economia sommersa e l'economia non osservata; non di minore importanza, infine, è la comparazione tra il fenomeno dell'evasione, dell'elusione e dell'erosione, che spesso si tende a confondere. In ultimo sono stati riportati i risultati ottenuti dalla stima del fenomeno in Italia, ponendo particolare attenzione alle diverse metodologie di stima.

Nel secondo capitolo sono state individuate innanzitutto le principali cause da cui il fenomeno scaturisce e gli effetti che questo genera, sia dal lato della comunità sia per quanto riguarda il contribuente. Successivamente sono state elencate le principali modalità di attuazione ed i principali metodi di contrasto utilizzati dall'Amministrazione. Spesso si tende a pensare che la lotta all'evasione consista

unicamente nell'attuazione delle pene per gli evasori o nei controlli massivi degli organi predisposti sul territorio. Sebbene queste operazioni siano necessarie al fine di arginare il fenomeno, esse sono solo la parte finale di un processo di lotta all'evasione che inizia dall'assistenza al contribuente e la creazione di un rapporto fiduciario. Si vedrà infatti come l'Amministrazione finanziaria, intuendo le esigenze del sistema, abbia deciso di veicolare la lotta all'evasione non solo verso la fase *ex post* di controllo, ma soprattutto verso la valorizzazione *ex ante* del rapporto con i contribuenti.

Infine nell'ultimo capitolo sono state individuate, in primis, le direttive italiane in materia di contrasto all'evasione contenute nell'Atto di indirizzo per il conseguimento delle politiche fiscali e nella nuova legge 19 dicembre 2019 n° 124, che ha convertito in legge il D.L. 26 ottobre 2019, n°124 pubblicato in Gazzetta Ufficiale recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili", ossia il Decreto Fiscale 2020. L'analisi del fenomeno evasivo si concluderà con la valutazione delle principali direttive internazionali in materia di lotta all'evasione fiscale, sottolineando il caso della Francia la quale, a seguito dell'introduzione di norme più stringenti in materia di contrasto all'evasione, ha fatto registrare un aumento del gettito, nei primi 9 mesi del 2019, di circa il 40 per cento in più rispetto al precedente anno.

CAPITOLO I – Il fenomeno dell’Evasione Fiscale

I.I. Panoramica sul sistema tributario italiano

Prima di introdurre il concetto chiave dell’elaborato, ossia l’evasione fiscale, è necessario, ai fini di una maggiore comprensione del fenomeno, introdurre il sistema tributario italiano.

Esso rappresenta l’insieme di norme che disciplinano il pagamento dei tributi, suddivisi in imposte, tasse e contributi, che andranno a formare il gettito fiscale del paese, ossia le entrate dello stato derivati dalla riscossione di tali tributi. I tributi sono *“prelievi di carattere patrimoniale imposti autoritariamente dallo Stato o da taluni enti pubblici ad un titolare di ricchezza presente o prodotta nel territorio nazionale”*¹. I tributi, e quindi le entrate fiscali, sono necessari allo Stato per il finanziamento della spesa pubblica di cui ne beneficerà l’intera comunità. I principi cardine del sistema tributario si possono ritrovare all’interno della nostra Costituzione che porta con sé articoli che sottolineano la necessità del prelievo tributario ai fini dell’efficiente funzionamento del sistema Stato. Secondo l’art. 53 della Costituzione *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*. Da questa disposizione si evince che i tributi devono essere pagati da tutti i soggetti che si trovano all’interno dello Stato italiano, indipendentemente dal fatto che questi siano cittadini italiani, residenti o dimoranti.

Non meno importante nella definizione precedente è la *capacità contributiva* tramite cui la Costituzione sancisce la proporzionalità delle imposte. Più precisamente la capacità contributiva indica la capacità del soggetto contribuente di partecipare alla spesa pubblica. Ciò significa che maggiore è l’imponibile del contribuente, maggiore saranno i tributi da lui dovuti. È inoltre necessario sottolineare che, quando si parla di capacità contributiva e di principio di proporzionalità, si fa riferimento all’insieme dei tributi che il soggetto pagherà e non al singolo tributo. Sempre all’interno della Costituzione troviamo inoltre articoli che indirettamente richiamano all’importanza dei tributi. Basti pensare che in assenza di adeguate risorse economiche, rappresentate

¹ G.FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI, *“L’economia sommersa e lo scandalo dell’evasione fiscale”*, 2012, pg 21-22

nella fattispecie dai tributi, lo Stato non potrebbe garantire l'effettiva *“tutela dei diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali”* previsti dall'art. 2 della Costituzione o ancora *“rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”* previsti dall'art. 3 della Costituzione². Ma non solo, in quanto lo Stato deve sostenere le spese di giustizia che, a norma dell'art. 24 della Costituzione, è previsto per tutti i soggetti che si trovano all'interno dello Stato italiano. O ancora, le spese per la tutela della salute dei cittadini; basti pensare al fatto che gli ospedali italiani vengono sostenuti economicamente dai tributi dei contribuenti. In ultimo, sicuramente non in una scala di importanza, ci sono le spese scolastiche, che sono fondamentali affinché tutti abbiano la possibilità, nonché il diritto di istruzione senza eccessivi costi.

Dunque, dopo aver delineato i principi, i diritti ed i doveri di cui sopra, si può già intuire il danno che l'evasione fiscale può comportare per l'intera comunità.

Oltre ai principi sopra elencati contenuti nella Costituzione, le norme che disciplinano il sistema fiscale si trovano all'interno del TUIR³ introdotto nell'ordinamento dal D.P.R. n° 917 del 22 dicembre 1986. Il legislatore, nella prima parte del TUIR, individua i soggetti passivi, il presupposto d'imposta, i criteri di determinazione dell'imponibile e delle sanzioni⁴. Il regolamento invece va a disciplinare tutti gli *“aspetti sostanziali e procedurali dei tributi come le modalità di dichiarazione, di controllo, di riscossione e di determinazione dell'aliquota”*.⁵

A tal punto, avendo dato tutte le informazioni necessarie per comprendere l'importanza dei tributi e la base normativa su cui il sistema fiscale si regge, possiamo analizzare singolarmente i diversi tipi di tributi quali: imposte, tasse e contributi.

² G.FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI, *“L'economia sommersa e lo scandalo dell'evasione fiscale”*, 2012 pg 21-22

³ Testo Unico delle Imposte sui Redditi

⁴ G.FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI, *“L'economia sommersa e lo scandalo dell'evasione fiscale”*, 2012 pg 24

⁵ Ibidem

I.I.I. Le imposte

Le imposte “*costituiscono un'imposizione autoritaria non correlata ad alcuna prestazione da parte dell'ente impositore*”⁶. Più precisamente le imposte sono un “prelievo forzato” da parte dello stato sul reddito del contribuente, per il finanziamento di servizi ed opere pubbliche di cui andranno a beneficiare sia il soggetto passivo d'imposta che l'intera comunità.

Il concetto di imposta è basato su sei elementi costitutivi⁷, ossia:

- *Il presupposto*. Esso rappresenta il sorgere dell'obbligo tributario al verificarsi di una determinata situazione. Per fare un esempio basti pensare all'IRPEF il cui presupposto, da cui deriva l'obbligo impositivo, è il solo possesso di redditi⁸;
- *Il soggetto attivo*, rappresentato da colui che impone il tributo al verificarsi del presupposto e quindi al sorgere dell'obbligo impositivo: lo Stato;
- *Il soggetto passivo*, ossia colui su cui grava l'obbligo tributario;
- *La base imponibile*, più volte citata fino ad ora, ossia l'importo su cui viene calcolata l'imposta che il contribuente dovrà pagare. Questa può essere espressa in termini monetari (imposta ad valorem) o in termini fisici (imposta specifica). La prima rappresenta la base imponibile in termini monetari, nella fattispecie in euro, e l'aliquota viene espressa in termini di percentuale della base imponibile. La seconda invece rappresenta l'aliquota in termini monetari, non più percentuali, e la base imponibile viene espressa in termini fisici (di quantità);
- *L'aliquota*, ossia la percentuale di base imponibile che rappresenta l'imposta da pagare;
- *La fonte*, reddito o patrimonio, dalla quale il contribuente attinge al fine del pagamento dell'imposta⁹.

⁶ G.FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI, “*L'economia sommersa e lo scandalo dell'evasione fiscale*”, 2012 pg 23

⁷ R.M. VINCI ORLANDO, “*Scienza delle finanze e diritto tributario*”, 2011

⁸ Elencati nell'art. 6, Titolo 1, capo 1 del TUIR

⁹ R.M. VINCI ORLANDO, “*Scienza delle finanze e diritto tributario*”, 2011

Nonostante le imposte possano essere classificate in base al soggetto, all'oggetto, al metodo di pagamento ed al metodo di riscossione, nel seguente elaborato si pone la lente d'ingrandimento sulle imposte dirette e le imposte indirette, ossia quei tributi classificati in base al soggetto che andrà a pagare l'imposta.

Le imposte dirette rappresentano un prelievo dello stato che grava direttamente sulla ricchezza annuale del contribuente composta da reddito e patrimonio. Quelle indirette invece sono tributi che gravano indirettamente sul reddito del contribuente. Più precisamente non sussiste più il prelievo diretto dal reddito annuo ma, in maniera appunto indiretta, sul contribuente grava lo stesso un obbligo tributario. Le imposte inoltre possono essere dovute:

- in misura fissa, ossia non variando al variare dell'imponibile;
- in misura proporzionale¹⁰, quando ci si trova in presenza di un'aliquota fissa e quindi l'imposta varia proporzionalmente al variare dell'imponibile;
- in maniera progressiva¹¹, ossia quando l'aliquota aumenta all'aumentare dell'imponibile;
- in maniera regressiva, quando l'aliquota diminuisce all'aumentare dell'imponibile.

Ad oggi, ad eccezione dell'IRI mai entrata in vigore, le imposte dirette in Italia sono:

- *IRPEF*. Introdotta con la riforma del sistema tributario del 1974 con D.P.R.¹² n°597 del 29 settembre 1973 e successivamente modificata con il D.P.R. n°917 del 22 dicembre 1986, l'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche è un'imposta progressiva e personale che colpisce i redditi delle persone fisiche residenti e non residenti in Italia¹³. Il calcolo di tale imposta parte dalla stima del reddito dato dall'insieme di: "*redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di*

¹⁰ Esempio è l'IRES, ossia aliquota fissa ma l'imposta aumenta all'aumentare dell'imponibile.

¹¹ L'Irpef rappresenta un caso di aliquota progressiva. Nella fattispecie si vanno a formare degli scaglioni di reddito imponibile a cui corrisponde un'aliquota che sarà applicata al reddito del contribuente.

¹² Decreto del Presidente della Repubblica

¹³ Art. 2, Titolo I, Capo I, TUIR - "*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*"

lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi"¹⁴. A tale somma, che al netto degli oneri deducibili¹⁵ andrà a comporre la base imponibile, verrà applicata l'aliquota relativa allo scaglione di reddito in cui si trova il contribuente, previsto dall'art. 11 del titolo 1 capo 1 TUIR. Gli scaglioni sono così suddivisi: per redditi fino a 15.000 euro, l'aliquota è del 23 per cento; da 15.000 a 28.000, 27 per cento; da 28.000 a 55.000, 28 per cento; da 55.000 a 75.000, 41 per cento; da 75.000, 43 per cento.

- *IRES*. Già IRPEG fino all'emanazione del D.Lgs. n°344/2003 entrato in vigore il 1 gennaio 2004, l'Imposta sul Reddito delle Società viene disciplinata all'interno nel Titolo II del TUIR. Il presupposto di tale imposta è il possesso di redditi previsti dall'art. 6 del TUIR, citati già nella descrizione dell'IRPEF. I soggetti passivi di tale imposta sono: *“le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato; le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”*¹⁶. L'aliquota, che viene applicata al reddito depurato da eventuali deduzioni, è fissata in maniera fissa al 24 per cento¹⁷.
- *IRAP*. L'imposta Regionale sulle Attività Produttive viene istituita con D.Lgs n°466/1997 ed entra in vigore nel 1998. Tale imposta viene applicata non sul reddito del contribuente ma sulle attività da lui prodotte sul territorio. Rappresenta un'imposta che contribuisce alla formazione del gettito fiscale

¹⁴ Art. 6, Titolo I, Capo I, TUIR

¹⁵ Previsti nell'art. 10, Titolo I, Capo I, TUIR

¹⁶ Art. 73, Titolo II, Capo I, TUIR

¹⁷ Art. 77, Titolo II, Capo I, TUIR

statale, anche se la propria autonomia è demandata alle regioni. I soggetti passivi, a norma dell'art. 3 del suddetto D.Lgs., sono: società di capitale; enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale; amministrazioni pubbliche; enti non commerciali residenti; società ed enti non residenti di qualsiasi tipo; società in nome collettivo e società in accomandita semplice; persone fisiche esercenti attività commerciali o di lavoro autonomo ad esclusione dei soggetti rientranti nel regime dei minimi; produttori agricoli (solo se non esonerati). L'aliquota per tale imposta è fissata al 3,90 per cento, da applicare sul Valore della Produzione Netta¹⁸.

- *IMU*. L'Imposta Municipale Unica è un'imposta patrimoniale che colpisce i contribuenti possessori di immobili. Introdotta nel sistema tributario italiano con il D.Lgs. 23 del 14 marzo 2011, va a sostituire l'Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) inglobando al proprio interno anche parte dell'IRPEF in riferimento alle rendite derivanti da immobili¹⁹. Il presupposto d'imposta quindi è il possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, fermo restando che l'IMU non è dovuta per l'immobile in cui il soggetto passivo dimora abitualmente da solo o con il proprio nucleo familiare²⁰. Il calcolo di tale imposta viene effettuato applicando l'aliquota fissata per la particolare fattispecie alla base imponibile data dal valore dell'immobile calcolato con le modalità previste dalla legge²¹. Le aliquote previste per gli immobili diversi dall'abitazione principale è pari allo 0,76% e i comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,3 punti percentuali, oscillando così tra un minimo di 0,46% ad un massimo di 1,06%. Per altre fattispecie come gli immobili non produttivi di reddito fondiario, gli immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES e gli immobili locati l'aliquota può essere diminuita fino allo 0,4%²². Per le abitazioni principali non esenti²³ da IMU, l'aliquota stabilita dalla legge

¹⁸ Art. 16 D.Lgs. n°466/1997

¹⁹ MEF - Dipartimento delle Finanze

²⁰ Nel 2012 e 2013 l'IMU era dovuta anche per l'abitazione principale del soggetto. Nel 2014 è stata rimossa tale imposta tranne per le abitazioni di tipo catastale A/1, A/8 e A/9.

²¹ MEF - Dipartimento delle finanze

²² MEF – Dipartimento delle finanze

²³ Categorie Catastali A/1, A/8 e A/9

è pari allo 0,4% e i comuni possono aumentarla o diminuirla sino a 0,2 punti percentuali oscillando così tra un minimo di 0,2% ad un massimo di 0,6%²⁴.

- *IRI*. Imposta sul Reddito d'Impresa è stata introdotta con la legge di bilancio 2017, ma abrogata con la legge di bilancio 2019. Non ha prodotto effetti in quanto l'entrata in vigore era prevista dal 1 gennaio 2018 ma la legge di bilancio 2019 ha abrogato tale opzione a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2017, ossia l'anno 2018. Esso prevedeva per gli imprenditori individuali e per le società di persone in contabilità ordinaria la possibilità di esercitare l'opzione per il reddito di impresa che prevede un'aliquota proporzionale del 24 per cento con la possibilità di dedurre dal reddito d'impresa le somme prelevate a carico degli utili o delle riserve di utili dall'imprenditore o dai soci che saranno tassate secondo le ordinarie regole Irpef nella dichiarazione personale dei redditi dell'imprenditore e dei soci²⁵.

Le imposte indirette, che quindi non gravano direttamente sul reddito percepito dal contribuente, sono: IVA²⁶, imposta di registro, imposta di bollo, imposta sulle successioni e sulle donazioni, imposta catastale e ipotecaria²⁷. Al fine di effettuare un'analisi più concentrata, verrà analizzata, tra le imposte indirette, solo l'IVA.

L'imposta sul Valore Aggiunto viene introdotta nel sistema tributario italiano con D.P.R. n°633 del 26 ottobre 1972 e viene disciplinata all'interno del Testo Unico IVA. L'IVA è un'imposta sui consumi che grava indirettamente sui redditi dei consumatori ultimi del prodotto o del servizio prestato. Più precisamente l'IVA *“si applica sulle cessioni di beni²⁸ e le prestazioni di servizi²⁹ effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”³⁰*. Essendo l'IVA un'imposta indiretta, la base imponibile non

²⁴ MEF - Dipartimento delle finanze

²⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE

²⁶ Imposta sul Valore Aggiunto

²⁷ IONOS

²⁸ Operazioni che, a titolo oneroso, trasferiscono la proprietà da un soggetto all'altro.

²⁹ Prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

³⁰ Art. 1, Testo Unico IVA

sarà composta dall'insieme dei redditi come è per le imposte dirette, ma verrà data dalla somma del corrispettivo che il consumatore deve al prestatore di servizi o al produttore dei beni in base al contratto tra loro stipulato, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione del contratto. A tale base imponibile va successivamente applicata l'aliquota prevista per il prodotto o servizio che ad oggi è fissata al 22 per cento del valore del prodotto o del servizio. Per determinate categorie di beni e servizi sono state previste delle aliquote più basse corrispondenti al:

- 4 per cento per beni come latte fresco, burro, cereali, farina ed altri beni alimentari³¹;
- 5 per cento per prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative effettuate da cooperative sociali a favore di determinate categorie di soggetti³²;
- 10 per cento per animali destinati all'allevamento e produzione dei propri derivati ed altri prodotti alimentari³³.

L'IVA è dovuta dai soggetti che effettuano la cessione del bene o la prestazione del servizio che, mensilmente o trimestralmente, verseranno all'erario l'imposta cumulativa di tutte le operazioni messe in atto durante il periodo d'imposta, al netto di eventuali detrazioni previste dall'art. 19 del Testo Unico IVA³⁴.

Avendo effettuato un'analisi delle imposte dirette ed indirette dal punto di vista normativo e descrittivo è necessario definire le fasi del processo che compongono la "vita" dell'imposta. Nello specifico tale processo è suddiviso in quattro parti³⁵:

- *il sorgere dell'obbligazione tributaria*, che combacia con il momento in cui si verifica il presupposto d'imposta di cui sopra;
- *l'accertamento*, ossia la fase in cui viene individuata l'imposta dovuta.

È doveroso a questo punto soffermarsi su questa fase in quanto è proprio qui che si trova il fulcro del calcolo dell'imposta. La prima fase di tale processo è

³¹ Disciplinati all'interno della parte II della tabella del Testo Unico IVA

³² AGENZIA DELLE ENTRATE, "Circolare Agenzia delle Entrate 15 luglio 2016"

³³ Parte III Testo Unico IVA

³⁴ "È detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione."

³⁵ R.M. VINCI ORLANDO, "Scienza delle finanze e diritto tributario", 2011

il calcolo dell'imponibile, ossia l'insieme della ricchezza soggetta a tassazione. Il calcolo dell'imponibile varia in base alle differenti categorie di imposte in cui il reddito del contribuente rientra. Calcolata la base imponibile il contribuente può, secondo norme e limiti previsti dalla legge, sottrarre determinati oneri che andranno a diminuire la base imponibile e di conseguenza l'imposta dovuta. Tale operazione viene denominata *deduzione*. Sottratte tali oneri deducibili dalla base imponibile e moltiplicando tale importo per l'aliquota prevista, si ha l'importo su cui verrà calcolata l'imposta dovuta, anche detta imposta lorda. Quest'ultima viene così definita in quanto il contribuente può ulteriormente ridurre l'imposta lorda avvalendosi delle eventuali *detrazioni* che gli spettano per legge³⁶. Alla fine di tale processo si ha l'imposta netta, ossia l'effettiva somma dovuta allo stato.

- *la riscossione*. Essa rappresenta il momento in cui vengono pagate le imposte. Il pagamento delle imposte può essere effettuato con diverse tipologie che sono: ritenuta diretta, sostituto d'imposta, versamento diretto e ruolo. Ad esempio, la *ritenuta diretta*, che fa riferimento ai redditi erogati dallo Stato, prevede un'imposizione a monte trattenendo direttamente dallo stipendio del contribuente l'imposta dovuta. Le imposte possono anche essere pagate dal sostituto d'imposta, ossia colui che sostituendosi al soggetto passivo su cui grava l'obbligo tributario paga l'imposta dovuta. Un esempio è rappresentato dall'imprenditore che è *sostituto d'imposta* del lavoratore dipendente. Il *versamento diretto*, ossia quando il soggetto versa spontaneamente l'imposta dovuta, rappresenta un altro caso di riscossione. In ultimo, si possono verificare casi in cui il contribuente si rifiuti di pagare l'imposta dovuta e lo Stato, attraverso il *ruolo*, obblighi, in modo coattivo, il contribuente al pagamento dell'imposta.
- il *versamento* rappresenta la fase finale del processo in cui le somme spettanti dal contribuente allo Stato vengono effettivamente versate.

³⁶ Un esempio di spese detraibili sono le spese sanitarie.

I.I.II. Le tasse

A differenza delle imposte, le tasse sono tributi pagati dai contribuenti a fronte di un servizio erogato dall'Amministrazione Pubblica. In questo caso, differenziandosi ancora delle imposte, le tasse vanno a beneficio di alcuni soggetti o di una categoria di contribuenti a fronte di un servizio da loro espressamente richiesto all'amministrazione pubblica. Di fatti le imposte sono tributi statali quindi uguali per tutti i contribuenti dello Stato italiano, fermo restando il principio di proporzionalità e della capacità contributiva che vige nel sistema italiano; principio che non si applica però alle tasse, che possono essere differenti in base all'esigenza dell'amministrazione pubblica per la soddisfazione del servizio richiesto. Ovviamente, beneficiando l'intera collettività del servizio erogato, le tasse da pagare saranno sicuramente inferiori al valore del servizio erogato in quanto divisibili per la comunità che ne beneficia.

I.I.III. I contributi

Nella categoria dei tributi rientrano anche i contributi ossia prelievi coattivi sulla ricchezza del cittadino per il finanziamento della spesa pubblica ai fini della prestazione di un servizio erogato dall'amministrazione pubblica o dallo Stato. I contributi si differenziano dalle tasse in quanto il contribuente partecipa alla spesa pubblica a fronte di un servizio non richiesto ma da cui trae benefici; nelle tasse invece il contribuente partecipa alla spesa a fronte di un servizio richiesto allo stato o alla pubblica amministrazione.

I contributi sono suddivisi in³⁷:

- *Contributi sociali*, anche detti contributi previdenziali, che rappresentano un accantonamento del reddito del contribuente per far fronte a spese future;
- *Contributi fiscali*, per coloro che si avvantaggiano di opere pubbliche.

³⁷ R.M. VINCI ORLANDO, "Scienza delle finanze e diritto tributario", 2011

I.II L'Evasione Fiscale

Sebbene il termine “evasione fiscale” sia ad oggi utilizzato nella quotidianità, colpisce il fatto che nell’ambito dell’ordinamento italiano non ne esiste una definizione univoca. Provando a dare una definizione di questa la si può definire come l’insieme delle operazioni attuate in violazione di legge da una persona fisica o giuridica che comportano la sottrazione, parziale o totale, del soggetto evasore dal versamento delle imposte dovute, anche detto obbligo tributario.

In sostanza l’evasione è costituita dai comportamenti attivi e/o omissivi che il contribuente, al fine di ottenere un indebito vantaggio d’imposta, mette in pratica. Tali comportamenti si concretizzano in operazioni come l’occultamento di proventi, la deduzione di costi maggiorati o inesistenti o il trasferimento di proventi in paesi esteri con sistemi tributari più agevolati che consentono, sempre illegalmente, la riduzione della base imponibile, portando quindi all’indebito vantaggio d’imposta³⁸.

I comportamenti che rappresentano la situazione suddetta sono molteplici come molteplici sono anche le conseguenze che ne derivano in base all’entità della condotta evasiva. È difficile quindi circoscrivere il fenomeno ma si può affermare che si parla di condotta evasiva nel caso in cui il soggetto agisca volontariamente e consapevolmente contro la legge per conseguire un vantaggio d’imposta che diversamente non avrebbe potuto conseguire. Viene quindi escluso dalla fattispecie evasiva il caso in cui l’indebito vantaggio derivi da un errore o da volontà altrui³⁹. È bene sottolineare sin da subito che questi comportamenti offrono un vantaggio oggettivo per il singolo evasore, ma producono effetti altrettanto svantaggiosi per l’intera comunità. Infatti la minore entrata di gettito fiscale⁴⁰ dovuta all’imposta evasa, si traduce in una minor disponibilità economica statale per l’offerta dei pubblici servizi.

Per comprendere meglio il concetto di Evasione Fiscale è necessario introdurre i concetti di Elusione, Erosione Fiscale ed Economia Sommersa mettendo in evidenza le principali differenze e caratteristiche in quanto nella maggior parte dei casi si tende

³⁸ R. LUPI, “*Diritto tributario. Parte generale*”, Giuffrè editore, 2000.

³⁹ A. SANTORO, “*L’evasione fiscale. Quanto come e perché*”. Il Mulino, 2010.

⁴⁰ BANKPEDIA, “Insieme di entrate statali derivanti dalla riscossione delle imposte e delle tasse.”

a confondere le definizioni che, in sostanza, rappresentano cose diverse tra loro ma allo stesso tempo ben correlate.

I.II.I Evasione Fiscale, Economia Sommersa ed Economia Non Osservata

Il concetto di Economia Sommersa viene portato alla luce dall'Istat⁴¹ che nel 1987 include questa fattispecie nel calcolo del Prodotto Interno Lordo⁴². Successivamente, l'inclusione dell'Economia Sommersa nel calcolo del Pil diviene obbligatoria per tutti i paesi dell'Unione Europea⁴³ e il Consiglio delle Nazioni Unite e l'Eurostat⁴⁴ istituiscono, relativamente, lo SNA 93⁴⁵ e il SEC 95⁴⁶, che danno indicazione delle operazioni da tenere conto ai fini del calcolo del PIL.

Prima di definire la problematica dell'Economia Sommersa, non ci si può esimere dall'analizzare l'Economia Non Osservata.

L'Economia Non Osservata, Non-Observed Economy (NOE), è l'insieme delle attività di produzione illegale, informale o altrimenti mancante al sistema statistico che, nonostante la propria origine illegale, concorrono alla composizione del Prodotto Interno Lordo del paese⁴⁷. Le attività che vanno in definitiva a comporre l'economia non osservata sono:

⁴¹ Istituto Nazionale di Statistica

⁴² Il PIL è un indicatore che rappresenta la ricchezza di un Paese; più precisamente sta ad indicare “*il flusso di beni e dei servizi prodotti in un anno in quel paese*”.

⁴³ A. SANTORO, “*L'evasione fiscale. Quanto come e perché*”. Il Mulino, 2010, pg 40

⁴⁴ UFFICIO STATISTICO DELL'UNIONE EUROPEA

⁴⁵ Il Sistema Nazionale dei Conti (SNA93) adottato dalla Commissione Statistica delle Nazioni Unite come standard internazionale per la compilazione di statistiche sui conti nazionali e per la comunicazione internazionale di dati contabili nazionali comparabili.

⁴⁶ Il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali è adottato con Regolamento del Consiglio, CE, 2223, 25 giugno 1996. Il Sec è un sistema contabile comparabile a livello internazionale che descrive in maniera sistematica il complesso di una economia (di una regione, di un Paese o un gruppo di Paesi), i suoi componenti e le sue relazioni con altre economie. Il Sec95 sostituisce il Sistema europeo dei conti nazionali pubblicato nel 1970 (Sec 1970). Si accorda pienamente con le direttive mondiali rivedute in materia di contabilità nazionale contenute nel Sistema dei conti nazionali (SCN 1993 o SNA'93), tuttavia differisce da quest'ultimo per taluni aspetti, in particolare presentandosi in veste più consona al suo utilizzo nell'Unione Europea.

⁴⁷ OECD, “*Measuring the Non-Observed Economy - A Handbook*”, 2002.

- *Attività illegali*, che comprendono la produzione e la distribuzione di beni e servizi effettuati in contrasto con la legge. All'interno di tale categoria troviamo anche attività legali che vengono svolte in maniera illegale o da soggetti non autorizzati. Tra le attività illegali più comuni possiamo trovare le attività di contrabbando di beni e le attività di traffico di stupefacenti;
- *Economia Informale*, ossia l'insieme di tutte le attività che non rientrano nella contabilità Nazionale. Si parla quindi di attività legali ma difficili da individuare. L'esempio più classico di economia informale è la prestazione di lavoro volontaria, prestazione di lavoro all'interno del nucleo familiare o comunque tutte le attività che vengono caratterizzate da produzioni in piccola scala e basso livello organizzativo;
- *Sommerso Statistico*, al cui interno troviamo tutte le attività che per mancanza dell'amministrazione o problemi burocratici ancora non risultano regolari. L'esempio più classico che può essere utilizzato al fine di comprendere il sommerso statistico è la mancata registrazione di un'impresa all'interno del registro delle imprese. Questa infatti continuerà ad operare sul mercato contribuendo alla produzione del PIL, ma non risulterà statisticamente nel conteggio dell'economia osservabile.
- *Economia sommersa*, che coincide con il solo sommerso economico, sta a rappresentare l'insieme delle attività produttive che, seppur vengano svolte con metodi legali, hanno l'obiettivo di contrastare norme fiscali e contributive al fine ultimo di ridurre i costi di produzione⁴⁸.

È alquanto necessario sottolineare che, ai fini del calcolo del Pil, l'Istat si limita ad includere all'interno dell'economia non osservata l'economia informale, il sommerso statistico e l'economia sommersa. L'economia illegale invece non viene considerata in quanto intrinsecamente illegale⁴⁹.

Per concludere possiamo quindi dire che l'Evasione Fiscale rappresenta una fetta abbondante dell'Economia Sommersa, ma che quest'ultima non rappresenta in maniera totalitaria il fenomeno dell'evasione fiscale. Infatti non tutta l'evasione, quindi la riduzione illegale dell'imponibile per ottenere un indebito vantaggio

⁴⁸ A. SANTORO, "L'evasione fiscale. Quanto come e perché". Il Mulino, 2010, pg.40

⁴⁹ Ibidem

d'imposta, rientra all'interno del calcolo del Sommerso Economico. Un esempio viene dato dai casi in cui il contribuente riduca l'imponibile con deduzioni a lui non spettanti. O altresì nel caso in cui il contribuente abbia effettivamente dichiarato il proprio reddito all'Agenzia delle Entrate e delle Dogane, ma non abbia ancora effettuato il versamento dell'imposta dovuta.

I.II.II Evasione Fiscale ed Elusione

All'interno dell'economia sommersa, tra le tipologie elencate nel precedente paragrafo, troviamo anche il fenomeno dell'elusione. La principale differenza che si trova dietro le operazioni di evasione fiscale ed elusione, può essere individuata nel comportamento del contribuente che, nel caso dell'evasione fiscale, non rispetta le norme previste dall'ordinamento consapevole del danno arrecato; nel caso invece dell'elusione il contribuente aggira la normativa tributaria attuando operazioni formalmente legali e previsti dal codice civile, quindi non in violazione di legge⁵⁰. In entrambi i casi resta il concetto di base ossia l'indebito risparmio d'imposta. L'elusione ad oggi viene disciplinata dall'art. 10-bis della legge 20 luglio 2000, n°212, che con decreto legislativo 128/2015 ha sostituito l'art. 37-bis del D.P.R. n° 600/1973. Prima di dare la definizione di elusione dettata dall'articolo di cui sopra, è bene precisare che all'interno della giurisprudenza italiana ci sono correnti di pensiero diverse riguardo l'elusione e l'abuso di diritto. Per buona parte di questi, l'evasione e l'abuso di diritto sostanzialmente corrispondono, trovando l'unica differenza nell'ambito dell'utilizzo di tale termine; nel primo caso infatti ci si riferisce ad un ambito tributario mentre nel secondo caso si parla in termini civilistici. Quindi l'evasione, o abuso di diritto, viene definita come *“una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali e indipendentemente dalle intenzioni del contribuente, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*⁵¹. In conclusione per valutare la condotta evasiva, oltre all'indebito vantaggio fiscale ed al rispetto delle norme fiscali, è necessario inoltre

⁵⁰ G.FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI, *“L'economia sommersa e lo scandalo dell'evasione fiscale”*, 2012 Pg 5

⁵¹ Art. 10-bis, Legge 212/2000.

dimostrare che l'operazione sia priva di sostanza economica ossia che il suo unico scopo sia quello della realizzazione dell'indebito vantaggio fiscale⁵².

I.II.III Evasione ed Erosione

Come già introdotto nella maggior parte dei casi si tende a confondere le due terminologie analizzate, in relazione anche con l'elusione. La legislazione italiana prevede, in capo al legislatore, la possibilità di emettere norme a favore di una categoria di soggetti che prevedano la riduzione, parziale o totale, dell'imponibile di tale categoria. La riduzione di gettito fiscale, in tal caso, rappresenta l'erosione fiscale. Nella fattispecie, la riduzione dell'imponibile deriva da una decisione volontaria dello stato per la salvaguardia di alcune categorie di soggetti in difficoltà. Avendo già analizzato le singole definizioni delle varie tipologie di riduzione dell'imponibile e quindi di riduzione di gettito fiscale per lo stato si può subito notare che, a differenza dell'evasione fiscale che rappresenta un insieme di operazioni illegali che comportano un illecito vantaggio d'imposta, l'erosione rappresenta la riduzione volontaria dell'imponibile per una categoria di soggetti; non sussiste quindi né l'illegalità delle operazioni attuate dal contribuente né l'indebito vantaggio d'imposta che ne deriva. Inoltre l'erosione si differenzia dall'elusione in quanto nel primo caso la minor entrata di gettito viene prevista da norme; nel secondo caso invece deriva dal comportamento del contribuente che aggira la normativa prevista per la propria tassazione.

I.II.IV. Metodi di stima dell'evasione

L'evasione fiscale e l'economia sommersa portano con loro difficoltà sia sul piano definitorio che quantitativo. In Italia infatti non è possibile effettuare una quantificazione certa delle somme derivanti da tutte le attività che rientrano nel sommerso economico o ancora nell'evasione fiscale. Per il calcolo di tali somme esistono solo stime che vengono effettuate attraverso due metodi⁵³:

⁵² G.FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI *“L'economia sommersa e lo scandalo dell'evasione fiscale”*, 2012 Pg 5

⁵³ I. PALMIERI, *“Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti”*, Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.

➤ *Metodi Diretti*, che si basano su dati microeconomici, ossia indagini campionarie per categorie di reddito. A loro volta, in base al campione utilizzato, si distinguono in:

- a) *Auditing dei contribuenti*. Tale metodo prevede la creazione di un campione basato su dichiarazioni fiscali, dati sull'evasione e sugli accertamenti dei precedenti anni. Su tali campioni vengono effettuati controlli accurati al fine di stimare una media del reddito della categoria di contribuenti e poter di conseguenza isolare i casi di evasione fiscale ed inoltre comprendere le nuove metodologie utilizzate ai fini evasivi⁵⁴. Il problema di tale metodologia è l'elevato costo di attuazione.
- b) *Il Metodo Franz*, utilizzato per stimare l'evasione dei piccoli imprenditori viene utilizzato dall'Istat per correggere le distorsioni dovute alla sottodichiarazione del fatturato, ossia occultando in tutto o in parte i ricavi omettendo l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale⁵⁵, o alla sovradichiarazione dei costi, ossia aumentando parte dei costi o in alcuni casi stimando costi formalmente mai sostenuti in modo da ridurre l'imponibile e pagare meno imposte⁵⁶, nel computo del valore aggiunto pro-capite⁵⁷. A tale scopo si vanno ad individuare gruppi di imprese simili per attività economica, dimensione, forma giuridica, e vengono valutati i redditi pro-capite per lavoratore dipendente ed indipendente, partendo dal presupposto che il reddito pro-capite medio di lavoratori dipendenti sia inferiore al reddito pro-capite del lavoratore indipendente⁵⁸. Se tale situazione non si verifica, quindi se il reddito pro capite dal lavoratore dipendente è inferiore a quello del lavoratore

⁵⁴ A. CREMONESE, "I metodi per misurare l'evasione fiscale e il fenomeno italiano", Il sole 24 ore – Diritto 24

⁵⁵ A. SANTORO, "L'evasione fiscale. Quanto come e perché". Il Mulino, 2010, Pg. 14

⁵⁶ Ibidem

⁵⁷ I. PALMIERI, "Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti", Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.

⁵⁸ A. SANTORO, "L'evasione fiscale. Quanto come e perché". Il Mulino, 2010, Pg. 40

indipendente, quest'ultimo viene classificato come sottodichiarante. Le critiche mosse a tale metodo sono esplicitate in tale supposizione in quanto, in determinati mercati e situazioni, si possono verificare casi in cui il lavoratore autonomo abbia un reddito pro capite inferiore a quello del dipendente⁵⁹.

c) *Indagini campionarie su bilanci, spese e forza lavoro.* Con tale metodo vengono confrontati i dati in possesso dell'amministrazione con quanto dichiarato in sede di intervista (campione) dai contribuenti, basandosi sul presupposto che in sede di intervista questi siano più sinceri rispetto alle informazioni date sulla carta. Nello specifico vengono prese informazioni sulle posizioni lavorative a libro paga dell'impresa e su quanto dichiarato dalle famiglie in termini di occupazione legale o meno. Da tale confronto viene calcolato il numero degli occupati irregolari come differenza tra numeri degli occupati dichiarati dalle famiglie ed il numero di posti di lavoro occupati dichiarati dalle imprese. A questa differenza, va successivamente sommata la stima del lavoro prestato da soggetti stranieri non residenti che, per motivi logistici, non possono essere intercettati dall'indagine effettuata sulle famiglie⁶⁰. Tuttavia gli evasori potrebbero sottrarsi volontariamente a tali indagini e quindi non si riuscirebbe comunque a stimare in maniera corretta l'evasione.

➤ *Metodi Indiretti*, basano il calcolo dell'evasione sull'assunzione di indicatori indiretti. A loro volta i metodi sono suddivisi in base agli indicatori che utilizzano e sono: metodi indiretti che si basano su modelli economico-statistici e metodi indiretti che si basano su approcci macroeconomici. I metodi che utilizzano modelli economico-statistici fondano la propria analisi ed il proprio calcolo sul presupposto che tutti i pagamenti siano effettuati con contante in quanto facile da nascondere e più evadibile rispetto ad altre transazioni. In tal caso l'economia

⁵⁹ I. PALMIERI, "Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti", Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.

⁶⁰ A. SANTORO, "L'evasione fiscale. Quanto come e perché". Il Mulino, 2010, pg 40

sommersa viene quantificata come “*l’eccesso di moneta in circolazione rispetto a quella regolarmente circolante*”.⁶¹ I metodi più importanti di tale modello sono:

- a) *L’approccio del rapporto fisso tra banconote e depositi*, elaborato da Guttman nel 1977, mira a quantificare il rapporto che intercorre tra moneta liquida e domanda di depositi confrontandolo con lo stesso rapporto definito normale calcolato ad un anno base. A questo punto, per calcolare l’economia sommersa, basta moltiplicare tale scostamento per la velocità di circolazione della moneta circolante⁶². Come tutti i modelli di stima del sommerso visti sinora, anche questo porta con sé delle critiche sulla metodologia utilizzata. In particolare, si esclude a priori che le transazioni illegali vengano effettuate con mezzi diversi dal contante. Inoltre si assume che lo scostamento tra moneta liquida e domanda di depositi sia interamente dovuto alle attività illegali e quindi all’evasione fiscale, ignorando altre possibili cause⁶³.
- b) *L’approccio fondato sulle determinanti della domanda di circolante*, sviluppato da Tanzi nel 1980 per rimediare alle carenze dell’approccio sviluppato da Guttman, esso rimuove l’ipotesi secondo cui il divario tra moneta liquida e domanda di depositi sia ascrivibile solamente all’economia sommersa non tenendo conto di altri fattori esterni come: l’urbanizzazione, la diffusione delle carte di credito, l’ampia presenza di banche all’interno del mercato o ancora il costo opportunità rappresentato dalla moneta⁶⁴.

⁶¹ MELDOLESI (2003)

⁶² I. PALMIERI, “*Metodologie utilizzate per quantificare l’evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*”, Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.

⁶³ Ibidem

⁶⁴ Ibidem

c) *L'approccio delle transazioni*, elaborato da Feige nel 1979, si basa sul concetto quantitativo della moneta. Secondo tale metodo per stimare l'economia di un paese basta conoscere la domanda di moneta, sia questa contante, assegni o altri strumenti assimilabili, e la loro velocità di circolazione. Potendo a questo punto assimilare l'economia sommersa all'economia del paese, a livello di metodologia di calcolo, il valore totale delle transazioni (**PT**) è dato dalla somma dei volumi delle transazioni effettuate con moneta diversa dal contante (**M'V'**) come assegni, carte di credito o strumenti assimilabili, e il volume totale delle transazioni effettuate con denaro contante (**MV**)⁶⁵. Il valore totale delle transazioni così calcolato può essere attribuito alle variazioni del livello dei prezzi, alle trasformazioni economico strutturali ed all'economia irregolare. Secondo la teoria elaborata da Feige, essendo la variazione del livello dei prezzi e le trasformazioni economico strutturali stabili nel tempo, è necessario quantificare il rapporto tra **PT**, ossia il totale delle transazioni, e il reddito osservato del paese (**Py**), ossia il **PIL**, all'anno base ipotizzato con l'assenza di economia sommersa. Dal rapporto tra il totale delle transazioni **PT** e **Py** di un determinato anno e lo stesso rapporto all'anno base, si ottiene la somma delle transazioni regolari ed irregolari. A tale somma, sottraendo il **PIL** del paese, si ottiene il volume dell'economia sommersa⁶⁶.

I metodi indiretti che utilizzano approcci macroeconomici invece si basano sul divario che intercorre tra dati statistici e dati fiscali o ancora tra il divario reddito-spesa. Questi sono:

- *Approccio della discrepanza reddito-spesa. "In contabilità nazionale la misura del Pil dal lato dei redditi dovrebbe*

⁶⁵ I. PALMIERI, "Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti", Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.

⁶⁶ Ibidem

*essere uguale alla misura del Pil dal lato delle spese. Se in contabilità nazionale sono disponibili stime indipendenti delle spese e del reddito, la discrepanza esistente tra questi due aggregati può essere utilizzata come indicatore dell'economia sommersa.”*⁶⁷ Tale approccio va quindi a valutare il PIL in base alla domanda che risulta essere l'aggregato economico più significativo per il calcolo dell'economia sommersa ed il consumo delle famiglie. Le critiche che sono state fatte a tale modello riguardano i metodi di calcolo degli aggregati che potrebbero essere errati od addirittura omissivi, dando così un'informazione sbagliata riguardo la stima dell'economia sommersa⁶⁸

- *Approccio della discrepanza tra dati statistici e dati fiscali. “Dalla contabilità nazionale si determina la base imponibile potenziale (BIP) relativa ad una o più imposte per compararla con il corrispondente aggregato che emerge dalla contabilità fiscale (dichiarazione dei contribuenti). Si distingue poi tra base imponibile dichiarata (BID) e base imponibile effettiva (BIE), così da avere, insieme all'evasione, anche una misura dell'erosione e, eventualmente, di varie forme di esclusione od esenzione.”*⁶⁹

I.III. Tax gap e quantificazione dell'evasione

A questo punto, prima di procedere con l'analisi delle metodologie utilizzate per la stima del sommerso e per la quantificazione di tale valore, è doveroso introdurre il concetto di *Tax Gap*. Il *Tax Gap* sta a rappresentare la differenza tra quanto i contribuenti avrebbero dovuto versare per adempiere al proprio obbligo tributario,

⁶⁷ SCHNEIDER, ENSTE (2000A).

⁶⁸ I. PALMIERI, “*Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*”, Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.

⁶⁹ BERNARDI, BERNASCONI 1996

gettito teorico, e quanto i contribuenti hanno effettivamente versato, *gettito effettivo*⁷⁰. Ai fini di una più specifica analisi della materia, si deve evidenziare che la differenza tra gettito teorico e gettito effettivo, visto dalla parte del contribuente, rappresenta solo la *tax non compliance*, ossia l'ampiezza dell'inadempimento spontaneo da parte dei contribuenti⁷¹. Tuttavia la definizione di *tax gap* porta con sé anche il cosiddetto *policy gap* che rappresenta sempre la differenza tra gettito fiscale teorico ed effettivo ma in tal caso la differenza deriva dall'insieme di politiche fiscali come le agevolazioni fiscali nella forma di riduzioni di aliquote, l'abbattimento degli imponibili o regimi speciali di favore, che lo stato può emanare a favore di particolari categorie di contribuenti⁷². In definitiva quindi “*il tax gap totale si articolerebbe in due parti: il compliance gap, inteso appunto come distanza tra l'adempimento rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente, e il policy gap, ovvero una misura della discrepanza tra la legislazione vigente e il modello benchmark di tassazione*”⁷³. È possibile affermare che il *compliance gap* stima delle attività di evasione, elusione e frodi fiscali; invece il *policy gap* va a stimare l'erosione fiscale del paese.

Prima di quantificare il *tax gap* in Italia è opportuno analizzare il concetto di efficienza del sistema tributario e quindi di riduzione del *tax gap*.

I.III.I. Efficienza del sistema tributario

È facile intuire che una riduzione delle due componenti del *tax gap*, in assenza di opportuna riduzione della pressione fiscale, comporterebbe un incremento del gettito fiscale⁷⁴. Il Decreto 24 settembre 2015, n°160 ha introdotto novità ai fini del recupero dell'efficienza del sistema fiscale distinguendo tra il recupero di gettito

⁷⁰ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019*” (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

⁷¹ Ibidem

⁷² Ibidem

⁷³ Ibidem

⁷⁴ Ibidem

derivante dalla riduzione del *compliance gap* e del *policy gap*⁷⁵. In definitiva l'efficienza del sistema fiscale viene espressa come:

$$\text{Efficienza} = (1 - \text{policy gap}) * (1 - \text{compliance gap})$$

Essendo $(1 - \text{policy gap})$ il coefficiente dell'aumento di gettito derivante dalla riduzione delle spese fiscali e $(1 - \text{compliance gap})$ il coefficiente dell'aumento di gettito derivante dalla riduzione dell'evasione, volontaria o non, la loro moltiplicazione definisce l'efficienza del mercato. Si può notare a questo punto come una riduzione delle spese fiscali ed una riduzione dell'evasione comportino un aumento dell'efficienza. Nello specifico ponendo entrambi i coefficienti pari ad 1, quindi nel caso di totale assenza di spese fiscali e totale assenza di evasioni, si determina un'efficienza piena del sistema tributario. A parità di gettito fiscale, la maggior parte dei proventi deve essere destinata ad un fondo per la riduzione della pressione fiscale. A tal proposito con il Decreto del 24 settembre 2015, n°160 le risorse derivanti da tale proventi fiscali verrà restituita ai contribuenti con le modalità previste dal Fondo per la riduzione della pressione fiscale⁷⁶.

Nonostante sia stato espresso il concetto di efficienza del sistema tributario come prodotto tra indici di *policy gap* e indici di *compliance gap*, per la stima del *tax gap* da adesso si procederà utilizzando solo la *compliance gap* in quanto l'elaborato mira a definire ed a quantificare il fenomeno dell'evasione in Italia ed in quanto il *policy gap* rappresenta l'erosione fiscale, quest'ultimo non verrà quantificato.

I.III.II. Metodi di stima del *Tax Gap*

Le metodologie utilizzate per il calcolo del *compliance gap*, che d'ora in avanti verrà definita come *tax gap*, sono di tipo *Top Down e Bottom Up*.

Il metodo *Top Down*, utilizzato principalmente per la stima del gap delle imposte indirette, si basa sulla discrepanza tra dati fiscali ed un corrispondente aggregato

⁷⁵ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

⁷⁶ Ibidem

economico. All'interno di quest'ultimo, che di solito viene rappresentato dai flussi di contabilità Nazionale, deve rientrare anche un'esauriente stima dell'economia non osservata per andare a creare una base imponibile onnicomprensiva che, rapportata alle dichiarazioni dei redditi dei contribuenti, va a stimare l'evasione fiscale⁷⁷.

Il metodo Bottom Up invece basa la propria analisi sulle informazioni già in possesso dell'Amministrazione come le indagini statistiche o gli accertamenti casuali (random audit). Le informazioni possedute dall'Amministrazione, utilizzate in maniera funzionale alla necessità di quantificare ed individuare situazioni di evasione fiscale, possono aiutare le stesse a verificare l'accuratezza delle dichiarazioni dei contribuenti e delineare i profili di rischio degli stessi potendo quindi individuare a posteriori e tenere sotto controllo a priori eventuali operazioni evasive. Il metodo Bottom Up, a differenza di quello Top Down, risulta più robusto per quanto riguarda la stima delle imposte dirette anche se maggiormente costoso da attuare. La scelta del Legislatore italiano, definita attraverso l'art. 10-bis 1, del 31 Dicembre 2009 n 196, è quella di misurare l'evasione fiscale per i principali tributi e contributi attraverso il confronto tra dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria e dall'INPS. In definitiva quindi la scelta è quella del calcolo dell'evasione fiscale attraverso il metodo Top Down⁷⁸. Viene sempre fatta salva la possibilità di utilizzare, per determinate categorie di tributi (imposte dirette), le metodologie di tipo Bottom Up. Ovviamente, come spesso accade non solo in materia tributaria, l'utilizzo di entrambe le metodologie potrebbe portare ad una quantificazione dell'evasione più precisa in quanto si andrebbero ad analizzare dati in un più ampio spettro di azioni considerando non solo quelli in derivanti della contabilità nazionale ma anche quelle delle singole amministrazioni e quindi dei singoli contribuenti.

Il sopracitato articolo 10-bis 1, del 31 dicembre 2009 n 196 dispone che ai fini del calcolo dell'evasione fiscale, quindi della differenza tra quanto i contribuenti hanno effettivamente versato tra imposte e contributi e quanto avrebbero dovuto versare in regime di perfetto adempimento, si debbano, in maniera distinta e tenendo fuori il calcolo delle spese fiscali (policy gap), calcolare i seguenti fattori:

- *i mancati gettiti derivanti da errori dei contribuenti in sede di dichiarazione;*

⁷⁷ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

⁷⁸ Ibidem

- *gli omessi versamenti rispetto a quanto dichiarato;*
- *il divario tra le basi fiscali e contributive dichiarate e quelle teoriche desumibili dagli aggregati di contabilità nazionale, distinguendo tra la parte di tale divario ascrivibile alle spese fiscali e la parte residua, che viene attribuita all'occultamento di basi imponibili;*
- *le mancate entrate fiscali e contributive ascrivibili al divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento, anch'esse al netto degli effetti dell'erosione fiscale⁷⁹.*

Per quanto concerne la stima dell'evasione contributiva, le misure si basano sui dati emergenti dalla contabilità nazionale relative al lavoro irregolare e le ore da essi lavorati. Partendo dalla misurazione delle retribuzioni relative al lavoro irregolare viene definito un intervallo di possibili stime dell'ammontare di evasione contributiva che riguarda sia la parte a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia la parte a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde per i lavoratori regolari⁸⁰.

Ora, avendo delineato tutte le caratteristiche dei differenti metodi di calcolo di stima del *tax gap*, si può passare all'analisi dei risultati portati alla luce dalla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196).

I.III.III. Quantificazione del *Tax Gap* in Italia

Come già anticipato, la quantificazione del *tax gap* delle imposte viene effettuata tramite il metodo top down. L'analisi, dettagliata nella tabella 1.C.1, delinea il *tax gap* per le principali imposte, dirette ed indirette, per lo specifico anno di riferimento. Per capire al meglio i risultati riportati in tabella è necessaria una rapida spiegazione delle differenze evidenziate. Più precisamente, limitandosi al triennio 2014-2016, il *tax gap*

⁷⁹ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

⁸⁰ Ibidem

complessivo italiano risulta essere pari a 109,68 miliardi di euro di cui 98,3 miliardi derivanti dall'evasione tributaria e 11,3 miliardi derivanti dall'evasione contributiva. Dal 2014 al 2017 viene registrata una diminuzione del *tax gap* derivate dell'evasione tributaria di circa 5 miliardi passando da 95.414 milioni a 90.778 milioni. Tale riduzione può essere principalmente imputata alla diminuzione del *tax gap* derivante dall'IRPEF. Per quanto riguarda invece l'IVA si nota, tra il 2016 ed il 2017, un aumento del gap di 1,1 miliardi che può essere principalmente imputato all'ampliamento dello *split payment* introdotto nel 2017 che ha mutato il comportamento dichiarativo dei contribuenti che hanno rinviato i crediti all'anno successivo omettendo così il versamento dell'imposta indiretta nello stesso anno, riducendo il gettito derivante dall'IVA⁸¹. Per quanto concerne invece le altre tipologie di imposte si può notare tuttavia un aumento della *compliance* che comporta una diminuzione del *tax gap*. È doveroso sottolineare come la maggior parte del *tax gap* derivi dall'evasione dell'IVA e dell'IRPEF. In quest'ultimo caso si va a distinguere l'IRPEF da lavoro dipendente (irregolare) e quella da lavoro autonomo e d'impresa notando che il *tax gap* dell'IRPEF da lavoratore autonomo e d'impresa è di gran lunga superiore a quello da lavoro dipendente.

⁸¹ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

TABELLA 1.C.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE (MILIONI DI EURO)

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Diff 2017-16	Media** 2014-16
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.887	3.975	5.149	5.465	5.350	N.D.	N.D.	5.321
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	-1.875	33.331
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	633	643	715	780	696	N.D.	N.D.	730
IRES	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	-422	8.294
IVA	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	1.125	35.867
IRAP	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550	-82	6.548
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655	-177	944
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225	-14	741
ACCISE sui prodotti energetici	924	1.169	1.306	1.430	1.611	2.077	466	1.449
IMU	3.892	5.160	5.140	5.113	4.989	4.872	-117	5.081
TASI	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	251	247	-4	251
Totale entrate tributarie (al netto del lavoro dipendente e della TASI)	93.042	92.207	95.414	89.479	91.875	90.778	-1.097	92.256
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	97.562	96.825	101.278	95.724	97.921	N.D.	N.D.	98.308
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.478	2.376	2.602	2.800	2.780	N.D.	N.D.	2.727
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.077	7.906	8.688	8.830	8.412	N.D.	N.D.	8.643
Totale entrate contributive	10.555	10.282	11.290	11.630	11.192	N.D.	N.D.	11.371
Totale entrate tributarie (al netto della TASI) e contributive	108.117	107.107	112.568	107.354	109.113	N.D.	N.D.	109.679

* Le stime relative al 2017 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

** La media è calcolata per gli anni in cui le stime sono complete per tutte le imposte e contributi considerati (senza considerare la TASI).

*** Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

82

Il *tax gap* può derivare dall'omessa dichiarazione dell'imposta dovuta, errori e mancato versamento delle imposte dichiarate. Quindi per sottolineare tale differenza nella tabella successiva sono riportate, relativamente alle imposte, la differenza tra quanto il contribuente avrebbe dovuto pagare e quanto effettivamente ha pagato e la differenza tra quanto il contribuente ha dichiarato e quanto ha effettivamente versato⁸³. Considerando il dato aggregato, quindi il *tax gap* d'imposta senza distinguere tra quello derivante da errori o dal mancato versamento e quello derivante dalla mancata dichiarazione, si può notare una riduzione del *tax gap* totale che passa da poco più di 88 miliardi nel 2012 a circa 84 miliardi nel 2017. Dato significativo però è la riduzione, da 75 miliardi a 68 miliardi, di tale gap inteso come differenza tra quanto il consumatore avrebbe dovuto versare e quanto ha effettivamente versato, quindi un aumento di *compliance*; contrariamente, il gap derivante dagli errori e dai mancati

⁸² MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

⁸³ Ibidem

versamenti da parte dei contribuenti, ha subito un aumento, sempre nel quadriennio 2012-2017, passando da 13 miliardi a 15 miliardi.

Analizzando invece i risultati per singola imposte si può notare che il gap maggiore, 37 miliardi, deriva dall'IVA che oltre a registrare un elevato gap per quanto riguarda l'omessa dichiarazione, 27 miliardi, registra anche un elevato gap derivante da mancati versamenti o errori, 10 miliardi. Differente situazione invece si riscontra nell'IRPEF dove si registra un gap di 32 miliardi nel 2017, secondo per dato aggregato all'IVA, e più o meno stabile negli anni. Andando invece ad analizzare i singoli casi l'IRPEF risulta essere l'imposta con il più alto gap derivante da omessa dichiarazione, ed in termini percentuali rispetto al dato aggregato, il più basso gap derivante da errori e mancati versamenti.

TABELLA 1.C.3: GAP NELL'IMPOSTA – DISTINZIONE TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) – MILIONI DI EURO.							
Tipologia di Imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	32.803
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	30.935	30.548	31.675	30.847	32.052	30.282	31.057
<i>IRPEF MV (**)</i>	1.616	1.667	1.720	1.813	1.884	1.780	1.747
IRES totale	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	8.308
<i>di cui IRES netto MV</i>	7.054	6.975	7.439	5.867	6.785	6.451	6.762
<i>IRES MV (**)</i>	1.346	1.424	1.436	1.556	1.800	1.711	1.546
IVAsc totale	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	36.021
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	27.881	26.614	27.338	25.442	26.236	27.054	26.761
<i>IVAsc MV (**)</i>	8.432	8.424	9.253	9.519	9.816	10.122	9.261
IRAP totale	8.753	8.544	8.395	5.618	5.633	5.550	7.082
<i>di cui IRAP netto MV</i>	7.066	6.902	6.926	4.524	4.246	4.263	5.655
<i>IRAP MV (**)</i>	1.687	1.643	1.468	1.094	1.386	1.287	1.428
LOCAZIONI	1.322	739	736	1.265	831	655	925
CANONE RAI	887	942	977	1.008	240	225	713
<i>di cui CANONE netto MV</i>	783	824	837	865	169	149	604
<i>CANONE MV (**)</i>	103	118	139	143	71	77	108
Totale	88.226	85.878	88.968	82.936	85.275	83.829	85.852
<i>di cui netto MV</i>	75.042	72.601	74.952	68.811	70.319	68.853	71.763
<i>MV (**)</i>	13.184	13.277	14.017	14.125	14.956	14.977	14.089

* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2017 sono da considerarsi semi-definitivi;

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017; IVAsc = IVA senza consenso.

84

Nella tabella precedente sono stati stimati i gap per imposta analizzando in modo specifico il gap derivante dai mancati versamenti o errori ed omessa dichiarazione

⁸⁴ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

d'imposta. Mirando però l'elaborato ad analizzare il fenomeno dell'evasione fiscale non ci si può esimere dall'analisi della propensione al gap in riferimento alle singole imposte. La seguente tabella mira proprio ad analizzare tale propensione. Il dato che più degli altri salta all'occhio è quello riguardante l'IRPEF. Infatti, in relazione con quanto analizzato in precedenza riguardante le stime del *tax gap* in Italia, si può notare come l'IRPEF sia non solo la seconda imposta in termini di gap assoluto, ma anche la prima imposta con il più alto tasso di propensione al gap. In termini percentuali si registra, relativamente all'IRPEF, una propensione al gap che rasenta il 70 per cento di cui solo il 4 per cento viene rappresentato dai casi di errori o mancati versamenti mentre il 66 per cento indica la propensione all'omessa dichiarazione⁸⁵. Le stime effettuate, nel caso IRPEF, si riferiscono all'imposta dovuta da lavoratore autonomo e d'impresa, ossia i redditi derivanti da attività d'impresa e lavoro autonomo che, riportati alla persona fisica, compongono il reddito soggetto ad IRPEF. L'IRPEF da lavoratore dipendente, stimata solamente in termini di lavoro irregolare nella stima del *tax gap*, non viene presa in considerazione nel calcolo della propensione al gap in quanto tale imposta viene pagata alla fonte dal datore di lavoro.

⁸⁵ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019”* (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

TABELLA 1.C.4: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA – DISTINZIONE TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA ().**

Propensione al gap nell'imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	67,4%	68,0%	68,8%	68,1%	68,0%	69,6%	68,3%
di cui IRPEF netto MV	64,0%	64,5%	65,3%	64,4%	64,2%	65,8%	64,7%
IRPEF MV (**)	3,3%	3,5%	3,5%	3,8%	3,8%	3,9%	3,6%
IRES totale	25,5%	26,1%	26,2%	21,3%	23,4%	23,8%	24,3%
di cui IRES netto MV	21,4%	21,6%	22,0%	16,8%	18,5%	18,8%	19,8%
IRES MV (**)	4,1%	4,4%	4,2%	4,5%	4,9%	5,0%	4,5%
IVAsc totale	27,6%	27,2%	27,8%	26,6%	26,9%	27,4%	27,2%
di cui IVAsc netto MV	21,2%	20,7%	20,8%	19,3%	19,5%	19,9%	20,2%
IVAsc MV (**)	6,4%	6,5%	7,0%	7,2%	7,3%	7,5%	7,0%
IRAP totale	22,6%	23,1%	22,9%	20,5%	21,1%	20,9%	22,0%
di cui IRAP netto MV	18,3%	18,6%	18,9%	16,5%	15,9%	16,0%	17,6%
IRAP MV (**)	4,4%	4,4%	4,0%	4,0%	5,2%	4,8%	4,4%
LOCAZIONI	15,7%	8,8%	8,9%	14,7%	10,1%	7,9%	11,1%
CANONE RAI	33,1%	34,4%	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	27,6%
di cui CANONE netto MV	29,3%	30,1%	30,5%	31,4%	7,0%	6,8%	23,4%
CANONE MV (**)	3,9%	4,3%	5,1%	5,2%	2,9%	3,5%	4,2%
Totale	33,6%	33,5%	34,0%	32,8%	33,0%	33,1%	33,3%
di cui netto MV	28,6%	28,3%	28,7%	27,2%	27,2%	27,2%	27,9%
MV (**)	5,0%	5,2%	5,4%	5,6%	5,8%	5,9%	5,5%

* I dati delle stime del gap relativi all'anno 2017 sono da considerarsi semi-definitivi;

** MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2016 e 2017; IVAsc = IVA senza consenso.

⁸⁶ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019" (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

Capitolo II – Il contrasto all'evasione fiscale

Da quanto è possibile evincere dal precedente capitolo, l'evasione fiscale rappresenta per il nostro Paese un fenomeno largamente diffuso e congenito nel comportamento dei contribuenti. Tale fenomeno, nonostante le diverse metodologie di contrasto attuate dai vari governi che si sono succeduti negli anni, sembra ad oggi essere una costante negativa del sistema tributario italiano. Le conseguenze comportate dal fenomeno evasivo sono riscontrabili nella vita quotidiana di ogni cittadino del paese, basti pensare alla mancanza o l'inadeguatezza dei servizi pubblici causati dal minor gettito derivante da comportamenti evasivi. Al contrario, le cause e le modalità di attuazione di tale fenomeno restano all'oscuro della popolazione o comunque non viene dato loro il peso delle conseguenze che comporteranno.

In questo capitolo verranno appunto analizzate le cause dell'evasione e le principali modalità di contrasto attuabili, sottolineando gli attori di tali processi.

Il contesto italiano, in materia di evasione, rappresenta sicuramente uno tra i più complessi esempi di tale fenomeno. Tale complessità oltre che riscontrabile nei numeri analizzati nel precedente capitolo che rasentano i 110 miliardi di euro evasi, è ampliata dalla platea di evasori fiscali. È infatti impossibile individuare una sola categoria di evasori in quanto questi comportamenti possono essere messe in pratica da tutti i contribuenti partendo dal piccolo artigiano sino ad arrivare alle grandi imprese e multinazionali. dalla più piccola impresa, alle grandi imprese, sia in ambienti ristretti, come le PMI. Come si può intuire grazie alle informazioni fin qui date, l'impatto che viene generato dall'evasione di un piccolo imprenditore rispetto all'evasione attuata da grandi imprenditori e grande imprese, è differente. Ma alla base di tale comportamento resta sempre l'unico obiettivo di massimizzare i propri profitti attraverso un indebito vantaggio fiscale.

L'analisi che si vuole svolgere in questo elaborato riguarda anche e soprattutto le cause che spingono i contribuenti a sottrarsi dalle proprie obbligazioni tributarie. Infatti per quanto possa sembrare banale non è affatto scontato che tutti i contribuenti adempiano in maniera totalitaria alle proprie obbligazioni tributarie e tantomeno è scontato il fatto che tutti i contribuenti siano effettivamente sinceri nelle dichiarazioni effettuate. Chiunque a questo punto potrebbe, e dovrebbe, chiedersi il motivo per il quale nonostante le istituzioni e gli organi deputati al controllo siano a conoscenza di

queste infrazioni non effettuino operazioni di contrasto realmente efficaci per combattere il fenomeno dell'evasione fiscale regalando così al Paese un sistema più efficiente ed equo.

II.I Principali cause dell'evasione evasione

Come analizzato in precedenza l'evasione fiscale rappresenta una percentuale, se pur ampia, del più grande fenomeno dell'economia sommersa. Ai fini dello studio delle principali cause che danno vita al fenomeno evasivo verranno prese in considerazione le cause che spingono i contribuenti a posizionarsi nell'economia sommersa e di conseguenza nella fattispecie dell'evasione fiscale.

Un primo studio, che ha sottolineato le cause del comportamento evasivo, è il Modello Allingham e Sadmo. In tale modello la scelta di evadere del contribuente razionale sta nell'obiettivo di massimizzare la propria posizione economica⁸⁷. Esso infatti deciderà se evadere le tasse in base ai benefici che otterrà (in termini di maggior reddito disponibile) e in base ai rischi a cui il soggetto incorre definiti come imposta da pagare e relative sanzioni. I risultati di tale modello indicano come l'evasione aumenti all'aumentare del reddito in quanto chi ha più disponibilità economica è più propenso al rischio di essere scoperto in quanto potrà corrispondere le somme relative all'imposta e le sanzioni nel caso venga scoperto; viene inoltre sottolineato quanto non sia necessario sottoporre la totalità dei contribuenti ad accertamento in quanto questa deriva da una decisione di tipo probabilistico⁸⁸. Infine viene sottolineato come l'evasione dipenda principalmente da 3 fattori quali l'aliquota dell'imposta, la probabilità di essere scoperti e l'entità della pena, prevedendo che l'evasione si annullerebbe nel caso in cui l'aliquota dell'imposta sia pari al prodotto tra probabilità di essere sottoposti ad accertamento (P), e di conseguenza scoperti, e l'entità della pena (A)⁸⁹.

Fermo restando la singolarità delle cause e delle condotte evasive, nell'elaborato vengono individuati quattro principali fattori che contribuiscono al formarsi

⁸⁷ M.G. ALLINGHAM E A. SANDMO, "Income Tax Evasion: A Theoretical Approach", «Journal of Public Economics», 1972

⁸⁸ Ibidem

⁸⁹ Ibidem

dell'economia sommersa e dell'evasione fiscale e possono essere così sintetizzate: la pretesa fiscale, il valore atteso della pena, la percezione che i contribuenti hanno della qualità e della quantità dei servizi pubblici, la facilità dell'adempimento dell'obbligazione fiscale⁹⁰. Ognuno di questi fattori è correlato positivamente o negativamente al fenomeno evasivo. Infine, a livello territoriale, viene presa in considerazione anche la presenza delle microimprese sul territorio analizzato⁹¹.

II.I.I. La pressione fiscale

Uno tra i fattori che più influenza il fenomeno dell'evasione fiscale è appunto la pressione fiscale. Questa rappresenta la percentuale di reddito che il contribuente paga sotto forma di imposte dirette, indirette e contributi che successivamente andranno a formare il gettito fiscale del Paese che verrà utilizzato per la prestazione di servizi pubblici. L'Istat nel secondo trimestre del 2019 ha registrato un aumento della pressione fiscale rispetto allo stesso periodo del 2018 di 0,3 punti percentuali che hanno portato la stessa ad un livello complessivo del 40,5 percento. A tale risultato, si aggiunge la differenza tra la pressione fiscale apparente e la pressione fiscale legale o effettiva. Il primo fattore è costituito dal rapporto tra gettito fiscale di un Paese ed il proprio PIL. Esso rappresenta quanto lo Stato ha incassato di gettito in relazione alla ricchezza prodotta sul territorio. La pressione fiscale legale, essendo calcolata come rapporto tra imposizione media dello stato e PIL al netto dell'economia sommersa, rappresenta la pressione fiscale effettiva in quanto corrisponde alla platea di contribuenti che hanno adempiuto ai propri obblighi tributari secondo le norme previste dalla legge⁹². La differenza tra queste aliquote rappresenta una minor entrata di gettito per lo Stato derivante dalle attività comprese nell'economia sommersa. L'obiettivo è quindi far tendere la pressione fiscale legale a quella apparente in modo da garantire un sostentamento efficiente della spesa pubblica da parte dello Stato⁹³.

⁹⁰ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, *“Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale”*. Luglio 2017

⁹¹ Ibidem

⁹² Ibidem

⁹³ Ibidem

Ricordando che i tributi vengono pagati per la prestazione di servizi pubblici da parte dello Stato o dell'Amministrazione Pubblica, è facile intuire come un elevato livello di pressione fiscale ed una inadeguatezza dei servizi pubblici porti ad una riduzione della *compliance* tra Stato e contribuente stesso. Questo infatti, non vedendosi erogati i servizi per i quali ha "pagato", sarà più propenso ad omettere parte, o la totalità, del proprio reddito dalla dichiarazione al fine di ottenere un vantaggio economico che nella fattispecie si identifica con il risparmio d'imposta. Tale omissione contribuisce a sua volta all'aumento della pressione fiscale per far fronte alla spesa pubblica innescando così un meccanismo distorto del sistema fiscale che non fa altro che compromettere la lotta all'evasione e aumentare l'evasione stessa.

In quest'ambito è quindi necessario ristabilire un equilibrio del sistema fiscale. Per ristabilire tale equilibrio e far fronte al fenomeno evasivo è quindi necessario muoversi su queste due direttive: l'efficienza dei servizi prestati ed aliquote più accessibili a tutti i contribuenti⁹⁴. Una riduzione delle aliquote indurrebbe ad un maggiore adempimento spontaneo da parte del contribuente che preferirà pagare il tributo previsto invece di attuare operazioni evasive che, tra l'altro, sono rischiose per il contribuente stesso e dannose per la comunità in cui questo si trova. Un aumento della *compliance* può essere ottenuta anche con l'aumento o l'ottimizzazione dei servizi prestati dallo Stato in quanto il contribuente, trovandosi soddisfatto dei servizi erogati, è ben contento di adempiere spontaneamente alle proprie obbligazioni.

Una buona politica fiscale però non valuta tali fattori singolarmente ma li integra l'uno con l'altro al fine di aumentare la *compliance* e quindi ridurre il *tax gap* derivante dall'evasione, come ad esempio la riduzione delle aliquote e un aumento dei servizi, anche se non risulta sempre facile trovare la combinazione efficiente di tali fattori.

II.I.II. Il valore atteso della pena

Il secondo fattore che viene considerato come influente nel fenomeno dell'evasione fiscale, in questo caso negativamente sul valore assoluto, è il valore atteso della pena. Uno dei problemi che più caratterizza il fenomeno evasivo in Italia

⁹⁴ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, "Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale". Luglio 2017

è la percezione che la comunità e lo Stato hanno degli evasori. Ad oggi in Italia si fatica a pensare alla persona dell'evasore fiscale come un fuorilegge. La percezione è che tutti gli evasori siano di piccole dimensioni e le proprie azioni siano giustificate da una forte motivazione di fondo: la necessità di evadere data dall'impossibilità di far fronte agli obblighi tributari; la realtà risulta diversa e l'impunità degli evasori comporta un aumento di tale fenomeno in quanto tutti i contribuenti non avendo rischi, che in questo caso sono le pene e la punibilità, saranno più propensi ad attuare operazioni evasive. Infatti si presume che, a parità di condizioni, un'elevata probabilità di essere scoperti e subire sanzioni, comporti una riduzione di tali azioni⁹⁵.

Tuttavia per analizzare al meglio tale fenomeno va valutata anche l'azione di deterrenza esercitata dai sistemi di controllo e da un procedimento amministrativo che garantisca che al soggetto che abbia violato la legge sia applicata la pena effettivamente prevista⁹⁶. Il tasso di deterrenza viene quantificato attraverso l'intreccio di due principali informazioni: *“dalla gestione dei procedimenti giudiziari pendenti e aperti nel corso dell'anno nei tribunali civili che costituisce un indicatore importante per valutare la performance del sistema giudiziario; dai controlli verso le imprese legati all'attività di vigilanza ispettiva dell'INAIL per il contrasto dei fenomeni di evasione/elusione contributiva e del lavoro sommerso”*⁹⁷.

In conclusione ai fini di una maggiore fiducia nel sistema fiscale e quindi di un maggiore adempimento da parte dei contribuenti, dovrebbe esser posta l'attenzione sulle pene e sulla relativa applicazione da parte dello Stato affinché il contribuente sia più avverso al rischio che l'evasione comporta, optando così per un adempimento totale delle proprie obbligazioni. Quindi all'aumento del valore atteso della pena corrisponde un aumento della *compliance* e una riduzione del fenomeno evasivo.

II.I.III Il senso civico-economico

La scelta di un cittadino di evadere, oltre che derivare dai punti precedentemente analizzati, si trova a passare anche per la convinzione che il cittadino usufruisca di un

⁹⁵ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, *“Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale”*. Luglio 2017

⁹⁶ Ibidem

⁹⁷ Ibidem

servizio prestato dallo Stato che risulta insufficiente sia in termini quantitativi che in termini qualitativi. Esiste infatti una correlazione tra efficienza della spesa pubblica e grado di lealtà dei contribuenti⁹⁸. Nella fattispecie dell'evasione fiscale, servizi inefficienti o inesistenti in un certo senso portano a tollerare il comportamento evasivo dei contribuenti che vedono le proprie risorse (tributi) sfruttate al minimo; in tal senso, se con il gettito fiscale lo Stato migliorasse i servizi prestati ai contribuenti, e di conseguenza la qualità della vita dell'intera comunità, i comportamenti evasivi non sarebbero tollerati così tanto e la conseguenza non sarebbe altra che un aumento della *compliance* tra Stato e contribuente che, come nei casi precedentemente analizzati, comporterebbe una riduzione del *tax gap*⁹⁹.

In questi termini, l'evasione fiscale è inversamente proporzionale al senso civico in quanto all'aumentare di quest'ultimo si va ad aumentare il gettito, e quindi la possibilità di spesa da parte dell'amministrazione, evitando così comportamenti evasivi da parte dei contribuenti che diversamente sarebbero scaturiti dall'insoddisfazione dei servizi prestati.

II.I.IV. L'indicatore di facilità dell'adempimento spontaneo dell'obbligazione fiscale

Quando ci si trova a parlare delle cause che contribuiscono alla formazione del fenomeno evasivo, di certo non si può trascurare la facilità dell'adempimento da parte del contribuente¹⁰⁰. In molte situazioni infatti l'evasione scaturisce proprio dal comportamento del contribuente che, trovandosi in difficoltà di adempimento sia in termini burocratici che tempistici, valuta operazioni evasive che spesso risultano più semplici rispetto al pagamento dei tributi.

Lo Stato rappresenta sotto il profilo tributario la parte che impone i principali tributi ad eccezione, come è stato visto nel primo capitolo, delle tasse che possono essere imposte dalle singole amministrazioni in relazione alle norme dettate dallo Stato. Quest'ultimo pur avendo poteri impositivi, si avvale di un ente statale controllato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate-

⁹⁸ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, "*Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale*". Luglio 2017

⁹⁹ Ibidem

¹⁰⁰ Ibidem

Riscossione, per il controllo, l'accertamento e la riscossione dei tributi dovuti allo Stato.

In un sistema fiscale efficiente il contribuente nella dichiarazione dei redditi, che viene effettuata ogni anno da tutti i soggetti che percepiscono redditi, e nelle dichiarazioni delle relative imposte dovrebbero anzitutto dichiarare quanto effettivamente percepito ma soprattutto dovrebbero adempiere in maniera spontanea ai propri obblighi garantendo così un'efficienza dell'ente gestore ed un risparmio pubblico in termini di risorse che, diversamente, potrebbero essere utilizzate per l'offerta ed il miglioramento dei servizi pubblici e, nel lungo periodo, per una riduzione della pressione fiscale. Infatti nel caso in cui il contribuente ometta l'adempimento spontaneo l'Agenzia delle Entrate e della Riscossione si attiverà affinché tale soggetto, anche in maniera coattiva, paghi la propria obbligazione tributaria. Il processo che si cela dietro questa operazione rappresenta elevati costi per l'Agenzia delle Entrate e conseguentemente lo Stato necessiterà di utilizzare parte delle risorse pubbliche in tali operazioni di recupero.

Dagli ultimi dati illustrati nel report di Confcommercio "Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale" del luglio 2017 si evince che, impostato ad 1 il livello di minima difficoltà di adempimento ed a 0 il livello massimo di difficoltà, nel 2014 viene registrata un tasso di facilità pari allo 0,34 che sottolinea l'inefficienza della burocrazia e la necessità di adattare le proprie risorse per diminuire tali difficoltà riscontrate¹⁰¹.

In conclusione si può sostenere che all'aumento dell'indice¹⁰² di facilità di adempimento spontaneo il contribuente risulterà più avverso ad operazioni evasive che, nel caso di efficienza del sistema fiscale, risulteranno più complesse rispetto all'adempimento spontaneo riducendo così la quantità dei fenomeni evasivi registrati.

¹⁰¹ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, "Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale". Luglio 2017

¹⁰² Per la costruzione dell'indice è stato preso, dalla banca dati degli "Indicatori territoriali per le politiche di sviluppo", curata dall'Istat, il dato relativo alla presenza in ogni regione di comuni con servizi pienamente interattivi, ritenendo questo indicatore una buona misura del processo di semplificazione dell'apparato amministrativo locale e, indirettamente, degli adempimenti fiscali, anche se tale indice non risulta completamente esaustivo della facilità dell'adempimento spontaneo.

II.I.V. Le microimprese sul territorio

L'ultimo fattore che viene considerato ai fini di rilevare la presenza o meno di fenomeni evasivi è la presenza di microimprese sul territorio. Viene preso in considerazione tale fattore in quanto fornisce indicazioni sulla maggiore o minore presenza di sostituti d'imposta positivamente correlata alla *compliance* fiscale¹⁰³.

In particolare si è visto dai dati elaborati dall'Istat che all'interno del territorio italiano ci sia una forte presenza di microimprese che al 2016 faceva registrare una percentuale del 95,2 per cento sul totale delle imprese attive sul territorio italiano¹⁰⁴. Senza considerare che queste micro imprese danno lavoro al 45 per cento della popolazione occupata¹⁰⁵.

II.II. Principali effetti dell'evasione

Più volte all'interno dell'elaborato si è parlato degli effetti che singoli comportamenti evasivi comportano per la comunità senza però analizzare concretamente tali effetti. Verranno infatti indicati gli effetti che tali comportamenti hanno sulla comunità e sull'evasore stesso.

II.II.I. Effetti dell'evasione sulla comunità

I principali effetti comportati dall'evasione si riscontrano sulla comunità e sullo Stato su profili economici ed etico-morali. *“L'evasione, infatti, comporta effetti economici negativi molto rilevanti, sotto diversi e importanti profili: determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e interferisce con il normale funzionamento*

¹⁰³ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, *“Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale”*. Luglio 2017

¹⁰⁴ Elaborazioni Ufficio Studi Confcommercio su dati Istat; 2011 Censimento, 2012-2014 Registro Statistico dell'occupazione delle imprese attive (Asia occupazione).

¹⁰⁵ Ibidem

del mercato; altera l'equità e la progressività del sistema tributario; infine, è sinergica alla corruzione e alla criminalità economico/organizzata"¹⁰⁶.

Tali effetti possono essere così suddivisi:

- *Ostacolo alla libera concorrenza.* Nel mercato attuale vige il principio di libera concorrenza che dovrebbe garantire equità all'interno del mercato stesso. Tuttavia i contribuenti che attuano operazioni evasive si posizionano in una situazione di concorrenza sleale nei confronti dei loro concorrenti. Essi infatti, risparmiando sui tributi dovuti allo Stato, riescono a proporre i propri prodotti o servizi a prezzi più bassi rispetto al contribuente che pagando l'intera obbligazione tributaria si trovi a fronte di spese più alte non potendo così competere con i prezzi concorrenziali posti dall'evasore¹⁰⁷. Lo Stato dovrebbe contrastare l'evasione fiscale al fine di garantire una libera concorrenza che garantisca equità ed efficienza del mercato;
- *Iniquità sociale.* Come analizzato nel precedente paragrafo l'evasione fiscale comporta un aumento della pressione fiscale per i contribuenti che normalmente adempiono ai propri obblighi tributari al fine di colmare la mancanza di gettito derivante dall'evasione mentre gli evasori, continuando a non pagare, non sentiranno il peso dell'aumento della pressione fiscale. In questi termini vengono minati i principi di solidarietà e legalità che sono alla base del patto che intercorre tra lo Stato ed il cittadino¹⁰⁸. Quindi la risultante è in questo caso l'aumento delle disuguaglianze sociali che rappresentano ad oggi un problema molto esteso.
- *Aumento della criminalità organizzata.* L'evasione fiscale è correlata alla corruzione e alla criminalità organizzata. Il Segretario Generale dell'ONU, nel suo discorso tenuto nella giornata internazionale contro la corruzione, sosteneva riguardo quest'ultima che "*costituisce una minaccia allo sviluppo,*

¹⁰⁶ *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹⁰⁷ *Ibidem*

¹⁰⁸ *Ibidem*

alla democrazia e alla stabilità, distorce i mercati, frena la crescita economica, scoraggia gli investimenti esteri, erode il servizio pubblico e la fiducia nei funzionari pubblici”¹⁰⁹.

Naturalmente quelle analizzate sono le macro aree di effetti dell’evasione. Più nello specifico, come già introdotto analizzano in conclusione del primo capitolo, il fenomeno dell’evasione comporta un gap tra le entrate dovute e quelle effettive di 109 miliardi. Tale somma viene sottratta quindi allo Stato che non può usufruirne per la somministrazione dei servizi pubblici necessari. Si parla quindi di spese sanitarie, spese scolastiche, servizi di trasporto ed altri servizi pubblici che, non ricevendo fondi dallo Stato, non riescono a soddisfare la domanda dell’intera comunità comportando quindi difficoltà nella vita quotidiana di ogni cittadino dello Stato.

II.II.II. Effetti dell’evasione sull’evasore stesso

Gli effetti che il fenomeno evasivo comporta per l’evasore, oltre alle situazioni prima analizzate che l’evasore vive da normale cittadino dello Stato, si configurano in base alla tipologia di reato commesso. Le condotte messe in atto dai contribuenti configurano reato nelle seguenti situazioni:

- *Dichiarazione fraudolenta.* Si configurano casi di dichiarazione fraudolenta quando il contribuente, al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto o sui redditi, compia operazioni oggettivamente o soggettivamente simulate. Tale operazioni vengono attuate attraverso l’inserimento in dichiarazione di passivi fittizi o crediti e ritenute fittizie al fine di indurre l’amministrazione finanziaria in errore¹¹⁰. Tale reato si configura nel caso in cui l’imposta minima evasa sia pari a 30.000 euro e il reddito non dichiarato sia superiore al 5 per cento del

¹⁰⁹ *MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all’evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell’anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all’evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all’adempimento da parte dei contribuenti” (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)*

¹¹⁰ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, artt.2-3;

totale del reddito effettivamente percepito o comunque 1 milione cinquecentomila euro. Per tale reato la pena è la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

- *Dichiarazione infedele.* Si parla di dichiarazione infedele quando il contribuente, in una delle dichiarazioni annuali delle imposte, dichiara elementi attivi inferiori al loro valore effettivo od elementi passivi inesistenti ai fini di una riduzione delle imposte da pagare. Si configura tale reato se l'imposta evasa è superiore a centocinquantamila euro, se l'ammontare dell'attivo sottratto a tassazione è superiore al 10 per cento del totale o comunque superiore ai 3 milioni di euro. In tal caso la pena prevista è la reclusione da 1 a 3 anni¹¹¹.
- *Omessa dichiarazione.* Costituisce omessa dichiarazione il comportamento del contribuente che, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto o l'imposta sui redditi, ometta, nonostante l'obbligatorietà, la presentazione delle dichiarazioni relative a tali imposte o la dichiarazione di sostituto d'imposta; in particolare viene punita tale operazione se l'imposta per la quale è stata omessa la dichiarazione sia pari a cinquantamila euro. La pena prevista per tale reato è la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni¹¹².
- *Omesso versamento IVA.* Qualsiasi soggetto non versi entro i termini previsti l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un valore superiore a duecentocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni¹¹³. Sotto tale soglia la sanzione rimane amministrativa.
- *Emissione di fatture false.* Corrispondente alla dichiarazione fraudolenta è punito qualsiasi contribuente che, ai fini di favorire un'evasione di un soggetto terzo sull'imposta sul valore aggiunto o sull'imposta sui redditi, emetta a suo

¹¹¹ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, art. 4

¹¹² Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, art. 5

¹¹³ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, art.10-ter

favore fatture false. La pena prevista per tale reato è la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni¹¹⁴.

- *Occultamento o distruzione dei documenti contabili.* Chiunque, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto o l'imposta sui redditi per lui o per terzi, occulti o distrugga documenti contabili, che devono essere obbligatoriamente mantenuti, al fine di sottrarli all'amministrazione finanziaria per evitare la ricostruzione del proprio, o altrui, reddito o volume d'affari¹¹⁵. La pena prevista per tale reato è la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Seppure queste siano le pene previste non sempre lo Stato o chi per lui riescono ad individuare tali situazioni. Molto spesso le minori entrate derivanti da fenomeni evasivi comportano minori risorse a disposizione delle amministrazioni per effettuare controlli più frequenti e qualitativamente migliori andando ad individuare situazioni più rischiose ed evitare a monte il problema stesso.

II.III. Le diverse forme di evasione

Sebbene nel precedente paragrafo sono stati individuati i principali effetti che comporta il fenomeno evasivo, sull'evasore e sulla comunità, non sono state analizzate le diverse fattispecie di evasione. Congiuntamente al fatto che non può essere individuata un'unica categoria di evasori, non è altrettanto possibile individuare una sola forma di evasione fiscale. L'analisi svolta in relazione all'articolo 6 del D.L. 24 aprile 2014, n°66 per individuare le strategie di contrasto dell'evasione ha portato alla classificazione di 19 diverse macro categorie di comportamenti illeciti correlandoli alla tipologia di contribuente cui fa riferimento il comportamento specifico. Le diverse tipologie vengono così suddivise:

¹¹⁴ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, art.8

¹¹⁵ Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sui reati tributari, aggiornato al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, art. 10

- Evasione fiscale e contributiva legata allo svolgimento "in nero" dell'intera attività (cosiddetti "evasori totali")¹¹⁶. Tale tipologia si riferisce alle imprese di piccole dimensioni e ai lavoratori autonomi che occultino in maniera totale la percezione del reddito;
- Evasione fiscale e contributiva su redditi di lavoro dipendente irregolare o di lavoro autonomo occasionale (lavoro "in nero"); evasione fiscale e contributiva da parte del datore di lavoro (per la parte di contributi a carico di quest'ultimo e per i riflessi sugli strumenti di accertamento induttivo)¹¹⁷. Tale fenomeno fa riferimento, come nel caso precedente, all'occultamento del proprio reddito; in particolare tale tipologia si riferisce alle imprese di piccole dimensioni, ai lavoratori autonomi e ad altre persone fisiche;
- Evasione di IVA e imposte dirette legata alla mancata fatturazione di corrispettivi (in tutto o in parte) e all'indicazione di costi non inerenti o non sufficientemente documentati¹¹⁸. Uno dei modi più utilizzati in Italia a scopo evasivo è proprio la prestazione di un servizio o la vendita di prodotti senza l'emissione della relativa fattura o ricevuta fiscale. Come specificato, per costituire evasione basta anche la parziale registrazione dei corrispettivi non necessariamente la totale omissione. Tale forma, che costituisce occultamento parziale di reddito, fa riferimento alle imprese di medio - piccole dimensioni e ai lavoratori autonomi;
- Evasione imposte dirette e indirette attraverso l'adozione abusiva della veste di ente non commerciale¹¹⁹. Tale operazione consiste nella dissimulazione soggettiva ossia di intestazione fittizia di beni a società di comodo. Come da intestazione, tale forma di evasione fa riferimento agli enti non commerciali;

¹¹⁶ *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹¹⁷ *Ibidem*

¹¹⁸ *Ibidem*

¹¹⁹ *Ibidem*

- Evasione imposte dirette e indirette su contratti di locazione¹²⁰. In tal caso si fa riferimento alle persone fisiche ad alta capacità contributiva e ad altre persone fisiche che, con la volontà ultima di sottrarsi al obbligo tributario, procedano all'occultamento parziale o totale del reddito derivante da beni locati;
- Evasione immobiliare: "case fantasma" ed evasione tributi diretti e indiretti (ICI, IMU, ecc.) connessi con la disponibilità dell'immobile¹²¹. Attuata da persone fisiche ad alta capacità contributiva e da altre persone fisiche; questa fattispecie viene caratterizzata dall'occultamento totale dell'immobile e dalla relativa omessa dichiarazione delle imposte gravanti sul patrimonio immobiliare;
- Evasione attraverso indebita detrazione di oneri o mancata indicazione di fonti reddituali¹²². In questo caso l'obiettivo delle persone fisiche ad alta capacità contributiva ed altre persone fisiche che attuano tali operazioni è quello dell'occultamento parziale di redditi derivante dalla detrazione di oneri non spettante;
- Evasione da strumentale utilizzo schermi giuridici (società di comodo "di fatto")¹²³. Tra i metodi comunemente utilizzati per scopi evasivi ci sono appunto le società di comodo ossia società, maggiormente di capitali, che non svolgono alcuna attività economica ma sostanzialmente garantiscono ai soci benefici in termini fiscali e giuridici. Solitamente infatti queste società presentano dei bilanci in negativo che portano la stessa a non dover pagare l'imposta relativa alla perdita anche se, effettivamente, la perdita non si

¹²⁰ *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹²¹ *Ibidem*

¹²² *Ibidem*

¹²³ *Ibidem*

registra. Tale metodo si sostanzia nella dissimulazione soggettiva e viene utilizzato principalmente da persone fisiche ad alta capacità contributiva¹²⁴;

- Evasione imposte dirette e indirette su capitali detenuti all'estero. In un certo senso ci si trova di fronte ad uno dei più utilizzati metodi di evasione. Molto spesso infatti si parla di “paradisi fiscali”, ossia paesi che offrono la possibilità di pagare le imposte in maniera minima o quasi nulla. Per l'importanza che tale tema rappresenta ogni anno viene stilata la lista dei paesi che fanno parte della black list. I paesi inseriti nella black list presentano un tasso di trasparenza nullo o quasi e regimi fiscali particolarmente favorevoli che inducono soggetti non residenti a esportare i propri redditi in tali paesi e garantirsi un risparmio fiscale che in alcuni paesi sfiora il 40 per cento del risparmio sull'imposta¹²⁵. Secondo l'OCSE¹²⁶ un regime fiscale sia particolarmente dannoso è caratterizzato da: bassa imposizione fiscale, basso scambio di informazioni con gli altri paesi, basso grado di trasparenza e non rispetto delle principali normative sul *transfer pricing*. tale atteggiamento viene assunto da persone fisiche ad alta capacità contributiva ed altre persone fisiche al fine di un occultamento totale dei redditi percepito o di sofisticate forme di evasione;
- *Non-compliance* "involontaria" (es. obblighi di monitoraggio fiscale)¹²⁷. Comportamento involontario, attuato da persone fisiche ad alta capacità contributiva a altre persone fisiche, che comporta difficoltà nella dichiarazione e di conseguenza errori nella stessa;

¹²⁴ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti” (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹²⁵ OXFAM - “La lista grigia dei paradisi fiscali”

¹²⁶ Rapporto del 1998

¹²⁷ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti” (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

- Evasione e frode per il mancato versamento di ritenute, contributi o di altre imposte¹²⁸. Tale pratica viene attuata da imprese di medio- piccole dimensioni e lavoratori autonomi ed altre persone fisiche che si sottraggono all'obbligo fiscale attraverso la parziale omissione del reddito ed in alcuni casi con l'utilizzo di documenti falsi, ossia frode fiscale;
- Evasione e frodi di IVA e dazi all'importazione per omessa dichiarazione e sottofatturazione¹²⁹. Anche in questo caso ci si trova di fronte ad un caso di utilizzo di documenti falsi utilizzati al fine di indurre l'amministrazione finanziaria in errore garantendo così, alle imprese di medio piccole dimensioni e lavoratori autonomi che le attuano, un indebito vantaggio d'imposta;
- Frodi organizzate per l'abbattimento del carico impositivo (IVA e II.DD.), società "cartiere" e creazione di crediti IVA fittizi¹³⁰. Esempio più lampante sono appunto le società cartiere, ossia società di comodo il quale scopo sta nell'emissione di documenti falsi (fatture) che comporteranno, per il soggetto destinatario di tali documenti, una possibilità di abbattimento del reddito e di conseguenza un vantaggio d'imposta. Ad attuare tale operazioni sono le imprese di medio- piccole dimensioni ed i lavoratori autonomi;
- Accise: evasione nel settore del carburante per la navigazione;
- Accise: evasione nel traffico internazionale di liquori;
- Accise: rimborso accisa agli autotrasportatori;
- Trasferimento di imponibili tra Stati mediante tecniche di *transfer pricing*¹³¹. L'operazione che viene attuata in questo caso è appunto il trasferimento di immobili all'interno di uno steso gruppo. In particolare la necessità è quella di individuare un prezzo di mercato in ottica concorrenziale affinché l'operazione

¹²⁸ *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹²⁹ *Ibidem*

¹³⁰ *Ibidem*

¹³¹ *Ibidem*

non venga effettuata al solo scopo di evadere le tasse perdendo la sostanza economica che è alla base di qualsiasi scambio;

- Evasione ed elusione fiscale mediante pratiche di *"aggressive tax planning"* (es. estero-vestizione, operazioni straordinarie, anche transnazionali, aventi finalità elusiva)¹³². Anche in questo caso si parla di forme complesse di evasione fiscale che come esempio riporta l'estero-vestizione ossia un'operazione mediante il quale una società registra la propria residenza in un paese estero ma continua a lavorare e produrre effettivamente in Italia. tali operazione sono utilizzate maggiormente delle imprese di più grandi dimensioni;
- Evasione imposta unica, esercizio di scommesse "in nero" o, comunque, senza registrazione al totalizzatore nazionale¹³³. Esse fanno riferimento alle imprese di medio- piccole dimensioni e lavoratori autonomi;
- Evasione PREU [apparecchi da divertimento ed intrattenimento – AWP (*amusement with prize*) e VLT (*video lottery terminal*)]. Utilizzo di apparecchi non collegati alla rete telematica o alterati, attuate sempre da imprese di medio-piccole dimensioni e lavoratori autonomi;
- Gioco *on line*. Operazioni di gioco con siti di soggetti privi di concessione (evasione imposte unica, riciclaggio, frodi di gioco). Anche in questo caso si fa riferimento alle imprese di medio- piccole dimensioni e lavoratori autonomi.

II.IV. Gli organi di contrasto all'evasione fiscale e contributiva

La moltitudine di operazioni evasive a disposizione dei contribuenti rendono sicuramente la vita difficile agli organi controllanti. È sempre più difficile infatti scovare fenomeni evasivi dal momento in cui ad ogni metodo di contrasto utilizzato

¹³² *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹³³ *Ibidem*

dai controllori corrisponde un metodo che permette ai contribuenti di aggirarlo e continuare ad attuare operazioni evasive.

Ai fini di una più concreta lotta all'evasione l'Amministrazione finanziaria, che si compone di diversi organi differenziati tra loro in base allo status giuridico, agli obiettivi perseguiti, alle prestazioni ed all'autonomia che questi enti hanno relativamente all'organo statale che si trova al di sopra di tutti questi, detta, con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi fiscali, le direttive in materia fiscale e nella fattispecie di lotta e prevenzione all'evasione fiscale¹³⁴.

Gli organi, che verranno analizzati singolarmente, di cui l'amministrazione finanziaria dispone ai fini di prevenzione e contrasto all'evasione sono: Dipartimento delle Finanze; Agenzia delle Entrate; Agenzia delle Dogane e dei Monopoli; Agenzia delle Entrate-Riscossioni; Guardia di Finanza; Regioni ed Enti Territoriali; INPS; Ispettorato del Lavoro¹³⁵.

II.IV.I. Il Dipartimento delle Finanze

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, al fine di raggiungere gli obiettivi prefissati, dispone di diversi dipartimenti che, con diversi compiti, dettano le linee d'azione in materia fiscale. Il Dipartimento delle Finanze si occupa di funzioni di indirizzo e di gestione del sistema fiscale dando attuazione alle direttive del Ministero dell'Economia e delle Finanze. In concreto l'attività svolta da tale dipartimento è di pianificazione e coordinamento delle strategie di politica tributaria ed al relativo controllo dell'effettiva applicazione e della valutazione dei risultati conseguiti¹³⁶. Inoltre si occupa del controllo delle Agenzie del Ministero dell'Economia e delle Finanze e del coordinamento tra queste e la Guardia di Finanza.

II.IV.II. L'Agenzia delle Entrate

¹³⁴ RAPPORTO OCSE, *"Italy's tax administration. A Review of Institutional and Governance Aspects"*, 2016.

¹³⁵ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *"Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva"* - anno 2019 – allegato NADEF

¹³⁶ MEF - Dipartimento delle Finanze

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, oltre a disporre di dipartimenti per assolvere a determinati obiettivi, si avvale delle così dette Agenzie Fiscali¹³⁷, tra cui l'Agenzia delle Entrate, che svolgono funzioni tecnico operative per il Ministero al fine di fornire ai contribuenti informazioni ed assistenza in materia fiscale¹³⁸. A differenza del Dipartimento delle Finanze, le Agenzie godono di autonomia sia in termini di organizzazione interna che in termini di bilancio.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare, si occupa delle funzioni relative alla gestione, all'accertamento ed al contenzioso in materia di entrate tributarie, diritti erariali, ipotecari e catastali. In particolare questa svolge le seguenti funzioni¹³⁹:

- Amministrazione e gestione dei tributi e dell'IVA;
- Contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale e ridurre il *tax gap* derivante;
- Supportare le attività di indirizzo emanate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e di coordinare la propria attività con quella delle altre agenzie e dipartimenti del suddetto ministero;
- Gestione dei contenziosi tributari;
- Semplificazione del rapporto con contribuenti.

II.IV.III. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Tale Agenzia rappresenta l'autorità doganale e amministrativa dei monopoli. In primis essa si occupa delle attività di accertamento e verifica sulla regolare circolazione delle merci e della riscossione dell'IVA derivante dagli scambi per la quale l'agenzia ne è l'autorità ed i dazi derivanti dagli scambi di merci internazionali. In secondo luogo garantisce, in materia di gioco e produzione e vendita di tabacchi, legalità e sicurezza del servizio offerto.

In particolare essa svolge funzioni di più ampio raggio: gestisce gli scambi doganali, contesta eventuali fenomeni di evasione o di illeciti extratributari, regola il comparto del gioco pubblico e ne contesta i vari fenomeni illegali garantendone

¹³⁷ Agenzia delle Entrate; Agenzia delle Dogane e dei Monopoli; Agenzia del Demanio; Agenzia delle Entrate e della Riscossione.

¹³⁸ MEF - Agenzie

¹³⁹ MEF - Dipartimento delle Finanze

l'equità, riscuote le accise derivanti dalla vendita di tabacchi e vigila sulla conformità alle norme comunitarie¹⁴⁰.

II.IV.IV. L'Agenzia delle Entrate - Riscossione

Subentrata a titolo universale al Gruppo Equitalia per quanto riguarda i rapporti giuridici attivi e passivi di quest'ultima, l'Agenzia delle Entrate-riscossione è sottoposta al Ministero dell'Economia e delle Finanze ed è strumentale dell'Agenzia delle Entrate occupandosi della riscossione dei tributi la cui titolarità è dell'Agenzia delle Entrate¹⁴¹. Le principali funzioni che sono attribuite a tale agenzia vengono riscontrate appunto nella riscossione nazionale delle imposte e dei tributi di tutte le amministrazioni locali e delle società a partecipazione pubblica operante tramite ruolo¹⁴².

II.IV.V. La Guardia di Finanza

La Guardia di Finanza è un corpo speciale di Polizia che, in attuazione delle direttive impartite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, attua operazioni di prevenzione, ricerca e denuncia delle evasioni fiscali e violazioni finanziarie¹⁴³. Inoltre sono stati estesi, con D. Lgs. 10 marzo 2001, n°68, i poteri della Guardia di Finanza *“a missione come Forza di polizia a competenza generale su tutta la materia economica e finanziaria e l'estensione delle facoltà e dei poteri riconosciuti per legge ai militari del Corpo in campo tributario a tutti i settori in cui si esplicano le proiezioni operative della polizia economica e finanziaria”*¹⁴⁴.

La Guardia di Finanza è tra gli organi più attivi in materia di evasione fiscale. Negli ultimi anni infatti questa si è occupata dell'attività di contrasto all'evasione ed

¹⁴⁰ MEF - Agenzie

¹⁴¹ Ibidem

¹⁴² Il ruolo un elenco formato dall'ente impositore, ai fini della riscossione, che contiene i nominativi dei debitori e le somme dovute.

¹⁴³ Legge di ordinamento del 23 aprile 1959, n. 189

¹⁴⁴ D. Lgs. 10 marzo 2001, n°68

all'elusione fiscale, con particolare riguardo anche all'economia sommersa, riuscendo ad attuare controlli in grado di individuare tali situazioni.

II.IV.VI. Le Regioni e gli enti territoriali

A norma delle disposizioni contenute nella legge delega 5 maggio 2009, n°42 le regioni e gli enti territoriali hanno assunto un vero e proprio ruolo nel contrasto all'evasione fiscale e contributiva. Con riferimento al Conto economico consolidato delle Amministrazioni Pubbliche, l'Istat ha rilevato che le regioni e gli enti territoriali si trovano a gestire il 30,3 per cento delle entrate complessive della Pubblica Amministrazione e partecipano alla spesa pubblica per un totale del 28,6 per cento della spesa totale¹⁴⁵; inoltre le disposizioni di cui sopra garantiscono alle regioni una piena responsabilità in materia di contrasto all'evasione sia in termini di finanziamento che in termini di recupero della attività di contrasto all'evasione relativamente al territorio stesso¹⁴⁶. Tali responsabilità possono essere riscontrate nel *“coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale”*¹⁴⁷ e nella *“reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli Enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi”*¹⁴⁸.

La volontà del legislatore è quindi quella di creare un modello efficiente di gestione del fenomeno evasivo e di collaborazione tra gli enti pubblici stessi al fine di concretizzare uno scambio informativo rapido e necessario per i vari organi dell'amministrazione finanziaria al fine di combattere e prevenire tali fenomeni.¹⁴⁹

¹⁴⁵ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

¹⁴⁶ Ibidem

¹⁴⁷ Legge delega 5 maggio 2009, n°42, art. 2

¹⁴⁸ Legge delega 5 maggio 2009, n°42, art. 26

¹⁴⁹ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

II.IV.VII. L'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale (INPS)

L'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale è un ente pubblico non economico che gestisce la quasi totalità della previdenza italiana. La principale attività infatti è la gestione e la liquidazione delle pensioni e delle indennità di previdenziali ed assicurative. L'obiettivo di tale istituto è anche la vigilanza, attraverso l'incrocio di banche dati, delle imprese sul mercato per garantire eque condizioni di concorrenza che si rispecchiano in rispetto dei diritti previdenziali e assicurativi¹⁵⁰.

II.IV.VIII. L'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL)

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, INL, è un'Agenzia di diritto pubblico che gode di autonomia organizzativa e contabile ed è posta sotto la vigilanza del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali¹⁵¹. Questa ne definisce gli obiettivi e ne monitora periodicamente i risultati ai sensi del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149¹⁵².

Le attività principali di tale Agenzia si possono riscontrare nella vigilanza in materia di lavoro e di legislazione sociale ma anche in ambito contributivo ed assicurativo e di sicurezza e salute sul posto di lavoro¹⁵³. La funzione dell'INL, congiuntamente a quelle dell'INPS, pongono la loro attenzione sull'evasione contributiva e sul lavoro nero al fine di garantire innanzitutto i diritti dei lavoratori ed in secondo luogo a garantire la legalità del mercato del lavoro e di conseguenza evitare fenomeni evasivi in materia di lavoro, assicurazione e contribuzione.

II.V. Principali metodi di contrasto e prevenzione all'evasione fiscale

La lotta all'evasione risulta essere uno dei temi più delicati nell'emissione delle direttive in materia di politiche fiscali. Ogni anno il Ministero dell'Economia e delle Finanze stila una relazione allegata alla Nota di Aggiornamento al Documento di

¹⁵⁰ INPS

¹⁵¹ ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO - INL

¹⁵² Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149 artt. 1-2

¹⁵³ ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO - INL

Economia e Finanza (NADEF) sull'andamento delle politiche attuate in materia di evasione e di elusione. In particolare in tale documento vengono inserite le stime relative al *tax gap*, le stime dei risultati conseguiti dai vari organi di controllo in relazione alle operazioni di contratto e gli indirizzi per l'anno successivo.

Il vero fulcro delle attività da svolgere negli ultimi anni si è spostato più sull'aumento *compliance* tra contribuenti ed amministrazione fiscale che sui controlli svolti *ex post*. Già da qui si può evincere una comprensione da parte, dell'amministrazione, delle problematiche legate al sistema fiscale ed al pagamento dei tributi.

L'amministrazione inoltre dispone di differenti metodologie di contrasto e prevenzione dell'evasione che vengono utilizzate in base agli obiettivi prefissati, garantendo quindi in primis il recupero delle imposte non versate ed in secondo luogo una maggiore legalità ed equità del sistema fiscale.

In questo paragrafo verranno quindi analizzate le principali modalità di contrasto e prevenzione agli illeciti in materia fiscale con l'obiettivo finale di offrire un quadro generale per la comprensione dei risultati conseguiti in materia che verranno successivamente esposti nel terzo capitolo.

II.V.I. Tracciabilità dei pagamenti, fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi

L'Economia Sommersa, di cui fa parte l'evasione fiscale, oltre ad essere caratterizzata dal non rispetto delle normative previste è inoltre caratterizzata molto spesso dall'utilizzo del denaro contante. Le operazioni che vengono effettuate con tale mezzo di pagamento risultano infatti difficilmente tracciabili rispetto alle altre modalità di pagamento a causa della facilità e delle rapidità di circolazione del denaro contante. Qui entra in gioco la necessità di tracciare i pagamenti.

In questo caso l'obiettivo è quello di disincentivare l'utilizzo del contante e di incentivare l'utilizzo di altre metodologie di pagamento come carte di credito, bonifici bancari ed assegni che possono aiutare l'amministrazione finanziaria nella ricostruzione, *ex post*, della capacità di spesa, dei guadagni e della capacità contributiva del soggetto. Il problema in tal caso viene riscontrato nel trade-off tra incentivi all'utilizzo dei nuovi mezzi di pagamento e il disincentivo all'utilizzo del

contante. Una buona politica, al fine di ottenere una prevenzione dell'evasione e non una valutazione ex post, dovrebbe orientarsi verso un maggiore incentivo all'utilizzo dei pagamenti alternativi piuttosto che disincentivare la moneta contante. Si potrebbe pensare ad una riduzione dei costi del POS¹⁵⁴ per agevolare tutti i commercianti alla possibilità di accettare pagamenti tramite carta e solo successivamente introdurre un tetto al possesso del contante per disincentivare il suo utilizzo. Non è possibile infatti immaginare di limitare la circolazione del denaro contante senza che ci sia possibilità di utilizzare strumenti elettronici di pagamento alternativi.

La tracciabilità dei pagamenti presenta delle opportunità non solo per l'amministrazione, ma anche per i contribuenti stessi a partire dalla possibilità dell'inclusione automatica in dichiarazione dei redditi degli oneri detraibili e deducibili¹⁵⁵. L'opportunità di tali operazioni risiede nella possibilità da parte dei contribuenti di alienare strumenti ormai obsoleti, come la ricevuta fiscale, optando per strumenti innovativi come la fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, che garantirebbe vantaggi sia in termini economici che in termini di facilità di adempimento; inoltre l'amministrazione finanziaria arriverebbe a detenere informazioni più precise ed in tempo reale così da abbandonare controlli massivi sul territorio¹⁵⁶. L'utilizzo di tali dati consentirebbe all'amministrazione di ottenere informazioni, riguardo i contribuenti e le operazioni attuate da questi, con relativo anticipo rispetto alla dichiarazione annuale dei redditi garantendosi così la possibilità di intervenire in maniera tempestiva nel caso in cui vengano a costituirsi di fenomeni evasivi¹⁵⁷.

In conclusione, l'utilizzo di strumenti elettronici per tutte le attività che si rivolgono ai contribuenti finali, consentirebbe inoltre all'amministrazione finanziaria

¹⁵⁴ "Obbligo di POS" Con D.L. 179, del 2012, articolo 15, comma 4, è stato introdotto l'obbligo del possesso del POS per commercianti e professionisti.

¹⁵⁵ *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹⁵⁶ *Ibidem*

¹⁵⁷ A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *"Guida ai controlli fiscali - Contrasto all'evasione fiscale, valorizzate nuove fonti di dati"* 4 settembre 2019, n9 pg. 20-22

di individuare i soggetti da sottoporre a controllo attraverso indici di rischio sempre più efficaci¹⁵⁸.

II.V.II. Scudo Fiscale

Lo Scudo Fiscale rappresenta un'operazione volta al rimpatrio delle attività finanziarie e patrimoniali detenute da soggetti residenti in paesi esteri. Manovra utilizzata dai governi al fine di aumentare il gettito fiscale tramite il rimpatrio dei patrimoni in favore della spesa pubblica, si propone due strade per perseguire tale obiettivo: il rimpatrio e la regolarizzazione¹⁵⁹.

Il rimpatrio, che interessa le attività detenute in Paesi europei ed extra europei, permette di rimpatriare, anche solo giuridicamente, i patrimoni detenuti all'estero pagando una tassa, di solito bassa, che tenda ad agevolare il contribuente al rimpatrio dello stesso.

La regolarizzazione, ossia l'emersione delle attività senza rimpatrio, viene limitata solamente ai Paesi europei con la quale si intrattiene uno scambio di informazioni costante. Tala operazione consente al contribuente non solo di mettersi in regola pagando un'imposta agevolata sui patrimoni detenuti all'estero, ma di non essere sottoponibile, da parte dell'amministrazione finanziaria, ad accertamento tributario e contributivo ed annullare così le violazioni in materia tributaria e le relative sanzioni amministrative¹⁶⁰.

In conclusione si evince che più che una forma di contrasto all'evasione lo scudo fiscale rappresenti un'opportunità per lo Stato per aumentare il gettito fiscale e garantire l'efficacia ed efficienza dei servizi pubblici ma non una vera e propria forma di contrasto all'evasione.

¹⁵⁸ *MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti"* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

¹⁵⁹ *BORSA ITALIANA, "Il Rimpatrio o la Regolarizzazione di attività finanziarie o patrimoniali detenute all'estero"*, 11 dicembre 2019

¹⁶⁰ *Ibidem*

II.V.III. *Voluntary Disclosure*

Molto simile allo Scudo Fiscale, la *Voluntary Disclosure* “è uno strumento che consente ai contribuenti che detengono illecitamente patrimoni all'estero di regolarizzare la propria posizione denunciando spontaneamente all'Amministrazione finanziaria la violazione degli obblighi di monitoraggio”¹⁶¹. La richiesta può essere effettuata dai contribuenti che non abbiano delle posizioni aperte con l'amministrazione finanziaria relativa ai patrimoni da rimpatriare. Viene, anche in questo caso, sanata la posizione del contribuente attraverso il pagamento delle imposte, sanzioni ed interessi relativi alle attività detenute all'estero rimpatriando l'intero patrimonio¹⁶².

II.V.IV. Redditometro

Il redditometro rappresenta uno strumento a disposizione del Fisco che permette di ricostruire il reddito presunto del contribuente partendo da alcuni indici stabiliti a priori in relazione alle spese sostenute durante il periodo d'imposta ed eventualmente convocare il soggetto ai fini di giustificare lo scostamento rilevato tra le spese effettuate ed il reddito dichiarato¹⁶³. Esso è quindi un sistema di accertamento di tipo induttivo che ricostruisce il reddito partendo dalle spese certe, ossia derivanti dall'anagrafe tributaria, e dalle spese per elementi certi, derivante da un'analisi di tipo induttivo per il possesso di elementi certi¹⁶⁴. Inoltre vengono considerate le spese Istat, ossia le spese sostenute mediamente dalla tipologia di contribuente accertato e quote di investimento durevoli¹⁶⁵.

¹⁶¹ AGENZIA DELLE ENTRATE – Collaborazione Volontaria (Voluntary Disclosure)

¹⁶² Ibidem

¹⁶³ G. NAPOLI, S. ROCCHI, *"Verifica Accertamento Riscossione e Azioni a tutela del contribuente"*, Cacucci editore, 2013.

¹⁶⁴ CAF-CISL - Il redditometro

¹⁶⁵ G. NAPOLI, S. ROCCHI, *"Verifica Accertamento Riscossione e Azioni a tutela del contribuente"*, Cacucci editore, 2013.

Tale strumento garantisce, nell'ottica principale dell'efficienza dei controlli effettuati dall'amministrazione finanziaria, un buon mezzo per il contrasto all'evasione in quanto si va a ricostruire il reddito dalla capacità di spesa. Ovviamente però l'amministrazione finanziaria potrebbe riscontrare delle difficoltà nella ricostruzione del reddito relative alla ricerca del bene la cui presunta spesa deriva da operazioni evasive o ancora nella quantificazione della spesa¹⁶⁶.

II.V.V. Studi di settore e Indici Sintetici di Affidabilità

Lo Studio di Settore è un strumento a disposizione dell'Agenzia delle Entrate utilizzato per la ricostruzione del fatturato del contribuente in base a analisi economiche e tecniche statistico-matematiche¹⁶⁷. Tale strumento è assimilabile al redditometro con la differenza che quest'ultimo viene utilizzato per la ricostruzione del reddito delle persone fisiche, gli studi di settore invece vengono utilizzati per le imprese e per i lavoratori autonomi¹⁶⁸. Con riferimento al settore economico di appartenenza, ai processi produttivi utilizzati, all'organizzazione dell'attività, alla localizzazione geografica del contribuente, vengono individuate quelle che sono le correlazioni tra variabili strutturali e contabili dei lavoratori autonomi e delle imprese. Basandosi tali studi su campioni di grandi dimensioni, si vengono a definire delle caratteristiche che un contribuente dovrebbe presentare in relazione alle proprie caratteristiche ed al settore di appartenenza. In fase di dichiarazione il contribuente andrà a valutare se la propria posizione sia congrua¹⁶⁹ o coerente¹⁷⁰ rispetto agli studi

¹⁶⁶ G. NAPOLI, S. ROCCHI, *"Verifica Accertamento Riscossione e Azioni a tutela del contribuente"*, Cacucci editore, 2013

¹⁶⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE – Studi di Settore

¹⁶⁸ G. NAPOLI, S. ROCCHI, *"Verifica Accertamento Riscossione e Azioni a tutela del contribuente"*, Cacucci editore, 2013

¹⁶⁹ Il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica

¹⁷⁰ La coerenza misura il comportamento del contribuente rispetto ai valori di indicatori economici predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio di settore

di settore; questi vengono infine utilizzati dall'Amministrazione Finanziaria ai fini del controllo su tali categorie di contribuenti¹⁷¹.

Gli Indici Sintetici di Affidabilità¹⁷², sono indicatori economico-statistici basati sulla selezione di dati e di informazioni per più periodi d'imposta, volti all'emersione spontanea dei redditi imponibili¹⁷³. Tali indici vengono utilizzati per le attività d'impresa, arte o professione e sono volti a fornire all'Amministrazione Finanziaria valori attraverso i quali stabilire la normalità e la coerenza dei contribuenti relativamente al settore a cui fa riferimento. L'obiettivo in questo caso è quello di migliorare il rapporto che intercorre tra Amministrazione Finanziaria e contribuente prevenendo, per tutti coloro che rientrano nei criteri di normalità e coerenza, benefici premiali¹⁷⁴.

II.V.VI. Lotteria degli scontrini

Relativamente alla tracciabilità dei pagamenti come fatturazione elettronica e registratore di cassa direttamente collegato all'agenzia dell'entrate, la lotteria degli scontrini rappresenta una modalità di contrasto all'evasione che mira a fare leva sul comportamento del contribuente. In particolare, con specifica richiesta della volontà di partecipare alla lotteria nazionale, al contribuente sarà assegnato dall'Agenzia delle Entrate il proprio codice lotteria che dovrà essere inserito dal commerciante all'interno dello scontrino relativo ai pagamenti elettronici¹⁷⁵.

Come anticipato l'obiettivo principale è favorire il cambiamento dell'atteggiamento dei contribuenti in relazione all'emissione dello scontrino fiscale che documenta le attività delle imprese.

¹⁷¹ AGENZIA DELLE ENTRATE – Studi di Settore

¹⁷² Dal 2019, periodo d'imposta 2018, hanno sostituito definitivamente gli Studi di Settore

¹⁷³ AGENZIA DELLE ENTRATE - ISA

¹⁷⁴ Ibidem

II.V.VII. Aumento delle pene

Congiuntamente a quanto analizzato negli effetti prodotti dall'evasione sul contribuente evasore, l'aumento delle pene rappresenta una metodologia di contrasto all'evasione che presenta delle caratteristiche repressive del fenomeno evasivo. Con l'aumento delle pene previste per i contribuenti che attuino operazione evasive si andrebbe a scoraggiare il contribuente dalla volontà di sottrarsi gli obblighi tributari previsti nell'ordinamento. Molto spesso infatti si sente parlare di “manette agli evasori” e di manovre per l'aumento delle pene commesse dai contribuenti.

Tale misura garantirebbe la repressione dei fenomeni già esistenti e garantirebbe inoltre una maggiore prevenzione di tali casi derivanti dal relativo aumento del rischio collegati a tali operazioni¹⁷⁶, anche se, come analizzato in precedenza, secondo il Modello Allingham e Sandmo per contrastare l'evasione sarebbe necessario trovare una combinazione efficiente tra livello di accertamenti e sanzioni previste¹⁷⁷.

¹⁷⁶ CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L'ITALIA, “*Le determinanti dell'evasione fiscale: un'analisi regionale*”. Luglio 2017

¹⁷⁷ M. G. ALLINGHAM E A. SANDMO, “*Income Tax Evasion: A Theoretical Approach*”, «*Journal of Public Economics*», 1972

Capitolo III – Il contrasto e la prevenzione all’Evasione fiscale in Italia e all’estero

In Italia, come in altri paesi, la lotta all’evasione rappresenta uno strumento di rinascita strutturale del paese sia in termini economici che morali. L’evasione infatti rappresenta un freno alla crescita del paese in quanto sottrae denaro a disposizione dello Stato e di conseguenza della comunità stessa comportando così un rallentamento dell’economia e della crescita¹⁷⁸.

Il Centro Studi Confindustria, CSC, nel 2015 ha stimato che a parità di altre condizioni un dimezzamento dell’evasione fiscale garantirebbe un incremento in termini di PIL del 3,1 per cento ed un aumento degli occupati di circa 335mila unità grazie alla restituzione al contribuente, tramite abbassamento delle aliquote derivanti dall’aumento del gettito, delle maggiori risorse a disposizione dall’erario¹⁷⁹.

L’evasione fiscale inoltre rappresenta un problema per il mercato italiano in quanto è stato verificato come alti livelli di evasione comportino una riduzione degli investimenti per l’innovazione del Paese e quindi una perdita in termini di PIL e crescita¹⁸⁰.

È quindi difficile riuscire a comprendere i motivi per cui non si riesca a mettere in pratica una lotta all’evasione efficiente che garantisca il recupero di gettito. Il percorso che conduce il Paese ad un’efficienza fiscale è sicuramente lungo in quanto l’attuazione delle normative di contrasto all’evasione non riescono a ricoprire tutti i fenomeni e le risorse messe a disposizione degli organi deputati al controllo risultano comunque non sufficienti al soddisfacimento degli obiettivi. Inoltre, come analizzato in precedenza, il fenomeno dell’evasione è ormai insito nel comportamento dei contribuenti e di tutto il sistema fiscale ed economico, tale da rendere difficile una concreta lotta all’evasione.

Una lotta all’evasione che garantisca una riduzione degli episodi ed un recupero di gettito, si focalizza non necessariamente solo ed esclusivamente sulle verifiche e

¹⁷⁸ CENTRO STUDI CONFINDUSTRIA, “*Scenari Economici*”, n. 25, dicembre 2015

¹⁷⁹ *Ibidem*

¹⁸⁰ E. BOBBIO, “*Tax Evasion, Firm Dynamics and Growth*”, «Questioni di Economia e Finanza», Banca d’Italia, 2016

sulla repressione ex post dei fenomeni, ma soprattutto su una buona gestione e organizzazione ex ante¹⁸¹.

In un'economia fragile ed in difficoltà come quella italiana l'impatto che potrebbe avere la lotta all'evasione fiscale potrebbe essere molto forte; nell'immaginario comune risulta più facile accettare il fenomeno e tollerarlo, a discapito di determinate categorie di contribuenti che si trovano a pagare oneri eccessivi rispetto ad altre categorie, andando quindi ad alimentare le disuguaglianze e la sfiducia nel paese¹⁸².

Avendo elencato i fattori che principalmente rientrano nel fenomeno dell'evasione fiscale, partendo dalle cause da cui tale fenomeno scaturisce fino ai principali metodi di contrasto, si può passare adesso all'analisi del contesto italiano e del contesto internazionale. L'analisi infatti si muoverà dalle principali direttive di intervento su cui l'amministrazione ha già lavorato ed il conseguente riscontro dei risultati ottenuti dagli organi dell'amministrazione finanziari in materia di contrasto all'evasione, con particolare riferimento all'anno 2019. Infine verranno analizzate anche le principali direttive di intervento, sempre in relazione alle operazioni di contrasto e prevenzione dell'evasione, per il prossimo anno emanate con il Decreto Fiscale 2020 e quelle relative all'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021.

III.I. Direttive d'intervento per gli anni 2018-2019

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, coerente con gli obiettivi stabiliti nel Documento di Economia e Finanza (DEF), attraverso l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale emana le direttive in materia di contrasto all'evasione fiscale e contributiva. Inoltre, sempre il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ogni anno emana il Decreto Fiscale relativo all'anno entrante contenente tutte le politiche che verranno attuate ai fini del un miglioramento del sistema fiscale e, nella fattispecie analizzata, di contrasto all'evasione fiscale e contributiva.

¹⁸¹ V. VISCO, "Combattere l'evasione fiscale si può", Il Mulino, Gennaio 2018

¹⁸² Ibidem

Negli ultimi anni il Ministero in questione, tenendo conto dei rapporti richiesti e predisposti dall'OCSE e dal Fondo Monetario Internazionale, ha invertito la tendenza riguardo al contrasto all'evasione. In particolare sono state messe al centro dell'attenzione non solo le misure di contrasto ex post necessarie alla soppressione del fenomeno, ma anche operazioni volte all'aumento della *compliance* tra contribuente e l'amministrazione finanziaria¹⁸³. In tal senso gli obiettivi sono stati quelli di revisionare la struttura organizzativa dell'amministrazione ai fini di razionalizzare le risorse ed offrire dei servizi di qualità al fine di ottenere un aumento dell'adempimento volontario da parte dei contribuenti e un maggior coordinamento tra gli organi che si trovano a gestire il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva¹⁸⁴.

Al fine di un miglioramento del sistema fiscale e del recupero del gettito derivante dalla lotta all'evasione, l'Atto di cui sopra per il triennio 2018-2020 prevedeva in capo a tutti gli organi dell'Amministrazione finanziaria misure da attuare in relazione agli ambiti di azione. Gli ambiti d'azione che sono stato portati alla luce dall'Amministrazione finanziaria sono:

- Strategia olistica di *compliance*. Già inserita negli Atti di indirizzo per il triennio 2017-2019, il perseguimento di tale strategia mira alla creazione di un sistema di *compliance* tra contribuenti e Amministrazione con la finalità di far emergere l'imponibile in maniera spontanea; ad esempio attraverso la piena attuazione dell'istituto della fatturazione elettronica per le imprese e della lotteria degli scontrini per i privati¹⁸⁵.
- *Governance* e coordinamento del sistema fiscale. L'obiettivo in questo caso è quello del rafforzamento dei sistemi di *governance* delle Agenzie Fiscali e il miglioramento delle sinergie che intercorrono tra le varie componenti dell'Amministrazione finanziaria, ponendo particolare attenzione alla specializzazione ed al livello di complementarità degli organi di cui l'Amministrazione dispone. Per il raggiungimento di tale obiettivo nel 2017 è stato istituito un tavolo di lavoro permanente presieduto dal Ministro dell'Economia e delle Finanze a cui parteciperanno i diversi componenti

¹⁸³ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscali per gli anni 2018-2020"

¹⁸⁴ Ibidem

¹⁸⁵ Ibidem

dell'Amministrazione finanziaria al fine di assicurare il coordinamento e la supervisione delle attività, svolte e da svolgere, ed i risultati ottenuti in relazione agli obiettivi di politica fiscale¹⁸⁶.

- Attrazione degli investimenti e certezza del diritto per gli operatori. L'evasione fiscale, come analizzato nel precedente capitolo, comporta una riduzione degli investimenti e della crescita, minando i principi di uguaglianza e trasparenza. Attraverso tale ambito di applicazione l'obiettivo è quindi la realizzazione di un sistema fiscale equo e trasparente e l'attuazione di misure che rafforzino la leva di competitività delle imprese attraendo maggiori investimenti¹⁸⁷.
- Interoperabilità delle banche dati; revisione, razionalizzazione e semplificazione delle procedure interne. L'efficienza del sistema fiscale può essere inoltre garantita dallo scambio e dalla gestione delle informazioni necessarie agli organi competenti per procedere all'attuazione delle misure previste, nella fattispecie dell'evasione, per l'impresa o persona fisica. In questo senso gli obiettivi sono quelli del miglioramento dei servizi informativi e telematici della fiscalità e di sviluppo delle sinergie operative con attori istituzionali¹⁸⁸.
- Semplificazione dei rapporti tra contribuenti e fisco. L'Amministrazione finanziaria, riscontrando nel rapporto con il contribuente uno dei punti focali riguardo l'aumento della *compliance* e di conseguenza del gettito fiscale, si è posta l'obiettivo di migliorare tale rapporto attraverso la semplificazione degli adempimenti da parte del contribuente e la messa a disposizione per questi di tutti gli elementi necessari all'emersione spontanea della ricchezza del contribuente¹⁸⁹.
- Rafforzamento della riscossione. Nella fattispecie dell'evasione fiscale si è visto come questa possa derivare non solo dalla mancata dichiarazione dei redditi ma anche dal mancato versamento delle imposte dovute relative alla

¹⁸⁶ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscali per gli anni 2017-2019"

¹⁸⁷ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscali per gli anni 2018-2020"

¹⁸⁸ Ibidem

¹⁸⁹ Ibidem

dichiarazione effettuata dal contribuente. L'obiettivo in questo caso è il miglioramento dell'efficacia delle riscossioni e la riduzione delle controversie tributarie, che necessitano di risorse sia in termini economici che tempistici, attraverso degli strumenti, previsti dal legislatore, di cooperazione rafforzata come l'istituto della cooperative *compliance*, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e gli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (patent box)¹⁹⁰.

III.II. Attività e risultati conseguiti in materia di lotta all'evasione fiscale e contributiva

Come è stato riscontrato all'inizio del capitolo, l'attività svolta in ambito di contrasto e prevenzione all'evasione fiscale si è uniformata al miglioramento della *compliance* tra Amministrazione finanziaria e contribuente. In particolare ogni componente dell'Amministrazione finanziaria ha contribuito, relativamente alle proprie competenze, alla lotta e alla prevenzione dell'evasione. Nella tabella che segue sono evidenziati i principali risultati conseguiti, successivamente analizzati in relazione alle attività messe in pratica dagli organi competenti.

¹⁹⁰ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscali per gli anni 2018-2020"

TABELLA DI SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzie delle entrate	Cambiamento di verso	Invio di oltre 1,9 milioni di comunicazioni a cittadini per promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari o per invitarli a correggere anomalie.
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	Cooperative compliance, patent box, accordi preventivi, interpellati nuovi investimenti.
	Riscossione complessiva da attività di controllo	19.200 milioni di euro (di cui 5.700 milioni da riscossione coattiva, 11.300 milioni di somme riscosse tramite versamenti diretti, 400 milioni di euro da misure straordinarie (voluntary disclosure 1 e 2 e definizioni delle controversie tributarie) e 1.800 milioni di euro di somme derivanti da promozione della compliance).
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Maggiori diritti accertati	2.090 milioni di euro, di cui 1.200 relativi all'IVA intra e 400 alle accise
	Contraffazione	14,2 milioni di euro di valore accertato
Guardia di Finanza	Numero indagini e attività di polizia giudiziaria svolte	10.845 indagini e attività di polizia giudiziaria svolte
	Numero soggetti denunciati per reati tributari	13.957 soggetti denunciati
	Numero verifiche e controlli fiscali	106.798 verifiche e controlli fiscali effettuati
	Valori sequestrati	1.088 milioni di euro sequestrati
	IVA evasa scoperta	5.219 milioni di euro di IVA evasa scoperta
	Casi di fiscalità internazionale scoperti	1.702 casi di fiscalità internazionale scoperti
INL	N. attività di vigilanza aziende ispezionate	144.163 aziende ispezionate
	Recupero contributi e premi evasi	1.360 milioni di euro recuperati
	Lavoratori in nero	42.306 lavoratori in nero
	Lavoratori irregolari	162.932 lavoratori irregolari
INPS Vigilanza documentale	Contributi evasi accertati	346,7 milioni di euro accertati
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni/minori uscite	127,8 milioni di euro risparmiati

191

III.II.I. L'attività svolta dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione

Perseguendo l'obiettivo dell'orientamento al contribuente, l'Agenzia delle entrate-riscossione ha operato sul recupero del rapporto fiduciario che intercorre tra l'organo ed i cittadini. A tal fine nello svolgimento della propria attività di prevenzione, e quindi di contatto con il contribuente, l'Agenzia ha rinunciato all'utilizzo di poteri autoritativi al fine di offrire servizi che facciano leva sulla *tax morale*¹⁹². Tali servizi vengono riscontrati nell'invio ai cittadini, professionisti ed imprese di comunicazioni che possono verificarsi: in prossimità della scadenza della

¹⁹¹ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

¹⁹² Ibidem

presentazione della dichiarazione dei redditi in modo da ricordare al contribuente che, se ancora non avesse presentato la dichiarazione annuale, avrà ancora 90 giorni per adempiervi; o ancora comunicazioni relative a possibili omissioni od errori in fase di compilazione della dichiarazione e la relativa possibilità di usufruire di istituti predisposti a rimediare gli errori commessi in dichiarazione¹⁹³. Nello specifico l’Agenzia delle Entrate ha registrato, tra il 2015 e il 2018, un aumento delle comunicazioni inviate a fine di promozione della *compliance* di circa 1 milione quattrocento mila unità, passando da 495mila unità nel 2015 a 1 milione novecentomila unità nel 2018¹⁹⁴. I risultati di tale avvicinamento al contribuente da parte dell’Agenzia sono infatti favorevoli alla tesi di cui sopra; in particolare nel 2018 tale misure hanno garantito allo Stato maggiori entrate di 1,8 miliardi rispetto all’anno precedente facendo registrare un aumento annuale del 38,5 percento¹⁹⁵.

Molto importanti ai fini della relazione tra contribuente e fisco sono gli Indici Sintetici di Affidabilità. Già incontrati nel secondo capitolo, gli ISA andranno a sostituire gli Studi di Settore ed a regime interesseranno circa 4 milioni di contribuenti¹⁹⁶. A differenza degli Studi di Settore gli ISA, al fine di rispecchiare al meglio eventuali situazioni straordinarie, verranno revisionati ogni 2 anni e non ogni 3 ed inoltre garantiranno all’Agenzia la possibilità di valutare l’affidabilità non solo dei ricavi del contribuente, ma anche il valore aggiunto ed il reddito¹⁹⁷. Gli ISA saranno validi a partire dal periodo d’imposta 2018¹⁹⁸.

¹⁹³ MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE, “*Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva*” - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

¹⁹⁴ *Ibidem*

¹⁹⁵ *Ibidem*

¹⁹⁶ *Ibidem*

¹⁹⁷ *Ibidem*

¹⁹⁸ Con il DM del 23/03/2018 sono stati approvati, previo parere della Commissione degli esperti, 69 indici sintetici di affidabilità fiscale che sostituiscono altrettanti studi di settore. Con il DM del 28/12/2018, previo parere della Commissione degli esperti, sono stati approvati ulteriori 83 indici sintetici di affidabilità fiscale che sostituiscono 124 studi di settore portando al completo raggiungimento dell’obiettivo della sostituzione integrale dei 193 studi in vigore nel p.i. 2017. Si aggiunge inoltre che con il medesimo DM sono stati approvati i 23 ISA “semplificati” che hanno sostituito i parametri attualmente in vigore.

Notevole importanza nell'attività di prevenzione inoltre è data alle misure innovative volte ad attrarre investimenti nel nostro paese e garantire competitività alle imprese operanti nel mercato sottolineando il contesto di legalità che deve essere alla base di tutte le operazioni attuate. Tali operazioni sono: cooperative *compliance*, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi e il regime agevolativo Patent Box.

Istituito con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, il regime di adempimento collaborativo, *cooperative compliance*, rappresenta la possibilità di interlocuzione costante tra contribuenti e Agenzia al fine di garantire un maggiore livello di certezza per quanto riguarda le questioni fiscali e quindi una valutazione ex ante delle situazioni più rischiose¹⁹⁹. Anche in questo caso l'Agenzia ha registrato, tra il 2017 ed il 2018, risultati favorevoli aumentando le richieste in esame da 13 a 40 unità, ed i soggetti ammessi da 5 a 19 unità²⁰⁰.

Il regime agevolativo Patent Box, introdotto con l'art. 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014 n. 190, rappresenta un regime agevolativo con finalità di un accordo preventivo per la fruizione della tassazione agevolata per quanto riguarda i redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali²⁰¹. L'utilizzo di tali accordi ha infatti registrato un aumento passando dalle 431 unità del 2017 a 794 unità del 2018²⁰².

Relativamente all'obiettivo di aumentare gli investimenti nel nostro paese, l'articolo 2 del D. Lgs. n. 147/2015, c.d. "decreto internazionalizzazione", ha introdotto l'interpello per nuovi investimenti, ossia un'istanza che può essere presentata da investitori italiani o esteri i quali vogliono investire all'interno del territorio dello Stato, per somme non inferiori a 30 milioni di euro; l'obiettivo è quello di dare al contribuente tutte le informazioni della quale necessita al fine della conclusione dell'investimento, come ad esempio il trattamento tributario relativo al

¹⁹⁹ AGENZIA DELLE ENTRATE – Regime di adempimento collaborativo

²⁰⁰ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" – anni 2018 e 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²⁰¹ S. MORINA E T. MORINA, "Il Fisco fissa le "linee-guida" per il contrasto all'evasione" - Esperti fiscali.

²⁰² MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" – anni 2018 e 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

business plan descritto dal contribuente²⁰³. A differenza delle misure innovative analizzate precedentemente, tale misura ha registrato un aumento di due unità delle risposte rese tra il 2017 e 2018²⁰⁴.

Per quanto riguarda gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionali, si prevede la possibilità di accordi preventivi per il regime dei prezzi di trasferimento, la determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione, la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti, che configurano una stabile organizzazione, erogazione o percezione di dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali²⁰⁵. In tal caso si è registrato un aumento dalle 37 unità del 2017 alle 56 unità del 2018²⁰⁶.

Da tali risultati si può evincere come le linee di indirizzo date dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in materia di aumento della *compliance* dei contribuenti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, rappresentano una buona strategia di prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva.

Per quanto riguarda l'attività di contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione nel corso del 2018 ha effettuato 306.893 accertamenti ordinari relativi alle imposte dirette, IVA e IRAP; 19.060 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 7.205 controlli dei crediti d'imposta; 251.907 accertamenti parziali automatizzati; 61.524 controlli formali a campione unico²⁰⁷. Tali attività hanno portato l'Agenzia ad una riscossione pari a 19,2 miliardi di euro, il 4,5 per cento in meno rispetto ai 20,1 miliardi del 2017, di cui: 5,7 miliardi derivanti dalla riscossione coattiva; 11,3 miliardi da versamenti diretti; 400 milioni di euro relativi

²⁰³ AGENZIA DELLE ENTRATE – Interpello sui nuovi investimenti

²⁰⁴ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*” – anni 2018 e 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²⁰⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE – Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

²⁰⁶ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*” – anni 2018 e 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²⁰⁷ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “*Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva*” - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

alle misure di *voluntary disclosure*; 1,8 miliardi dall'aumento della *compliance* tra contribuenti e Amministrazione finanziaria²⁰⁸.

III.II.II. L'attività svolta dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, seguendo le direttive impartite dall'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2018-2020, ha orientato le proprie attività di prevenzione all'evasione fiscale e contributiva alla riduzione dell'onerosità degli adempimenti e dell'invasività dei controlli favorendo, in linea con quanto effettuato dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione, l'adempimento spontaneo; al rafforzamento delle iniziative di confronto tra operatori economici e/o contribuenti; alla valorizzazione delle procedure innovative introdotte in conformità all'Agenda digitale europea; a garantire un nuovo impulso all'analisi automatizzata del rischio per l'individuazione dei comportamenti fraudolenti²⁰⁹. Inoltre l'Agenzia ha aumentato l'efficacia delle attività di prevenzione e contrasto per quanto riguarda il riciclaggio e il contrabbando, con particolare riguardo agli illeciti extra-tributari riconducibili a criminalità organizzata²¹⁰.

L'attività in materia di accertamento, controllo e verifica alla circolazione delle merci, e relativamente alla fiscalità interna svolta dall'Agenzia nel 2018, ha portato al recupero di 16,5 miliardi di euro di cui 14,2 miliardi di euro relativi all'IVA da importazione e 2,3 miliardi di accise; sono inoltre stati recuperati 34 miliardi di euro relativamente alle attività di controllo su scambi, produzione e consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa e, nel 2018, le entrate erariali derivanti da tabacchi lavorati sono pari a circa 10,6 miliardi di accise e 3,3 miliardi di IVA²¹¹.

Mettendo in relazione i risultati conseguiti nel 2017 e nel 2018, si registra un aumento dei diritti accertati da parte dell'Agenzia da 1,85 miliardi, di cui 1 miliardo

²⁰⁸ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva” - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²⁰⁹ Ibidem

²¹⁰ Ibidem

²¹¹ Ibidem

relative all'IVA intracomunitaria e 400 milioni alle accise, a circa 2,1 miliardi di euro, di cui 1,2 miliardi relativi all'IVA intra e 400 milioni alle accise²¹².

III.II.III. L'attività svolta dalla Guardia di Finanza

La Guardia di Finanza rappresenta uno degli organi più importanti di cui dispone l'Amministrazione finanziaria in tema di lotta all'evasione fiscale e contributiva. Questa infatti nel 2018 ha effettuato sia indagini come polizia giudiziaria sia controlli e verifiche fiscali, seguendo sempre le direttive Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale 2018-2020.

Per quanto riguarda le attività di prevenzione all'evasione la Guardia di Finanza è infatti volta sia all'aumento della *tax compliance* con i contribuenti regolari sia ad una stretta più rigorosa nei confronti degli evasori abituali, con particolare riguardo alla criminalità economica organizzata. L'obiettivo è quindi quello di fare investigazioni più mirate ai contribuenti che presentano indici di maggiore rischio al fine di intervenire in tempi rapidi sulle operazioni illegali ed in tal caso reprimerli.

In materia di contrasto all'evasione la Guardia di Finanza ha rafforzato le sinergie con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione sia sul piano strategico mediante l'analisi dei casi a maggior rischio di evasione, sia sul piano operativo mediante la programmazione delle verifiche da effettuare, il coordinamento in fase di verifica e la condivisione preventiva dei casi più a rischio²¹³.

Nell'esercizio delle sue funzioni, il corpo ha dato attuazione a 21 Piani Operativi nei confronti dei contribuenti e dei fenomeni evasivi più rischiosi. Dando attuazione a tali piani, la Guardia di Finanza nel 2018 ha fatto registrare l'esecuzione di 106.798 verifiche e controlli fiscali e 10.845 indagini di polizia giudiziaria, rispetto alle 108.655 verifiche e controlli fiscali e 10.872 indagini di polizia giudiziaria dell'anno 2017²¹⁴. I risultati ottenuti in materia di lotta all'evasione possono essere sintetizzati nella tabella che segue:

²¹² MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva” - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²¹³ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva” - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²¹⁴ Ibidem

TABELLA 4.A.IV.1: LOTTA ALL'EVASIONE – RISULTATI COMPLESSIVI 2018

Base Imponibile Lorda proposta (Ricavi/compensi non dichiarati o non contabilizzati e costi/spese non deducibili) segnalata a seguito di verifiche e controlli	62.843
Costi segnalati come riconoscibili al contribuente	34.589
Base Imponibile Netta (Ricavi/compensi non dichiarati e costi/spese non deducibili, al netto dei costi segnalati come riconoscibili al contribuente) segnalata a seguito di verifiche e controlli	28.254
IVA evasa segnalata a seguito di verifiche e controlli	5.219
Basi imponibili IRAP segnalate a seguito di verifiche e controlli	44.864
Ritenute	341

importi espressi in milioni di euro

215

Con particolare riferimento alla base imponibile netta segnalata a seguito di verifiche e controlli e alle basi imponibili IRAP, viene registrato rispetto al 2017 un aumento rispettivamente del 20 per cento e del 9,7 per cento²¹⁶.

Nell'ambito di reati fiscali, nel 2018 la Guardia di Finanza ha denunciato 13.957 soggetti di cui per 12.213 il reato è stato accertato e solamente 400 sono i soggetti detenuti. In relazione al 2017 i reati denunciati dal corpo sono aumentati di 1.582 unità²¹⁷.

In relazione alle frodi IVA, il corpo ha effettuato una totalità di 2.571 controlli sulle nuove partite IVA, al fine di evitare a monte un comportamento evasivo, e 1.862 tra verifiche e controlli per verificare il reale assolvimento agli obblighi tributari dei contribuenti alla disciplina dell'IVA. Tale attività ha comportato la scoperta di 5.219 miliardi di IVA evasa, 2.424 miliardi in meno ai 7.643 miliardi del precedente anno²¹⁸.

Un'importante attività svolta dalla Guardia di Finanza può essere riscontrata in materia di fiscalità internazionale. Infatti sono stati segnalati 1.702 fenomeni di evasione ed elusione internazionale, con una base imponibile lorda proposta per il recupero della tassazione pari a circa 38.135 miliardi di euro suddivise principalmente in: residenza fittizia all'estero per persone fisiche e società; stabile organizzazione di società estere in Italia non dichiarata; *transfer pricing*²¹⁹. È opportuno sottolineare come dei 38.135 miliardi di base imponibile lorda 29.802 miliardi di euro facciano

²¹⁵ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²¹⁶ Ibidem

²¹⁷ Ibidem

²¹⁸ Ibidem

²¹⁹ Ibidem

riferimento ai soli casi di stabile organizzazione di società estere in Italia. In tale ambito rispetto al 2017 si è registrata una diminuzione sia dei fenomeni, nel 2017 pari a 1.809, sia della base imponibile lorda proposta a tassazione, nel 2017 pari a 38.993 miliardi di euro. Inoltre è importante evidenziare come l'evasione transnazionale rappresenti circa il 61 per cento dell'evasione complessiva sulle imposte dirette²²⁰.

III.II.IV. L'attività svolta degli Enti territoriali

Come analizzato nel precedente capitolo, negli ultimi anni è stata data ampia importanza ai comuni ed alle regioni in materia di lotta all'evasione fiscale e contributiva.

Per quanto riguarda i comuni l'attività svolta è rappresentata dalla segnalazione qualificata²²¹ dei casi a rischio evasione agli organi competenti, che successivamente effettueranno eventualmente controlli e accertamenti sul soggetto segnalato. Per far sì che i comuni acquistino sempre più importanza in materia di lotta all'evasione, sono stati previsti dei benefici premiali che dal 2005 ad oggi hanno avuto diverse modificazioni. Inizialmente veniva corrisposta al comune una quota del 30 per cento delle maggiori entrate tributarie derivanti dalle segnalazioni qualificate del comune²²². Tale quota è stata successivamente portata al 33 per cento con Decreto Legge n. 31 maggio 2010 n. 78, al 50 per cento con Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23 ed infine aumentata al 100 per cento dall' art. 1 comma 12bis del Decreto Legge 13 agosto 2011 n. 138 per il triennio 2014-2016, infine esteso fino al 2019 dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193²²³. Seppure viene previsto per i comuni un beneficio premiale in maniera diretta, i comuni beneficiano anche indirettamente delle segnalazioni attraverso ad esempio l'incremento dell'addizionale IRPEF. Relativamente agli anni 2009-2019 le Amministrazioni comunali hanno inviato 107.677 segnalazioni che

²²⁰ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²²¹ Atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi

²²² Decreto Legge n. 203/2005

²²³ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 376 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 123 milioni di euro²²⁴.

L'attività invece delle Regioni in materia di lotta all'evasione è volta al recupero del gettito derivante da IRAP, addizionale regionale IRPEF ed IVA²²⁵. Le convenzioni stipulate tra l'Agenzia delle Entrate e l'organo regionale regolano le attività da svolgersi sul territorio stesso. Alle regioni spetta la totalità delle maggiori entrate erariali in termini di IRAP e addizionale IRPEF; per quanto riguarda l'IVA alle regioni spetta una quota del recupero del gettito²²⁶.

III.II.V. L'attività svolta dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro

L'attività dell'INL è orientata a promuovere una maggiore efficienza ed efficacia in materia di lavoro e legislazione sociale²²⁷. In tal senso la maggiore efficacia viene raggiunta attraverso lo scambio di informazioni con gli altri organi che contrastano l'evasione contributiva, come INPS o l'Agenzia delle Entrate. Nel 2018 l'INL ha effettuato 166.280 verifiche ispettive di cui: 144.163 di tipo lavoristico e di legislazione sociale; 19.271 relativi a cassa integrazione, patronati, contratti di solidarietà, effettuati dagli ispettori in organico INL; 2.846 per il riconoscimento del diritto a prestazioni per infortuni e malattie professionali dagli ispettori in organico all'INAIL²²⁸. Rispetto al 2017 il numero di imprese ispezionate, l'INL ha registrato una diminuzione di 16.184 unità, mentre gli accertamenti ispettivi hanno registrato un aumento di 2 mila unità²²⁹. Tale attività nel 2018 ha portato all'emersione di 162.932 lavoratori irregolari, a fronte dei 252.659 del 2017, consentendo un recupero 1.356.180.092 euro, a fronte di un recupero nel precedente anno pari a 1.100.099.932

²²⁴ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²²⁵ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²²⁶ Stipulata nel D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68

²²⁷ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²²⁸ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²²⁹ Ibidem

euro²³⁰. L'andamento positivo delle verifiche effettuate dall'INL può inoltre essere riscontrato nell'attività del primo semestre del 2019 in cui sono stati effettuati 88.933 accessi ispettivi, portando all'emersione di 83.191 lavoratori irregolari e 22.300 lavoratori totalmente "in nero" e consentendo un recupero contributivo pari a euro 649.445.299²³¹.

III.II.VI. L'attività svolta dell'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale

L'INPS, in relazione con i propri obiettivi di vigilanza in ambito lavorativo, previdenziale ed assicurativo, ha partecipato in materia di contrasto all'evasione contributiva attraverso l'utilizzo di fonti informative a propria disposizione e l'utilizzo di particolari metodologie al fine di individuare fenomeni illegali prima che questi producano effetti negativi sul mercato²³². L'attività svolta dall'Istituto rappresenta quindi una vigilanza documentale. Al 2017 l'Istituto ha fatto registrare il recupero di 295,5 milioni di euro derivanti da irregolarità contributive. Inoltre è stata data larga importanza alla riduzione delle uscite riducendo gli sgravi contributivi non spettanti per le imprese ed il pagamento di indebite prestazioni previdenziali, registrando così una diminuzione delle spese di 285,9 milioni di euro²³³.

III.II.VII. La fatturazione elettronica

Lo strumento su cui si è puntato molto ai fini della lotta all'evasione fiscale è appunto la fatturazione elettronica. L'obbligo della fatturazione elettronica, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, è stato introdotto nella Legge di Bilancio 2018 ed entrata in vigore dal 1°

²³⁰ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²³¹ *Ibidem*

²³² MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²³³ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

gennaio 2019²³⁴. Per la valutazione dei risultati derivanti dall'introduzione di tale strumento è quindi ancora presto. Bensì relativamente ai primi quattro mesi del 2019 si è registrato un aumento di gettito IVA derivante da scambi interni pari al 5,4 per cento rispetto allo stesso periodo del 2018; tale aumento, nello stesso periodo tra il 2017 e il 2018, faceva registrare solo l'1 per cento²³⁵. Se tale trend venisse confermato, la fatturazione elettronica potrebbe garantire, nell'arco dell'intero anno, un recupero di gettito pari a 6 miliardi di euro²³⁶.

L'Agenzia delle Entrate inoltre ha annunciato di aver recuperato in poco più di due mesi circa 690 milioni di euro grazie alle analisi del rischio basate su e-fatture e dati del portale Fatture e corrispettivi²³⁷.

III.III. L'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021 e il Decreto Fiscale 2020

In relazione ai risultati analizzati nel precedente paragrafo, complessivamente l'attività di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ha fatto registrare risultati positivi. Tali risultati però devono essere presi in considerazione del fatto che derivano anche dall'aumento dell'efficienza ed efficacia dei controlli da parte degli organi deputati in relazione con gli obiettivi fissati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze; non è infatti scontato che il fenomeno evasivo si completamente arginato, anzi.

Per effettuare quindi un'analisi completa è necessario andare ad individuare le direttive stabili in materia relative ai prossimi anni. In particolare si vedranno le novità apportate dall'Atto di indirizzo delle politiche fiscali relativo al triennio 2019-2021 e dal Decreto Fiscale 2020.

²³⁴ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

²³⁵ V. VISCO, *“Cosa insegna la e-fattura: la tecnologia dimezza l'evasione”* - Da Il Sole 24 Ore, 26 giugno 2019.

²³⁶ Ibidem

²³⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE – Comunicato stampa 18 marzo

III.III.I. Atto di indirizzo per le politiche fiscali 2019-2021

In linea con il precedente Atto di indirizzo relativo al triennio 2018-2020, ed in relazione dei rapporti richiesti dall'OCSE e dal FMI, l'Atto per il 2019-2021 prevede in primis il miglioramento della *performance* dell'Amministrazione finanziaria attraverso lo studio e l'analisi sulla *tax non compliance* per aumentare e delineare politiche fiscali più efficaci; si prevede inoltre il miglioramento delle sinergie tra i diversi organi dell'Amministrazione finanziaria. In secondo luogo viene sottolineata la necessità di un miglioramento della *compliance* volontaria, derivante dall'assistenza ai contribuenti nelle fasi della dichiarazione, e di una riduzione degli inadempimenti tributari, tramite controlli e riscossioni più efficaci²³⁸.

III.III.II. Decreto Fiscale 2020

Il 24 dicembre 2019 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.L. 26 ottobre 2019, n°124 recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili” e convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n°157. Il testo è suddiviso nei seguenti 5 capi: Misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed alle frodi fiscali (capo I); Disposizioni in materia di giochi (capo II); Ulteriori disposizioni fiscali (capo III); Modifiche della disciplina penale in materia tributaria e della responsabilità amministrativa degli enti nella stessa materia (capo IV); Ulteriori disposizioni per esigenze indifferibili (capo V).

Le norme in materia di evasione fiscale comprese del Decreto Fiscale sono volte sia al miglioramento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, sia ad una stretta sugli evasori abituali. Entrato in vigore il 24 dicembre 2019 già ha portato con sé polemiche riguardo le scelte di indirizzo strategico sui limiti al contante o sulla fatturazione elettronica. Le principali novità in materia di evasione fiscale apportate dal Decreto possono essere individuate nel capo I dello stesso e riguardano:

²³⁸ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, “Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscali per gli anni 2018-2020”

- Limitazioni alla circolazione del contante. Come analizzato nel secondo capitolo la moneta contante, data la facilità di circolazione, rappresenta una delle modalità più utilizzate per l'attuazione di fenomeni evasivi e di tutti i fenomeni che rientrano nella categoria dell'economia sommersa. Nell'ottica quindi della riduzione di tali fenomeni, il Governo ha posto un tetto ai pagamenti in contante che dal 1 luglio 2020 al 31 dicembre 2021 viene abbassato da 3mila euro a 2mila euro e dal 1 gennaio 2022 tale limite si abbasserà ulteriormente a mille euro²³⁹.
- Lotteria degli scontrini. Strumento volto a veicolare il comportamento del contribuente verso comportamenti di legalità quali la richiesta e l'emissione dello scontrino fiscale, la lotteria degli scontrini entrerà in vigore dal 1 luglio 2020 e non più dal 1 gennaio come previsto dal D.L. 26 ottobre 2019, n°124. Sullo scontrino verrà inserito il codice lotteria del contribuente individuato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, d'intesa con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Inoltre è prevista la possibilità di segnalazione dell'esercente che non comunica i dati tramite portale della lotteria all'Agenzia delle Entrate-Riscossione che successivamente potrebbe essere utilizzata dalla Guardia di Finanza al fine della valutazione del rischio di evasione del contribuente. I premi sono complessivamente stimati superiori ai 45 milioni di euro e non concorrono alla formazione del reddito e quindi non assoggettabili a tassazione²⁴⁰.
- Credito d'imposta POS. Al fine di incentivare l'utilizzo di mezzi di pagamento elettronici, il Decreto Fiscale prevede per gli esercenti attività d'impresa, arte o professione che permettano il pagamento tramite carta di credito, di debito o prepagate, un credito d'imposta del 30 per cento delle commissioni addebitategli per i pagamenti di cui sopra. Il credito spetta a decorrere dal 1 luglio 2020 per gli esercenti che nel precedente periodo d'imposta non abbiano superato 400mila euro di ricavi e compensi. L'obiettivo è dare la possibilità a tutti gli esercenti di accettare pagamenti elettronici diminuendo i costi relativi all'utilizzo del POS. Al contrario è stata eliminata la sanzione amministrativa

²³⁹ Art. 18 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

²⁴⁰ Artt. 19-20 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

di 30 euro, prevista nel D.L. 26 ottobre 2019 n°124, per gli esercenti che neghino pagamenti elettronici²⁴¹.

- Prolungamento dei termini per la presentazione del 730. Per ampliare la *compliance* che intercorre tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nel decreto è previsto, a decorrere dal 2021, il prolungamento dei termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi dal 23 luglio al 30 settembre, consentendo così maggior tempo ai contribuenti.
- Stretta alle indebite compensazioni. In materia di lotta all'evasione fiscale il Decreto ha previsto che per la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, deve essere presentata la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito da portare in compensazione; inoltre è prevista la presentazione del modello F24 solamente in via telematica anche da soggetti non titolari di partita IVA²⁴². È inoltre prevista una sanzione di 250 euro per ogni F24 scartato ossia relativo a compensazioni non spettanti per crediti superiori a 5mila euro e il 5 per cento del credito se questo è inferiore a 5mila euro²⁴³.
- Novità in tema di IVA. Dal 1 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate, al fine di semplificare l'adempimento dei contribuenti in materia di IVA, mette a disposizione dei soggetti passivi di tale imposta residenti e stabiliti in Italia le bozze per la liquidazione periodica dell'IVA ed i registri delle fatture emesse e ricevute, trasmesse telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Inoltre dal 2021 verrà messa a disposizione dei contribuenti anche la dichiarazione annuale dell'IVA²⁴⁴.
- Novità in materia di fatturazione elettronica. Per quanto riguarda la fatturazione elettronica, i file inviati all'Agenzia delle Entrate verranno memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo alla

²⁴¹ Art. 22 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

²⁴² Art. 22 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

²⁴³ Art. 3 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

²⁴⁴ Art. 16 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

presentazione dei redditi relativa per l'utilizzo da parte della Guardia di Finanza nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria e dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali. In ambito sanitario inoltre viene previsto l'esonero della fattura elettronica sanitaria per tutto il 2020²⁴⁵.

➤ Carcere evasori. Novità di considerevole importanza può essere riscontata nell'aumento delle pene previste per i reati collegati all'evasione fiscale analizzati nel secondo capitolo. In particolare il decreto ha apportato le seguenti modifiche:

- a. Per i casi di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti la pena prevista è la reclusione da 4 a 8 anni se gli elementi del passivo fittizi sono superiori a 100mila euro; nel caso contrario la pena rimane invariata ossia da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Viene inoltre prevista la confisca dei beni, denaro o altre unità se gli elementi fittizi superino i 200mila euro;
- b. Per quanto riguarda la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, il periodo di reclusione previsto è da 3 anni a 8 anni, diversamente da quanto previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n°74. Anche in questo caso se l'imposta evasa supera i 200mila euro scatta la confisca dei beni, denaro o altre unità;
- c. Per i casi di dichiarazione infedele la pena prevista, con le modifiche della legge 19 dicembre 2019 n°157, è la reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi. Inoltre sono state diminuite le soglie per l'imposta evasa e per la base imponibile sottratta all'imposizione relativamente a 100mila euro e 2 milioni di euro, prima fissate a 150mila e 3 milioni;
- d. La pena prevista per l'omessa dichiarazione relativa alle imposte e al sostituto d'imposta, a norma delle modifiche della legge 157 del 19 dicembre 2019, è la reclusione da 2 a 5 anni e non più da 1 anno e 6 mesi a 4 anni;

²⁴⁵ Artt. 14-15 dalla legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale

- e. Aumentate le pene anche per l'emissione di fatture per documenti inesistenti, pari alla reclusione da 4 a 8 anni nel caso in cui l'importo non rispondente al vero sia superiore a 100mila euro, altrimenti viene applicata la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Inoltre il soggetto è passibile di confisca dei beni, denaro o altre unità nel caso in cui l'importo non corrispondente al vero risulti superiore a 200mila euro;
- f. Infine nei casi di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è prevista la confisca dei beni, denaro o altre unità nel caso in cui le imposte, gli interessi e le sanzioni risultino superiori a 100mila euro o nel caso in cui l'ammontare degli elementi attivi, inferiori a quelli effettivi, superino i 200mila euro.

Dall'analisi delle misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva e dalle modifiche apportate al D.Lgs. 10 marzo 2000, n°74 si percepisce una particolare attenzione al fenomeno evasivo che, in alcuni casi più gravi, comporta misure particolarmente invasive come la confisca dei beni, denaro o altre unità. Oltre all'inasprimento delle pene e della lotta all'evasione fiscale, viene confermata nel Decreto Fiscale anche la linea dell'Amministrazione finanziaria di prevenzione dei fenomeni evasivi e di aumento della *compliance* con i contribuenti, come ad esempio l'inserimento della dichiarazione precompilata IVA.

III.IV. Il quadro Internazionale

L'evasione fiscale rappresenta un problema non solo in ambito nazionale ma anche in ambito internazionale, con il risultato di sottrarre gettito non solo alla propria nazione ma a tutta la comunità internazionale. Ad oggi si stima che l'evasione fiscale dei paesi dell'Unione Europea sia di circa 825 miliardi di euro²⁴⁶. Come in ambito nazionale, anche la Commissione Europea ha dato importanza al fenomeno

²⁴⁶ Risoluzione del PARLAMENTO EUROPEO, “*Relazione sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale*” del 26 marzo 2019 sui reati finanziari.

dell'evasione fiscale richiedendo a tutti gli Stati maggiore collaborazione e la predisposizione di metodi di contrasto nazionali.

Il primo obiettivo in ambito internazionale è proprio l'aumento dei rapporti che intercorrono tra paesi della comunità europea. In particolare la commissione richiede ai paesi la predisposizione di proprie relazioni sull'evasione fiscale, già incontrata nel presente elaborato, ed inoltre di aumentare la trasparenza e la circolazione di informazioni necessarie ai paesi richiedenti su contribuenti nazionali residenti all'estero o esteri residenti nella nazione in questione. Tale scambio di informazioni è legato innanzitutto a evitare la doppia imposizione e la doppia non imposizione, ma fa riferimento anche al controllo di eventuali operazioni evasive che la commissione si incarica di combattere al fine di un miglioramento della comunità derivante dal maggior gettito ricavato. Infatti è stato riscontrato come le politiche attuate dai paesi dell'unione hanno spostato l'incidenza fiscale dal patrimonio al reddito, dai redditi di capitale ai redditi da lavoro e ai consumi, dalle imprese multinazionali alle piccole e medie imprese (PMI) e dal settore finanziario all'economia reale impattando così maggiormente le donne ed i redditi bassi riscontrando inoltre una maggiore evasione tra le classi benestanti²⁴⁷. L'obiettivo europeo, come quello nazionale, è ridurre queste disuguaglianze per garantire una maggiore equità non solo nel paese di provenienza ma in tutta la comunità²⁴⁸.

Inoltre la Commissione rileva che le perdite derivanti da politiche aggressive nei confronti delle società hanno comportato perdite stimabili tra i 50 e 70 miliardi di euro, a causa di trasferimento degli utili o della base imponibili, che diventano da 160 a 190 miliardi di euro se vengono aggiunte anche le perdite derivanti dalle agevolazioni fiscali concesse alle multinazionali²⁴⁹. Nell'analisi svolta dal FMI nel 2015 inoltre si osserva che le perdite mondiali derivanti da erosione della base imponibile, dal trasferimento degli utili nei paradisi fiscali, ammonta a 600 miliardi di dollari l'anno²⁵⁰.

Un'importante dato riguarda appunto le società multinazionali. Per queste infatti si stima che il 40 per cento degli utili di tali società viene trasferito in paradisi fiscali

²⁴⁷ Risoluzione del PARLAMENTO EUROPEO, “*Relazione sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale*” del 26 marzo 2019 sui reati finanziari.

²⁴⁸ Ibidem

²⁴⁹ Ibidem

²⁵⁰ Ibidem

garantendogli un risparmio di circa il 30 per cento delle imposte da pagare, minando così i principi di concorrenza a sfavore delle imprese nazionali²⁵¹.

Con riferimento all'anno 2015 è stato riscontrato che il *tax gap*, inteso sia come *compliance gap* che come *policy gap*, dei paesi europei oscilla tra circa l'8 per cento del Lussemburgo e 29,5 per cento della Romania²⁵². In cima alla vetta dei paesi che evadono di più si trovano anche Italia, Francia e Germania. Rispettivamente in termini assoluti fanno registrare un *tax gap* di 190 miliardi di euro, 125 miliardi di euro e 117,9 miliardi di euro²⁵³. Relativamente ai dati registrati nel 2009 il gap internazionale ha comunque subito una riduzione dell'11,8 per cento che almeno indica che la strada che l'Unione Europea sta intraprendendo porta sicuramente risultati positivi ma non è ancora efficiente a causa probabilmente della poca collaborazione con e tra i paesi appartenenti alla Comunità Europea²⁵⁴.

È stata anche valutata l'evasione pro capite dei paesi dell'Unione confermando il primo posto all'Italia con un'evasione pro capite di 3.156 euro, seguita da Danimarca e Belgio con 3.027 euro e 2.676 euro rispettivamente; sempre per la Danimarca si registra inoltre il più alto livello di tassazione²⁵⁵.

Per quanto riguarda la lotta all'evasione inoltre l'Unione Europea ha dichiarato che c'è mancanza di volontà da parte dei Paesi appartenenti all'Unione di contrastare efficacemente l'evasione fiscale, richiedendo così maggiore collaborazione a tutti i Paesi. La volontà dell'Unione di contrastare l'evasione fiscale inoltre si può riscontrare nell'approvazione della lista dei paesi con regimi fiscali agevolati e bassi livelli di tassazione, paradisi fiscali, quali Belgio, Cipro, Ungheria, Irlanda, Lussemburgo, Malta e Paesi Bassi²⁵⁶. Si nota inoltre la volontà della Commissione di istituire una forza di polizia finanziaria europea, una intelligence finanziaria comune, un organismo di controllo antiriciclaggio e un organismo fiscale globale all'interno delle Nazioni

²⁵¹ TØRSLØV T. R., WIER L. S. E ZUCMAN G., “*The missing profits of nations (Gli utili mancanti delle nazioni)*” - 2018.

²⁵² R. MURPHY, “*The European Tax Gap – A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament*” - 2019

²⁵³ Ibidem

²⁵⁴ Ibidem

²⁵⁵ Ibidem

²⁵⁶ Risoluzione del PARLAMENTO EUROPEO, “*Relazione sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale*” del 26 marzo 2019 sui reati finanziari.

Unite²⁵⁷. Viene inoltre fatta richiesta di eliminazione dei passaporti e visti d'oro che per quanto riguarda Malta e Cipro sono stati già ritirati per mancanza di trasparenza²⁵⁸.

L'obiettivo complessivo della Comunità si può quindi riscontrare con quelli analizzati per l'Italia, senza entrare nelle specificità di ogni paese lasciando a questi ampio margine d'azione.

III.IV.I. Il caso Francia

In ultimo non ci si può esimere dal citare come esempio per la lotta all'evasione fiscale la Francia. È bene analizzare la Francia in quanto è il Paese con evasione fiscale simile all'Italia, stimata in 100 miliardi l'anno.

Questa infatti, attraverso le misure previste nella legge 2018-898 del 23 ottobre 2018, nei primi 9 mesi del 2019 ha registrato un recupero per le casse pubbliche pari a 5 miliardi e 600 milioni, ben il 40 per cento in più rispetto al recupero dell'anno precedente. Sebbene tale somma includa anche somme relative al patteggiamento di Google con il fisco ed alla chiusura del contenzioso tra Francia e gruppo Carmignac, il recupero dall'evasione fiscale fa registrare un aumento rispetto all'anno precedente del 25 per cento²⁵⁹.

Le manovre decisive che hanno portato a tale recupero sono state diverse. Innanzitutto è stata istituita una polizia fiscale²⁶⁰, costituita a regime da 200 agenti a cui sono stati dati poteri di indagine sotto coordinamento del magistrato, contrariamente a quanto previsto nel vecchio sistema fiscale. L'Amministrazione finanziaria ha inoltre dato molta importanza allo scambio di informazioni già in possesso degli organi amministrativi stessi al fine di incrociare tali dati ed individuare casi più a rischio evasione²⁶¹.

²⁵⁷ R. GALULLO E A. MINCUZZI, "Gli europei evadono 2,25 miliardi al giorno. Record pro capite in Danimarca (Italia esclusa)"

²⁵⁸ Ibidem

²⁵⁹ F. CAPOZZI, "Evasione, ecco come la Francia ha aumentato il recupero del 40%: nuova polizia fiscale, incrocio dei dati e nomi degli evasori online" - 2 novembre 2019, Il fatto quotidiano

²⁶⁰ Istituita con legge Francese 2018-898 del 23 ottobre 2018

²⁶¹ F. CAPOZZI, "Evasione, ecco come la Francia ha aumentato il recupero del 40%: nuova polizia fiscale, incrocio dei dati e nomi degli evasori online" - 2 novembre 2019, Il fatto quotidiano

Importanti novità vengono inoltre riscontrate con l'introduzione del *name and sharing* (pubblicazione delle sentenze di condanna per reati tributari) e nell'aumento delle pene per gli evasori. La prima prevede la pubblicazione della sentenza di condanna per evasione fiscale, come d'altronde previsto in America. Riguardo invece le pene queste sono state aumentate a 500 mila euro di sanzione amministrativa e 5 anni di prigione per i casi di frode fiscale, che possono arrivare a 3 milioni di euro di sanzione e 7 anni di carcere se la frode è stata commessa in maniera organizzata²⁶².

²⁶² Legge Francese 2018-898 del 23 ottobre 2018

Conclusioni

L'Evasione fiscale rappresenta per l'Italia un fenomeno dannoso che comporta rallentamenti alla crescita economica e sociale, creando disuguaglianze e compromettendo i principi di legalità ed equità a cui ogni Paese fa riferimento. Nello specifico, in materia di evasione fiscale e relativo contrasto, l'Italia presenta dei problemi strutturali tali da compromettere l'efficienza del sistema tributario e quindi il recupero totale delle somme evase.

In Italia al fenomeno dell'evasione fiscale, ed alle ripercussioni ad esso collegate, non è stato ancora dato il giusto peso. Le operazioni di carattere evasivo riescono a nascondersi dallo sguardo superficiale del cittadino, producendo invece effetti dannosi concretamente riscontrabili da tutta la comunità.

Per la valutazione del fenomeno evasivo, l'analisi è stata svolta partendo dal sistema tributario italiano ed andando a sottolineare l'importanza che i tributi, quali imposte, tasse e contributi, rappresentano per la società. I tributi corrisposti dai contribuenti rappresentano per le casse dello Stato, la maggiore fonte di finanziamento; infatti, il gettito derivante dal pagamento dei tributi viene utilizzato dallo Stato ai fini dell'offerta di servizi pubblici come strade ed infrastrutture, sanità, istruzione o giustizia.

L'evasione fiscale non è l'unico fenomeno che contribuisce alla riduzione del gettito per lo Stato. Infatti, l'evasione rientra nel più grande fenomeno dell'economia sommersa, che a sua volta rappresenta una parte dell'economia non osservata, ossia l'insieme delle attività di produzione illegale, informale o altrimenti mancante al sistema statistico che, nonostante la propria origine illegale, concorrono alla composizione del Prodotto Interno Lordo del paese. Ulteriori differenze devono essere fatte sia con il fenomeno dell'elusione fiscale, ossia operazioni volte alla riduzione della base imponibile aggirando le norme fiscali, sia con il fenomeno dell'erosione, ossia la riduzione del gettito derivante dall'attuazione di politiche a favore di una categoria di contribuenti.

Dopo aver introdotto il sistema tributario italiano ed il fenomeno evasivo, si è passati alla valutazione del *tax gap*, ossia la differenza tra quanto i contribuenti avrebbero dovuto versare per adempiere in toto alle proprie obbligazioni tributarie e quanto hanno effettivamente versato. Come si è visto tale *gap* può dipendere

dall'attuazione di politiche a favore di determinate categorie di contribuenti o dal mancato versamento delle imposte dovute e dall'omissione della dichiarazione. Per comprendere al meglio il fenomeno, si è ritenuto opportuno svolgere l'analisi tenendo in considerazione solamente la mancanza di gettito derivante dal mancato versamento delle imposte dovute e dall'omissione della dichiarazione. Inoltre si è visto come una riduzione delle politiche fiscali agevolative ed una diminuzione dei fenomeni evasivi garantisca al Paese maggiore efficienza tributaria. Per quanto riguarda le stime, sono state analizzate diverse metodologie di calcolo dell'evasione fiscale e del *tax gap*, ponendo attenzione ai punti di forza e di debolezza di essi. Le stime del *tax gap*, in relazione agli anni 2012-2017, sono state rappresentate per singole imposte e suddivise tra evasione fiscale ed evasione contributiva. In ultimo è stata posta particolare attenzione ai risultati ottenuti in materia di propensione al *gap* per ogni tipologia d'imposta analizzata.

Il secondo capitolo rappresenta il fulcro dell'elaborato. All'interno di esso infatti sono state analizzate le caratteristiche del fenomeno dell'evasione fiscale. In particolare sono state inizialmente messe in risalto quelle che sono le principali cause che danno vita all'evasione quali: elevata pressione fiscale, scarso valore atteso della pena, scarso senso civico-economico, difficoltà nell'adempimento spontaneo dell'obbligazione fiscale ed elevata presenza di microimprese sul territorio. È stato inoltre sottolineato quanto la scelta del contribuente tra l'adempimento alle proprie obbligazioni tributarie e l'evasione della base imponibile, passi attraverso la probabilità di essere scoperti nell'attuazione di operazioni evasive e la pena prevista per tale reato.

Per capire al meglio quanto l'evasione possa essere dannosa, si è successivamente passati all'analisi degli effetti scaturiti da fenomeni evasivi. Tali effetti sono stati valutati da due differenti prospettive: quella della comunità e dello Stato e quella del soggetto evasore. Dalla parte della comunità si è visto come l'evasione comporti un ostacolo alla libera concorrenza, un'iniquità sociale ed un aumento della criminalità organizzata, minando i principi di legalità ed equità. D'altra parte, sono stati analizzati gli effetti per gli evasori mettendo in risalto i diversi reati tributari e le pene previste per ognuno di essi.

Per avere un'ottica completa del fenomeno evasivo, sono state riportate le 19 diverse macro categorie di comportamenti illeciti correlandoli alla tipologia di

contribuente cui fa riferimento il comportamento specifico, in relazione all'analisi dell'articolo 6 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 per individuare le strategie di contrasto dell'evasione.

Individuate le cause, gli effetti e le metodologie attuative di comportamenti evasivi, si è passati all'analisi delle metodologie di contrasto all'evasione fiscale e contributiva. In primis sono stati individuati gli organi predisposti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze alla lotta all'evasione, quali Dipartimento delle Finanze, Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Agenzia delle Entrate-Riscossioni, Guardia di Finanza, Regioni ed Enti Territoriali, INPS e Ispettorato del Lavoro. Successivamente l'analisi si è spostata sulle principali metodologie di contrasto e prevenzione all'evasione fiscale a disposizione di tali organi, sottolineando la necessità di attuare più attività di prevenzione e meno attività di controllo.

Nel terzo ed ultimo capitolo si trova la risposta al quesito principale del presente elaborato, ossia valutare se le metodologie di contrasto all'evasione attuate finora siano sufficienti ad arginare il fenomeno dell'evasione.

L'analisi e la valutazione dei metodi di contrasto sono iniziate col sottolineare la necessità di attuare una concreta lotta all'evasione fiscale a beneficio della comunità. Tale attività, che ha visto l'analisi del contesto italiano, ha inizialmente individuato le direttive in materia di contrasto all'evasione, contenute nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2018-2020, in modo tale da valutare una parte dei risultati conseguiti in relazione a tali direttive. In particolare è stata sottolineata l'importanza dell'orientamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, al recupero del rapporto con il contribuente. In relazione quindi agli obiettivi posti in materia fiscale dall'Atto di indirizzo, sono stati valutati i risultati conseguiti da ognuno degli organi di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, sottolineandone le principali attività in materia di contrasto e prevenzione all'evasione fiscale e contributiva.

Fino a questo punto l'analisi è stata svolta riguardo il passato, ossia per operazioni concluse di cui si possono già riscontrare i risultati. Particolare attenzione infatti è stata posta sulle direttive, in materia di lotta all'evasione fiscale e prevenzione della stessa, per i prossimi anni contenute in primis nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021 ed in secondo

luogo le principali attività da svolgere contenute del Decreto Fiscale 2020, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili” e convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 in vigore dal 24 dicembre 2019. Anche in questo caso è stata data particolare importanza alle direttive in materia di recupero del rapporto tra Amministrazione e contribuente e alla stretta da parte dell’Amministrazione relativamente agli evasori abituali. In tal senso sono state individuate le politiche più importanti presenti nel Decreto Fiscale, dando particolare importanza ai nuovi istituti per i pagamenti elettronici, alla limitazione del contante, alla stretta alle indebite compensazioni ed alle modifiche apportate al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in materia di aumento delle pene previste per i reati tributari.

L’analisi del fenomeno dell’evasione fiscale si è infine conclusa con uno sguardo alle direttive internazionali in materia di evasione fiscale. Questo fenomeno rappresenta infatti un problema anche in termini internazionali. Quindi l’evasione va a scapito sia dei Paesi in cui viene attuata, sia dell’intera Comunità Europea. Le direttive europee in linea di massima sono simili a quelle nazionali; viene infatti richiesto a tutte le nazioni della Comunità di stilare relazioni e rapporti per quanto riguarda la lotta all’evasione in ciascun Paese ed i risultati conseguiti. Inoltre, particolare importanza in ambito europeo viene data alla necessità di maggiore trasparenza e scambio di informazioni tra tutti i Paesi dell’Unione.

In ultimo, è stato analizzato il caso della Francia che, nel 2019, ha presentato già risultati positivi in materia di contrasto all’evasione fiscale, dovuta ad una maggiore stretta agli evasori attuata nel 2018 con l’istituzione di una polizia fiscale, l’aumento delle pene previste e lo scambio repentino di informazioni già in possesso dell’Amministrazione finanziaria.

Dopo aver rivisitato tutte le fasi dell’evasione e dei metodi di contrasto utilizzati dall’Amministrazione finanziaria, relativamente al caso italiano, si può dire che l’evasione fiscale complessivamente sia diminuita negli anni, ma sicuramente rimane un problema da arginare il prima possibile per garantire a tutti i cittadini un sistema più legale ed equo possibile. La necessità è quella di far comprendere a tutti i cittadini quali problemi gravi comporti l’evasione, veicolando il loro comportamento verso principi di legalità e migliorando l’adempimento spontaneo dei contribuenti. L’obiettivo posto dall’Amministrazione finanziaria relativamente al recupero del

rapporto con il contribuente risulta essere un buon metodo di prevenzione in quanto il contribuente, costruendo un rapporto di fiducia con l'Amministrazione finanziaria, sarà più propenso all'emersione spontanea della base imponibile e risulterà essere più avverso alle operazioni evasive.

Inoltre anche relativamente ai risultati ottenuti negli ultimi anni dagli organi dell'Amministrazione finanziaria si ha la conferma di una tendenza positiva di tali azioni al recupero del gettito.

In conclusione è importante sottolineare l'importanza che è stata data alla materia anche in ambito di pene, prevedendo talvolta operazioni particolarmente invasive, come la confisca di beni, denaro o altre unità del soggetto evasore. Nel complesso quindi le direttive individuate dall'Amministrazione finanziaria risultano essere positive, ma non è questa la sede per discutere in merito ai risultati reali, in quanto sarà necessario aspettare qualche anno. La speranza rimane quella di un cambiamento radicale del comportamento dei cittadini, tale da ripudiare un fenomeno che danneggia la comunità stessa a discapito delle persone più povere ed a vantaggio dei più ricchi, una sostanziale inversione di marcia.

Bibliografia

- A. CREMONESE, “*I metodi per misurare l’evasione fiscale e il fenomeno italiano*”, Il sole 24 ore – Diritto 24
- A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, “*Guida ai controlli fiscali - Contrasto all’evasione fiscale, valorizzate nuove fonti di dati*” 4 settembre 2019, n9
- A. SANTORO, “*L’evasione fiscale. Quanto come e perché*”. Il Mulino, 2010.
- BERNARDI, BERNASCONI 1996
- BORSA ITALIANA, “*Il Rimpatrio o la Regolarizzazione di attività finanziarie o patrimoniali detenute all'estero*”, 11 dicembre 2019
- CENTRO STUDI CONFINDUSTRIA, “*Scenari Economici*”, n. 25, dicembre 2015
- CONFCOMMERCIO IMPRESE PER L’ITALIA. “*Le determinanti dell’evasione fiscale: un’analisi regionale*”. Luglio 2017
- Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74
- E. BOBBIO, “*Tax Evasion, Firm Dynamics and Growth*”, «Questioni di Economia e Finanza», Banca d’Italia, 2016
- F. CAPOZZI “*Evasione, ecco come la Francia ha aumentato il recupero del 40%: nuova polizia fiscale, incrocio dei dati e nomi degli evasori online*” - 2 novembre 2019, Il fatto quotidiano
- G. NAPOLI, S. ROCCHI, “*Verifica Accertamento Riscossione e Azioni a tutela del contribuente*”, Cacucci editore, 2013.
- G. FERRERO, D. BAUDUIN, E.FALLETTI, “*L’economia sommersa e lo scandalo dell’evasione fiscale*”, 2012,
- I. PALMIERI, “*Metodologie utilizzate per quantificare l’evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti*”, Agenzia delle Entrate – Ufficio studi, 2004 /2.
- Legge 19 dicembre 2019, n°157 – Decreto Fiscale 2020
- M.G. ALLINGHAM, A. SANDMO, “*Income Tax Evasion: A Theoretical Approach*», «Journal of Public Economics» 1972
- MELDOLESI (2003)
- MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE, “*Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscali per gli anni 2018-2020*”

- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Rapporto sui risultati conseguiti in materia di evasione fiscale e contributiva”* - anno 2019 (art. 10-bis.1 c. 1 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti* (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)”
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2019”* (art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)
- OCSE, *“Italy's tax administration. A Review of Institutional and Governance Aspects”*, 2016.
- OECD, *“Measuring the Non-Observed Economy - A Handbook”*, 2002.
- OXFAM, *“La lista grigia dei paradisi fiscali”*
- R. GALULLO, A. MINCUZZI *“Gli europei evadono 2,25 miliardi al giorno. Record pro capite in Danimarca (Italia esclusa)”*
- R. LUPI, *“Diritto tributario. Parte generale”*, Giuffrè editore, 2000.
- R. MURPHY, *“The European Tax Gap - A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament”* – 2019
- R.M. VINCI ORLANDO, *“Scienza delle finanze e diritto tributario”*, 2011
- Risoluzione del PARLAMENTO EUROPEO - *“Relazione sui reati finanziari, l'evasione fiscale e l'elusione fiscale”* del 26 marzo 2019 sui reati finanziari.
- S. Morina, T. Morina, *“Il Fisco fissa le linee-guida per il contrasto all'evasione”* - Esperti fiscali.
- SCHNEIDER, ENSTE (2000A).
- Testi Unico delle Imposte sui Redditi
- TØRSLØV T. R., WIER L. S. E ZUCMAN G., *“The missing profits of nations (Gli utili mancanti delle nazioni)”* - 2018.
- V. VISCO, *“Combattere l'evasione fiscale si può”*, Il Mulino, Gennaio 2018
- V. VISCO, *“Cosa insegna la e-fattura: la tecnologia dimezza l'evasione”* - Da Il Sole 24 Ore, 26 giugno 2019.

Sitografia

- AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE
- BANKPEDIA
- CAF-CISL
- IONOS
- ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO (INL)
- ISTITUTO NAZIONALE DI PREVIDENZA SOCIALE (INPS)
- MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
- UFFICIO STATISTICO DELL'UNIONE EUROPEA

Riassunto

Prima di analizzare il fenomeno dell'evasione fiscale, è necessario introdurre il funzionamento del sistema tributario italiano. Esso rappresenta l'insieme di norme che disciplinano il pagamento dei tributi, suddivisi in imposte, tasse e contributi, che andranno a formare il gettito fiscale del paese, ossia le entrate dello stato derivati dalla riscossione di tali tributi. Questi sono *“prelievi di carattere patrimoniale imposti autoritariamente dallo Stato o da taluni enti pubblici ad un titolare di ricchezza presente o prodotta nel territorio nazionale”*. I tributi, e quindi le entrate fiscali, sono necessari allo Stato per il finanziamento della spesa pubblica di cui ne beneficerà l'intera comunità. Nell'analisi delle norme relative al pagamento dei tributi, particolare attenzione deve essere data all'art. 53 della Costituzione secondo *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*. Il principio della capacità contributiva stabilisce il principio di proporzionalità sulla totalità dei tributi. Andando ad analizzare singolarmente le tipologie di tributi, si può notare come le imposte sono un *“prelievo forzato”* da parte dello stato sul reddito del contribuente, per il finanziamento di servizi ed opere pubbliche di cui andranno a beneficiare sia il soggetto passivo d'imposta che l'intera comunità. Nonostante le imposte possano essere classificate in base al soggetto, all'oggetto, al metodo di pagamento ed al metodo di riscossione, l'elaborato pone la lente d'ingrandimento sulle imposte dirette e le imposte indirette, ossia quei tributi classificati in base al soggetto che andrà a pagare l'imposta. Le principali imposte dirette ed indirette sono: *IRPEF; IRES; IRAP; IRI* (mai entrata in vigore); *IMU; IVA*.

Per quanto invece concerne le tasse, esse sono tributi corrisposti dai contribuenti a fronte di un servizio erogato dall'Amministrazione. Di tali tributi ne beneficeranno alcuni soggetti o di una categoria di contribuenti, a fronte di un servizio da loro espressamente richiesto all'Amministrazione pubblica.

I contributi invece rappresentano prelievi coattivi sulla ricchezza del cittadino, per il finanziamento della spesa pubblica ai fini della prestazione di un servizio erogato dall'Amministrazione pubblica o dallo Stato. Essi si differenziano dalle tasse in quanto il contribuente partecipa alla spesa pubblica a fronte di un servizio non richiesto ma da cui trae benefici. I contributi sono suddivisi in: *Contributi sociali; Contributi fiscali*.

Entrando nel vivo dell'elaborato, si sottolinea come non esista una definizione generale di evasione fiscale. Questa può essere definita come l'insieme dei comportamenti attivi e/o omissivi che il contribuente, al fine di ottenere un indebito vantaggio d'imposta, mette in pratica. Tali comportamenti si concretizzano in operazioni come l'occultamento di proventi, la deduzione di costi maggiorati o inesistenti o il trasferimento di proventi in paesi esteri con sistemi tributari più agevoli che consentono, sempre illegalmente, la riduzione della base imponibile, portando quindi all'indebito vantaggio d'imposta. Non è possibile definire le caratteristiche del fenomeno evasivo senza prima introdurre i concetti di Economia Non Osservata (NOE) ed Economia Sommersa. Proseguendo secondo ordine, la NOE è l'insieme delle attività di produzione illegale, informale o altrimenti mancante al sistema statistico che, nonostante la propria origine illegale, concorrono alla composizione del Prodotto Interno Lordo del paese. Le attività che vanno in definitiva a comporre l'economia non osservata sono: *Attività illegali; Economia Informale; Sommerso Statistico; Economia sommersa*. Quest'ultimo fenomeno rappresenta l'insieme delle attività produttive che, seppur vengano svolte con metodi legali, hanno l'obiettivo di contrastare norme fiscali e contributive al fine ultimo di ridurre i costi di produzione. All'interno dell'economia sommersa si trova infatti parte dell'evasione fiscale. Ulteriori differenze, al fine di non lasciare dubbi riguardo la definizione di evasione fiscale, vanno fatte tra il fenomeno evasivo ed i fenomeni di Elusione Fiscale ed Erosione fiscale. L'obiettivo finale dei tre fenomeni rimane sempre la riduzione dell'imponibile al fine di un vantaggio d'imposta ma: nell'elusione il contribuente aggira la normativa tributaria attuando operazioni formalmente legali e previsti dal codice civile, quindi non in violazione di legge; nell'erosione è lo Stato che prevede la riduzione volontaria dell'imponibile per una categoria di soggetti; non sussiste quindi né l'illegalità delle operazioni attuate dal contribuente né l'indebito vantaggio d'imposta che ne deriva. Non essendo possibile effettuare una quantificazione certa delle somme derivanti da tutte le attività che rientrano nel sommerso economico o ancora nell'evasione fiscale, sono stati analizzati i principali metodi di stima suddivisi in:

- *Metodi Diretti*, che si basano su dati microeconomici, ossia indagini campionarie per categorie di reddito e sono: *Auditing dei contribuenti; Il Metodo Franz; Indagini campionarie su bilanci, spese e forza lavoro*.

- *Metodi Indiretti*, che basano il calcolo dell'evasione sull'assunzione di indicatori indiretti. A loro volta i metodi sono suddivisi in base agli indicatori che utilizzano e sono: metodi indiretti che si basano su modelli economico-statistici e metodi indiretti che si basano su approcci macroeconomici. Essi sono: *L'approccio del rapporto fisso tra banconote e depositi*; *L'approccio fondato sulle determinanti della domanda di circolante*; *L'approccio delle transazioni*; *Approccio della discrepanza reddito-spesa*; *Approccio della discrepanza tra dati statistici e dati fiscali*.

Esaminati i metodi di stima dell'evasione, è necessario introdurre il concetto di *tax gap* per passare alla successiva stima delle minor gettito derivante dall'evasione. Il *tax gap* rappresenta la differenza tra quanto i contribuenti avrebbero dovuto versare per adempiere al proprio obbligo tributario, *gettito teorico*, e quanto i contribuenti hanno effettivamente versato, *gettito effettivo*. Il *tax gap* però è suddiviso in: *compliance gap*, inteso come distanza tra l'adempimento rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente, e *policy gap*, ovvero una misura della discrepanza tra la legislazione vigente e il modello benchmark di tassazione. Data la natura del *policy gap* di stimare il minor gettito derivante da politiche in materia tributaria e non da fenomeni evasivi, si è proceduto analizzando il *tax gap* solo dal lato del *compliance gap*. L'analisi è inoltre passata per la definizione di efficienza del sistema tributario; si è visto infatti come questa venga garantita da un'assenza di politiche di agevolazione fiscale e un'assenza di *compliance gap*, ossia di fenomeni evasivi.

Le metodologie utilizzate per la stima del *tax gap*, inteso come *compliance gap*, sono di due tipi: Il metodo *Top Down*, utilizzato principalmente per la stima del gap delle imposte indirette, si basa sulla discrepanza tra dati fiscali ed un corrispondente aggregato economico; Il metodo *Bottom Up* invece basa la propria analisi sulle informazioni già in possesso dell'Amministrazione come le indagini statistiche o gli accertamenti casuali (random audit).

Dalla stima del *tax gap* in Italia, è risultato che limitandosi al triennio 2014-2016, il *tax gap* complessivo italiano risulta essere pari a 109,68 miliardi di euro di cui 98,3 miliardi derivanti dall'evasione tributaria e 11,3 miliardi derivanti dall'evasione contributiva. Dal 2014 al 2017 viene registrata una diminuzione del *tax gap* derivate dell'evasione tributaria di circa 5 miliardi passando da 95.414 milioni a 90.778 milioni. Riguardo l'IVA si nota, tra il 2016 ed il 2017, un aumento del gap di 1,1 miliardi. Per

quanto concerne invece le altre tipologie di imposte si nota tuttavia un aumento della *compliance* che comporta una diminuzione del *tax gap*. È doveroso inoltre sottolineare come la maggior parte del *tax gap* derivi dall'evasione dell'IVA e dell'IRPEF. In relazione all'obiettivo dell'elaborato è necessario analizzare anche la propensione al gap nelle imposte. Il dato che risalta maggiormente riguarda l'IRPEF, in quanto viene registrata una propensione al gap che rasenta il 70 per cento di cui solo il 4 per cento viene rappresentato dai casi di errori o mancati versamenti mentre il 66 per cento indica la propensione all'omessa dichiarazione.

L'analisi del fenomeno dell'evasione fiscale non si limita alla sola stima del minor gettito derivante dal fenomeno. La principale analisi che viene svolta si concentra infatti sullo studio delle caratteristiche del fenomeno, andando ad individuarne le cause, gli effetti e le diverse metodologie di evasione fiscale, introducendo successivamente le metodologie di lotta all'evasione e gli attori protagonisti di tale lotta.

Soffermandosi sulle cause dalle quali scaturisce l'evasione fiscale, il Modello Allingham e Sadmo sottolinea come la scelta di evadere del contribuente razionale sta nell'obiettivo di massimizzare la propria posizione economica. Esso infatti deciderà se evadere le tasse in base ai benefici che otterrà (in termini di maggior reddito disponibile) e in base ai rischi a cui il soggetto incorre definiti come imposta da pagare e relative sanzioni. Al fianco di tale modello, sono state individuate altre 5 macro categorie che influenzano, chi in maniera positiva chi in negativa, il fenomeno dell'evasione fiscale. Questi sono: la pressione fiscale; il valore atteso della pena; il senso civico-economico; l'indicatore di facilità dell'adempimento spontaneo dell'obbligazione fiscale; la presenza di microimprese sul territorio. Ad eccezione della pressione fiscale e della presenza di microimprese sul territorio che influiscono negativamente l'evasione fiscale, gli altri fattori sono inversamente proporzionali al fenomeno, ossia all'aumentare dei vari fattori risulterà una diminuzione del fenomeno evasivo.

Non di minore importanza al fine di un'analisi completa del fenomeno, sono gli effetti generati da comportamenti evasivi. Tali effetti possono essere riscontrati sull'evasore stesso e sulla comunità di cui l'evasore ne è parte integrante. Dalla parte della comunità, il fenomeno dell'evasione fiscale determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e interferisce con il normale funzionamento del mercato;

altera inoltre l'equità e la progressività del sistema tributario; infine, è sinergica alla corruzione e alla criminalità economico/organizzata. Per quanto concerne invece gli effetti del fenomeno sul soggetto che commette operazione evasive, vengo suddivisi in base alla tipologia di reato fiscale commesso. Le condotte attuate dal contribuente che costituiscono reato sono: Dichiarazione fraudolenta; Dichiarazione infedele; Omessa dichiarazione; Omesso versamento IVA; Emissione di fatture false; Occultamento o distruzione dei documenti contabili. Per tutte queste diverse categorie, in base a criteri relativi all'imposta evasa e criteri che risaltano la percentuale di evaso sulla base imponibile, si vanno a delineare le pene relative alla reclusione dell'evasore.

Per quanto riguarda invece le modalità di attuazione dell'evasione fiscale, l'analisi svolta in relazione all'articolo 6 del D.L. 24 aprile 2014, n°66 per individuare le strategie di contrasto dell'evasione ha portato alla classificazione di 19 diverse macro categorie di comportamenti illeciti correlandoli alla tipologia di contribuente cui fa riferimento il comportamento specifico. Tra le più importanti vi è sicuramente l'emissione di documenti falsi, sia se il beneficio sia tratto dal soggetto emittente, sia se fosse a favore di terzi. Inoltre particolare importanza deve essere data all'evasione derivante da capitali detenuti all'estero; o ancora ai casi di frodi organizzate per l'abbattimento del carico impositivo come società "cartiere" e creazione di crediti IVA fittizi.

Ai fini di una più concreta lotta e prevenzione all'evasione fiscale e contributiva, l'Amministrazione finanziaria si compone di organi differenziati in base allo status giuridico, agli obiettivi perseguiti, alle prestazioni ed all'autonomia che questi enti hanno relativamente all'organo statale. Tali organi, che seguono le direttive impartite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, sono: Dipartimento delle Finanze; Agenzia delle Entrate; Agenzia delle Dogane e dei Monopoli; Agenzia delle Entrate-Riscossioni; Guardia di Finanza; Regioni ed Enti Territoriali; INPS; Ispettorato del Lavoro. Ognuno di questi organi svolge attività di contrasto e prevenzione all'evasione in base all'ambito cui fa riferimento.

Sebbene la repressione dell'evasione ed i relativi metodi di contrasto rappresentino un'opportunità per lo Stato di recupero del gettito, non rappresenta l'unica modalità per tale recupero. Infatti negli ultimi anni il vero fulcro delle attività si è spostato di più sull'aumento della *compliance* tra contribuenti ed amministrazione fiscale, che sui controlli svolti *ex post*. I principali metodi di contrasto e prevenzione

all'evasione fiscale di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, possono essere così suddivisi: Tracciabilità dei pagamenti, fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi; Scudo Fiscale; *Voluntary Disclosure*; Redditometro; Studi di settore e Indici Sintetici di Affidabilità; Lotteria degli scontrini; Aumento delle pene. Notevole importanza tra i tanti è stata data alla tracciabilità dei pagamenti e all'istituto della fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, che rappresenta l'opportunità per lo Stato di disincentivare l'utilizzo del contante ed incentivare l'utilizzo di altre metodologie di pagamento come carte di credito, bonifici bancari ed assegni, che possono aiutare l'amministrazione finanziaria nella ricostruzione, ex post, della capacità di spesa, dei guadagni e della capacità contributiva del soggetto.

In Italia, come in altri paesi, la lotta all'evasione rappresenta uno strumento di rinascita strutturale del paese sia in termini economici che morali. Il Centro Studi Confindustria, CSC, nel 2015 ha stimato che a parità di altre condizioni un dimezzamento dell'evasione fiscale garantirebbe un incremento in termini di PIL del 3,1 per cento ed un aumento degli occupati di circa 335mila unità grazie alla restituzione al contribuente, tramite abbassamento delle aliquote derivanti dall'aumento del gettito, delle maggiori risorse a disposizione dall'erario. L'evasione fiscale inoltre rappresenta un problema per il mercato italiano in quanto è stato verificato come alti livelli di evasione comportino una riduzione degli investimenti per l'innovazione del Paese e quindi una perdita in termini di PIL e crescita; infatti una lotta all'evasione che garantisca una riduzione degli episodi ed un recupero di gettito, si focalizza non necessariamente solo ed esclusivamente sulle verifiche e sulla repressione *ex post* dei fenomeni, ma soprattutto su una buona gestione e organizzazione *ex ante*. In un'economia fragile ed in difficoltà come quella italiana l'impatto che potrebbe avere la lotta all'evasione fiscale potrebbe essere molto forte; nell'immaginario comune risulta più facile accettare il fenomeno e tollerarlo, a discapito di determinate categorie di contribuenti che si trovano a pagare oneri eccessivi rispetto ad altre categorie, andando quindi ad alimentare le disuguaglianze e la sfiducia nel paese.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, coerente con gli obiettivi stabiliti nel Documento di Economia e Finanza (DEF), attraverso l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale emana le direttive in materia di

contrasto all'evasione fiscale e contributiva; ogni anno inoltre emana il Decreto Fiscale relativo all'anno entrante e contenente tutte le politiche che verranno attuate ai fini del miglioramento del sistema fiscale e, nella fattispecie analizzata, di contrasto all'evasione fiscale e contributiva. Tenendo conto dei rapporti richiesti e predisposti dall'OCSE e dal Fondo Monetario Internazionale, il Ministero ha posto degli obiettivi incentrati appunto sul recupero della *compliance* con i contribuenti. In tal senso gli obiettivi previsti nell'Atto di indirizzo sono quelli di revisionare la struttura organizzativa dell'amministrazione ai fini di razionalizzare le risorse ed offrire dei servizi di qualità al fine di ottenere un aumento dell'adempimento volontario da parte dei contribuenti e un maggior coordinamento tra gli organi che si trovano a gestire il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva.

Nello specifico, con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2018-2020, prevedeva in capo a tutti gli organi dell'Amministrazione finanziaria misure da attuare in relazione ai seguenti ambiti di azione: *Strategia olistica di compliance*, mirata alla creazione di un sistema di *compliance* tra contribuenti e Amministrazione con la finalità di far emergere l'imponibile in maniera spontanea; *Governance e coordinamento del sistema fiscale*, con l'obiettivo di rafforzare i sistemi di *governance* delle Agenzie Fiscali e migliorare sinergie che intercorrono tra le varie componenti dell'Amministrazione finanziaria, ponendo particolare attenzione alla specializzazione ed al livello di complementarità degli organi di cui l'Amministrazione dispone; *Attrazione degli investimenti e certezza del diritto per gli operatori*, con l'obiettivo di realizzazione di un sistema fiscale equo e trasparente e l'attuazione di misure che rafforzino la leva di competitività delle imprese attraendo maggiori investimenti; *Interoperabilità delle banche dati, revisione, razionalizzazione e semplificazione delle procedure interne*, con l'obiettivo di un miglioramento dei servizi informativi e telematici della fiscalità e di sviluppo delle sinergie operative con attori istituzionali; *Semplificazione dei rapporti tra contribuenti e fisco*, migliorando tale rapporto attraverso la semplificazione degli adempimenti da parte del contribuente e la messa a disposizione per questi di tutti gli elementi necessari all'emersione spontanea della ricchezza del contribuente; *Rafforzamento della riscossione*, attraverso il miglioramento dell'efficacia delle riscossioni e la riduzione delle controversie tributarie attraverso degli strumenti di cooperazione rafforzata come l'istituto della cooperative *compliance*, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi

preventivi per le imprese con attività internazionale e gli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (patent box).

Perseguendo l'obiettivo principale di rafforzamento del rapporto con il contribuente, ed in linea con l'Atto di indirizzo per il conseguimento delle politiche fiscali 2018-2020, gli organi analizzati precedentemente hanno attuato, in relazione alle proprie caratteristiche, attività di prevenzione e contrasto all'evasione facendo registrare tutto sommato un miglioramento nelle proprie attività. I risultati ottenuti possono essere così analizzati.

Relativamente all'attività di prevenzione all'evasione fiscale svolta dall'Agenzia delle Entrate – Riscossione, che ha rinunciato all'utilizzo di poteri autoritativi al fine di offrire servizi che facciano leva sulla *tax morale* come l'invio di comunicazioni al contribuente, i risultati ottenuti sono un aumento delle comunicazioni inviate al contribuente che passano da 495mila unità nel 2015 a 1 milione novecentomila unità nel 2018. Tale avvicinamento al contribuente ha garantito allo Stato maggiori entrate di 1,8 miliardi rispetto all'anno precedente, facendo registrare un incremento annuale del 38,5 per cento. Per quanto riguarda l'attività di contrasto all'evasione fiscale, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione nel corso del 2018 ha effettuato 306.893 accertamenti ordinari relativi alle imposte dirette, IVA e IRAP; 19.060 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 7.205 controlli dei crediti d'imposta; 251.907 accertamenti parziali automatizzati; 61.524 controlli formali a campione unico. Tali attività hanno portato l'Agenzia ad una riscossione pari a 19,2 miliardi di euro, il 4,5 per cento in meno rispetto ai 20,1 miliardi del 2017, di cui: 5,7 miliardi derivanti dalla riscossione coattiva; 11,3 miliardi da versamenti diretti; 400 milioni di euro relativi alle misure di *voluntary disclosure*; 1,8 miliardi dall'aumento della *compliance* tra contribuenti e Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ha orientato le proprie attività di prevenzione all'evasione fiscale e contributiva alla riduzione dell'onerosità degli adempimenti e dell'invasività dei controlli, al rafforzamento delle iniziative di confronto tra operatori economici e/o contribuenti, alla valorizzazione delle procedure innovative introdotte in conformità all'Agenda digitale europea, a garantire un nuovo impulso all'analisi automatizzata del rischio per l'individuazione dei comportamenti fraudolenti. Inoltre l'attività in materia di accertamento, controllo e verifica alla

circolazione delle merci, e relativamente alla fiscalità interna svolta dall’Agenzia nel 2018, ha portato al recupero di 16,5 miliardi di euro di cui 14,2 miliardi di euro relativi all’IVA da importazione e 2,3 miliardi di accise; sono inoltre stati recuperati 34 miliardi di euro relativamente alle attività di controllo su scambi, produzione e consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa e, nel 2018, le entrate erariali derivanti da tabacchi lavorati sono pari a circa 10,6 miliardi di accise e 3,3 miliardi di IVA. Mettendo in relazione i risultati conseguiti nel 2017 e nel 2018, si registra un aumento dei diritti accertati da parte dell’Agenzia da 1,85 miliardi, di cui 1 miliardo relative all’IVA intracomunitaria e 400 milioni alle accise, a circa 2,1 miliardi di euro, di cui 1,2 miliardi relativi all’IVA intra e 400 milioni alle accise.

La Guardia di Finanza rappresenta uno degli organi più importanti di cui dispone l’Amministrazione finanziaria in tema di lotta all’evasione fiscale e contributiva; per quanto riguarda le attività di prevenzione all’evasione la GdF è infatti volta sia all’aumento della *tax compliance* con i contribuenti regolari, sia ad una stretta più rigorosa nei confronti degli evasori abituali, con particolare riguardo alla criminalità economica organizzata. Dando attuazione ai 21 Piani Operativi previsti nei confronti dei contribuenti e dei fenomeni evasivi più rischiosi, la Guardia di Finanza nel 2018 ha fatto registrare l’esecuzione di 106.798 verifiche e controlli fiscali e 10.845 indagini di polizia giudiziaria, rispetto alle 108.655 verifiche e controlli fiscali e 10.872 indagini di polizia giudiziaria dell’anno 2017. Nell’ambito di reati fiscali, nel 2018 la Guardia di Finanza ha denunciato 13.957 soggetti di cui per 12.213 il reato è stato accertato e solamente 400 sono i soggetti detenuti. In relazione al 2017 i reati denunciati dal corpo sono aumentati di 1.582 unità. Per le frodi IVA invece, il corpo ha effettuato una totalità di 2.571 controlli sulle nuove partite IVA, al fine di evitare a monte un comportamento evasivo, e 1.862 tra verifiche e controlli per verificare il reale assolvimento agli obblighi tributari dei contribuenti alla disciplina dell’IVA. Tale attività ha comportato la scoperta di 5.219 miliardi di IVA evasa, 2.424 miliardi in meno ai 7.643 miliardi del precedente anno. Infatti sono stati segnalati 1.702 fenomeni di evasione ed elusione internazionale, con una base imponibile lorda proposta per il recupero della tassazione pari a circa 38.135 miliardi di euro suddivise principalmente in: residenza fittizia all’estero per persone fisiche e società; stabile organizzazione di società estere in Italia non dichiarata; *transfer pricing*.

I comuni rappresentano un importante organo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria in materia di lotta all'evasione. In particolare l'attività svolta dai comuni è rappresentata dalla segnalazione qualificata dei soggetti a rischio. Relativamente agli anni 2009-2019 le Amministrazioni comunali hanno inviato 107.677 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 376 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 123 milioni di euro.

L'attività svolta dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro è orientata a promuovere una maggiore efficienza ed efficacia in materia di lavoro e legislazione sociale. Nel 2018 l'INL ha effettuato 166.280 verifiche ispettive portando all'emersione di 162.932 lavoratori irregolari, a fronte dei 252.659 del 2017, consentendo un recupero 1.356.180.092 euro, a fronte di un recupero nel precedente anno pari a 1.100.099.932 euro. Inoltre sono stati effettuati 88.933 accessi ispettivi per individuare casi di lavoro in nero, consentendo un recupero contributivo pari a euro 649.445.299.

L'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale, INPS, ha partecipato in materia di contrasto all'evasione contributiva attraverso l'utilizzo di fonti informative a propria disposizione e l'utilizzo di particolari metodologie, al fine di individuare fenomeni illegali prima che questi producano effetti negativi sul mercato, ossia una vigilanza documentale. Al 2017 l'Istituto ha fatto registrare infatti il recupero di 295,5 milioni di euro derivanti da irregolarità contributive.

Di particolare rilievo infine è l'istituto della Fatturazione elettronica introdotto nella Legge di Bilancio 2018 ed entrata in vigore dal 1° gennaio 2019. Sebbene sia preso per riscontrare i risultati, relativamente ai primi quattro mesi del 2019 si è registrato un aumento di gettito IVA derivante da scambi interni pari al 5,4 per cento rispetto allo stesso periodo del 2018; tale aumento, nello stesso periodo tra il 2017 e il 2018, faceva registrare solo l'1 per cento. L'Agenzia delle Entrate inoltre ha annunciato di aver recuperato in poco più di due mesi circa 690 milioni di euro grazie alle analisi del rischio basate su e-fatture e dati del portale Fatture e corrispettivi.

Per quanto riguarda le infine le direttive di indirizzo in materia di contrasto all'evasione, l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2019-2021 presenta le stesse caratteristiche dell'atto relativo agli anni 2018-2020, ossia di miglioramento della *compliance* con il contribuente e di miglioramento delle sinergie tra gli organi predisposti alla lotta all'evasione fiscale e contributiva.

Particolari novità invece sono state introdotte con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. 26 ottobre 2019, n°124 recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili” e convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n°157., Decreto Fiscale 2020. Nello specifico le novità previste sono: *limitazioni alla circolazione del contante*, ossia tetto ai pagamenti in contante che dal 1 luglio 2020 al 31 dicembre 2021 viene abbassato da 3mila euro a 2mila euro e dal 1 gennaio 2022 tale limite si abbasserà ulteriormente a mille euro; *lotteria degli scontrini*, strumento volto a veicolare il comportamento del contribuente verso comportamenti di legalità quali la richiesta e l’emissione dello scontrino fiscale, la lotteria degli scontrini entrerà in vigore dal 1 luglio 2020 e prevede premi stimati superiori ai 45 milioni di euro che non concorrono alla formazione del reddito e quindi non assoggettabili a tassazione; *credito d’imposta pos*, viene previsto un credito d’imposta del 30 per cento delle commissioni addebitate all’esercente per i pagamenti effettuati nell’attività e spetta a decorrere dal 1 luglio 2020 per gli esercenti che nel precedente periodo d’imposta non abbiano superato 400mila euro di ricavi e compensi; *prolungamento dei termini per la presentazione del 730*, la presentazione della dichiarazione dei redditi viene posticipata dal 23 luglio al 30 settembre, consentendo così maggior tempo ai contribuenti; *stretta alle indebite compensazioni*, si prevede che per importi superiori a 5.000 euro annui di crediti, deve essere presentata la dichiarazione o l’istanza da cui emerge il credito da portare in compensazione, prevedendo per ogni F24 scartato ossia relativo a compensazioni non spettanti; *novità in tema di iva*, l’Agenzia delle Entrate dal 1 luglio 2020, al fine di semplificare l’adempimento dei contribuenti in materia di IVA, mette a disposizione dei soggetti passivi di tale imposta residenti e stabiliti in Italia le bozze per la liquidazione periodica dell’IVA ed i registri delle fatture emesse e ricevute, trasmesse telematicamente all’Agenzia delle Entrate; *novità in materia di fatturazione elettronica*, ossia i file inviati all’Agenzia delle Entrate verranno memorizzati fino al 31 dicembre dell’ottavo anno successivo alla presentazione dei redditi relativa per l’utilizzo da parte della Guardia di Finanza nell’assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria e dall’Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali; *novità in termini di pene*, in quanto è previsto un aumento delle pene per i reati tributari ed inoltre la possibilità di attuare delle operazioni invasive come la confisca di beni, denaro o altre unità.

L'evasione fiscale rappresenta un problema anche in ambito internazionale. Ad oggi si stima che l'evasione fiscale dei paesi dell'Unione Europea sia di circa 825 miliardi di euro, ma relativamente ai dati registrati nel 2009 il gap internazionale ha subito una riduzione dell'11,8. Al fine di una concreta lotta all'evasione internazionale, la Commissione Europea richiede ai paesi dell'unione la predisposizione di proprie relazioni sull'evasione fiscale; inoltre richiede ai paesi di aumentare la trasparenza e la circolazione di informazioni necessarie ai paesi richiedenti su contribuenti nazionali residenti all'estero o esteri residenti nella nazione in questione. In ambito di paradisi fiscali l'analisi svolta dal FMI nel 2015 osserva che le perdite mondiali derivanti da erosione della base imponibile e dal trasferimento degli utili nei paradisi fiscali, ammonta a 600 miliardi di dollari l'anno.

Con riferimento all'anno 2015 è stato riscontrato che il *tax gap*, inteso sia come *compliance gap* che come *policy gap*, dei paesi europei oscilla tra circa l'8 per cento del Lussemburgo e 29,5 per cento della Romania. In cima alla vetta dei paesi che evadono di più in termini assoluti si trovano Italia con 190 miliardi di euro, Francia con 125 miliardi di euro e Germania con 117,9 miliardi di euro.

La volontà dell'Unione di contrastare l'evasione fiscale inoltre si può riscontrare nell'approvazione della lista dei paesi con regimi fiscali agevolati e bassi livelli di tassazione, paradisi fiscali, quali Belgio, Cipro, Ungheria, Irlanda, Lussemburgo, Malta e Paesi Bassi.

L'obiettivo complessivo della Comunità si può quindi riscontrare con quelli analizzati per l'Italia, senza entrare nelle specificità di ogni paese lasciando a questi ampio margine d'azione.

In conclusione è da sottolineare il caso della Francia, che attraverso nuove misure introdotte dalla legge 2018-898 del 23 ottobre 2018, come l'istituzione di una polizia fiscale, lo scambio di informazioni già in possesso degli organi amministrativi al fine di incrociare tali dati ed individuare casi più a rischio evasione, il *name and sharing* (pubblicazione delle sentenze di condanna per reati tributari) e l'aumento delle pene per i reati tributari, ha registrato, nei primi 9 mesi del 2019, un recupero per le casse pubbliche pari a 5 miliardi e 600 milioni, ben il 40 per cento in più rispetto al recupero dell'anno precedente.