

I contributi che sono riportati in questo volume rappresentano il frutto di un lavoro di ricerca condotto dalla Cattedra di diritto tributario della Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma.

La finalità principale della ricerca concerne una ricostruzione – auspicabilmente innovativa – del fenomeno dell'evasione fiscale nella prospettiva del diritto tributario e della finanza pubblica. L'obiettivo del lavoro consiste, in particolare, nella analisi giuridica del fenomeno evasivo e, soprattutto, nell'esame della portata dell'evasione fiscale secondo una metodologia diversa rispetto a quella applicata nei documenti ufficiali adottati dall'amministrazione finanziaria per stimare la dimensione quantitativa del fenomeno stesso.

L'evasione fiscale in Italia ricostruita col metodo *bottom up* (adottato in questa ricerca) mostra una portata largamente diversa rispetto a quella ufficialmente determinata nei documenti di contabilità pubblica attraverso il metodo *top down*.

Il lavoro di ricerca, pertanto, tende a illustrare una possibile ipotesi ricostruttiva del fenomeno evasivo da contrapporre alla ricostruzione ufficiale.

Pietro Boria è Professore ordinario di Diritto Tributario presso la facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma. È direttore del master in diritto tributario e coordinatore del dottorato presso la medesima università. È membro di comitati di direzione di collane accademiche e di riviste scientifiche, nonché direttore della Rivista di Dottrina Fiscale. Ha scritto 20 monografie e oltre 100 saggi su riviste specializzate e volumi collettanei.



L'evasione fiscale
a cura di Pietro Boria

L'EVASIONE FISCALE

*Ricerca su natura giuridica
e dimensione quantitativa*

A CURA DI
Pietro Boria



Collana Scienze Giuridiche 5

L'evasione fiscale

*Ricerca su natura giuridica
e dimensione quantitativa*

*a cura di
Pietro Boria*



SAPIENZA
UNIVERSITÀ EDITRICE

2022

Copyright © 2022

Sapienza Università Editrice

Piazzale Aldo Moro 5 – 00185 Roma

www.editricesapienza.it

editrice.sapienza@uniroma1.it

ISBN 978-88-9377-254-9

Iscrizione Registro Operatori Comunicazione n. 11420

Registry of Communication Workers registration n. 11420

Finito di stampare nel mese di dicembre 2022 presso Sapienza Università Editrice

Printed in December 2022 by Sapienza Università Editrice

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi microfilm, film, fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi. L'editore è a disposizione degli aventi diritto con i quali non è stato possibile comunicare, per eventuali involontarie omissioni o inesattezze nella citazione delle fonti e/o delle foto.

All Rights Reserved. No part of this publication may be reproduced or transmitted in any form or by any means, electronic or mechanical, including photocopy, recording or any other information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the publisher. All eligible parties, if not previously approached, can contact the publisher directly in case of unintentional omissions or incorrect quotes of sources and/or photos.

Indice

Linee guida della ricerca sull'evasione fiscale in Italia	13
<i>Pietro Boria</i>	
1. Finalità del presente lavoro di ricerca scientifica	13
2. I contenuti della ricerca	14
3. La metodologia seguita nel lavoro di ricerca scientifica: il metodo <i>bottom up</i> (al posto di quello <i>top down</i>)	15
4. L'inevitabile approssimazione di una ricerca su base congetturale	16
5. La metodologia dei singoli contributi	17
6. I risultati della ricerca	18
7. Il gruppo di lavoro	18
La lotta all'evasione fiscale quale componente essenziale del patto sociale	21
<i>Pietro Boria</i>	
1. Il patto sociale è il <i>Welfare state</i>	21
2. La società circolare	23
3. Il potere tributario come funzione della società circolare	25
4. La lotta all'evasione fiscale quale connotato primario del patto sociale	27
5. Pluralità di meccanismi normativi per condurre la lotta all'evasione fiscale nell'attuale ordinamento tributario	31
6. L'auto-tassazione quale criterio principale di funzionamento dei sistemi dei tributi	32
7. L'identificazione di modelli normativi diretti a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso idonee forme di deterrenza	34

8. Il contenimento dell'evasione viene promosso attraverso la propensione legislativa verso figure di predeterminazione normativa	36
9. La normalizzazione della pretesa impositiva nella fase dell'accertamento	39
10. La diffusione dei meccanismi di automatizzazione dell'attuazione dei tributi	40
11. La promozione di strumenti premiali e di forme di collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria	42
12. La partecipazione del contribuente	43
13. Superare l'indifferenza diffusa del contribuente: la formulazione di un messaggio simbolico per un progetto sul destino del vivere insieme	45
La patologia della norma tributaria: evasione fiscale, elusione e abuso del diritto	51
<i>Pietro Boria</i>	
1. L'evasione tributaria	51
2. La simulazione come forma di evasione fiscale	53
3. L'elusione fiscale	55
4. L'approccio tradizionale al tema dell'elusione fiscale	56
5. Le clausole generali contro l'elusione fiscale e l'adozione di meccanismi anti-elusivi specifici	59
6. L'abuso del diritto nella materia fiscale nella giurisprudenza della Corte di Giustizia	62
7. L'abuso del diritto nell'ordinamento italiano: il recepimento di un principio generale di origine comunitaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione	65
8. L'introduzione della norma sull'abuso del diritto (art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente)	67
9. Il divieto di abuso del diritto si presenta come un principio generale di formazione giurisprudenziale avente una regolazione legale	73
10. La circolarità applicativa del principio generale del divieto di abuso del diritto	75
11. La recente giurisprudenza della Cassazione conferma la rilevanza del divieto di abuso del diritto come principio generale di formazione giurisprudenziale	77

L'evasione fiscale nazionale tra prospettive economiche e rilevazioni sociali. La necessità di un approccio giuridico basato sul principio di effettività	85
<i>Rossella Miceli</i>	
1. Premessa sistematica	85
2. Le cause e gli effetti dell'evasione. Gli studi sul fondamento dell'evasione fiscale nazionale	87
2.1. La prospettiva basata sui canoni dell'effettività giuridica	91
3. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione	95
4. L'evasione. I profili di studio nella disciplina tributaria	101
4.1. La definizione teorica di evasione fiscale	102
4.2. La definizione (o stima) numerica dell'evasione fiscale	107
4.3. La fase amministrativa dei controlli e l'effettività giuridica	110
4.4. Le sanzioni e l'effettività giuridica	112
5. Riflessioni conclusive	116
Le metodologie di stima dell'evasione fiscale	123
<i>Roberta Corriere</i>	
1. Introduzione	123
2. I metodi di stima diretti	126
2.1. Il metodo di Franz	127
2.2. Le indagini campionarie su bilanci, spese e forza lavoro	127
2.3. L' <i>Auditing</i> fiscale	129
3. I metodi di stima indiretti	130
3.1. I modelli economico-statistici	131
3.1.1. L'approccio monetario. Il <i>Currency Demand Approach (CDA)</i>	131
3.1.2. Il modello composito	136
3.2. I modelli macroeconomici	137
3.2.1. La discrepanza tra la spesa e il reddito	137
3.2.2. L'approccio dell' <i>input</i> lavoro	138
3.2.3. L'approccio della discrepanza tra dati statistici e dati fiscali	139
4. L'esperienza degli Stati Uniti	139
5. Il calcolo del <i>tax gap</i> nell'Unione Europea e in Gran Bretagna	141

6.	La stima del <i>tax gap</i> in Italia	143
6.1.	Il metodo di stima dell'evasione fiscale usato ai fini della predisposizione della NADEF	143
6.2.	L'applicazione sperimentale del <i>consumption-based method</i> nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva	147
7.	Considerazioni conclusive	149
La stima del <i>tax gap</i> attribuibile alle diverse categorie di contribuenti mediante l'utilizzo del metodo <i>bottom up</i>		155
<i>Roberta Corriere</i>		
1.	Obiettivi dell'analisi e premessa metodologica	155
2.	La categoria dei lavoratori dipendenti	157
2.1.	(segue) La stima del <i>tax gap</i> per i lavoratori dipendenti che operano nel settore privato	161
2.2.	(segue) La stima del <i>tax gap</i> per i lavoratori dipendenti che operano nel settore pubblico	162
2.3.	(segue) La stima del <i>tax gap</i> per gli altri lavoratori dipendenti. I domestici e gli operai agricoli	162
3.	La stima del <i>tax gap</i> per i pensionati	163
4.	Riflessioni sul sommerso imputabile al lavoro in nero	165
5.	La stima del <i>tax gap</i> attribuibile ai soggetti con reddito da lavoro autonomo e di impresa	171
5.1.	La percentuale di potenziali evasori e il tasso di evasione loro imputabile	171
5.1.1.	I contribuenti aderenti ai regimi fiscali agevolati sostitutivi dell'IRPEF	171
5.1.2.	I contribuenti soggetti al regime ordinario dell'IRPEF e la percentuale di potenziali evasori	175
5.1.3.	Il tasso di evasione del reddito	179
5.2.	(segue) La stima del <i>tax gap</i> per i contribuenti che realizzano reddito da lavoro autonomo	180
5.3.	(segue) La stima del <i>tax gap</i> per i commercianti	182
5.4.	(segue) La stima del <i>tax gap</i> per gli artigiani	184
6.	La categoria degli imprenditori agricoli	186
7.	La stima del <i>tax gap</i> attribuibile alle società di capitali e agli enti	189
8.	Risultati dell'analisi e considerazioni conclusive	195

Il fenomeno dell'evasione fiscale esaminato alla luce di dati empirici: dagli studi di settore alla riscossione <i>Lorenzo Pennesi</i>	203
1. Premesse	203
2. Le stime ufficiali dell'evasione fiscale per i lavoratori autonomi/professionisti e per le imprese	208
3. Gli studi di settore: uno strumento utile per determinare l'evasione di lavoratori autonomi/professionisti e imprese	210
3.1. Il contenuto e le funzioni degli studi di settore	211
3.2. Analisi dei dati relativi agli studi di settore per i contribuenti IRPEF nel periodo 2011-2017	213
3.3. Analisi dei dati relativi agli studi di settore per i contribuenti IRES nel periodo 2011-2017	217
3.4. Analisi comparata tra l'evasione stimata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'analogo dato ricostruito induttivamente tramite gli studi di settore	220
4. Considerazioni di sistema in ordine all'applicazione della metodologia induttiva nella stima delle imposte	223
5. Il rapporto tra l'evasione stimata dal MEF in ordine all'IVA e la fatturazione elettronica nel biennio 2019-2020	226
6. Il rapporto tra l'evasione stimata e le imposte emerse in sede di accertamento nel periodo 2014-2019	231
6.1. Il rapporto tra l'evasione stimata e le imposte emerse in sede di accertamento: rettifica del dato	235
7. Il rapporto tra l'evasione stimata e le entrate da riscossione coattiva nel periodo 2014-2019	239
8. Analisi di riepilogo	244
9. Conclusioni	246
Gli strumenti e le procedure per la prevenzione e il contrasto dell'evasione da riscossione <i>Federica Campanella</i>	253
1. Premessa	253
2. L'evasione da riscossione: i confini del fenomeno e la sua rilevanza in Italia	254
3. Le procedure amministrative per il recupero dell'evasione da riscossione: considerazioni introduttive	258
3.1. Il recupero dei tributi dichiarati, ma non versati (c.d. evasione da riscossione ordinaria)	260

3.2. Il recupero dei tributi non versati in conseguenza di un'indebita compensazione	261
3.3. La riscossione coattiva dei tributi accertati dall'Amministrazione finanziaria	264
4. Le misure cautelari e gli strumenti esecutivi attivabili nella fase della riscossione	266
5. Gli strumenti sanzionatori per la prevenzione e il contrasto dell'evasione da riscossione	268
6. Considerazioni conclusive: l'evasione da riscossione e le inefficienze dell'Amministrazione finanziaria	273

La complessa sfida della tassazione dell'economia digitale. Dagli interventi a livello internazionale ed europeo alla <i>web tax</i> italiana <i>Cesare Borgia</i>	279
---	-----

1. Premessa	279
2. <i>Digital economy</i> : criticità e problemi legati alla tassazione	281
3. La nascita del progetto BEPS e gli interventi a livello internazionale	283
4. Le proposte di tassazione dell'economia digitale a livello europeo	291
5. Il travagliato cammino verso la <i>web tax</i> italiana	296
6. Le criticità della <i>web tax</i> italiana	299
7. Il gettito atteso e quello incassato alla prima applicazione della <i>web tax</i> italiana	301
8. Verso le regole di tassazione OCSE: la <i>global minimum tax</i>	302

Evasione fiscale: un confronto tra gli Stati Uniti ed alcuni paesi europei <i>Lucrezia Piva</i>	307
--	-----

1. Premessa	307
2. Il metodo di stima dell'evasione fiscale utilizzato negli Stati Uniti	309
3. Il metodo di stima dell'evasione fiscale utilizzato in Europa	313
3.1. L'evasione fiscale in Francia	314
3.2. L'evasione fiscale in Spagna	320
3.3. L'evasione fiscale in Germania	325
4. Il metodo di stima dell'evasione fiscale utilizzato in Gran Bretagna	327

Indice	11
5. L'evasione dell'Imposta sul valore aggiunto negli Stati europei	329
6. Considerazioni conclusive	332
Conclusioni della ricerca sulla evasione fiscale nell'ordinamento italiano	339
<i>Pietro Boria</i>	
1. La residualità dello studio dell'evasione fiscale quale fenomeno dell'ordinamento giuridico	339
2. La congetturalità della dimensione quantitativa dell'evasione fiscale	341
3. I dati ufficiali dell'evasione fiscale in Italia secondo il metodo <i>top down</i>	342
4. Il metodo <i>bottom up</i> come dato logica di partenza della ricerca	344
5. La ricostruzione dell'evasione fiscale per le principali categorie di contribuenti	346
6. I risultati del contrasto all'evasione fiscale nell'esperienza recente dell'ordinamento italiano	348
7. La ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale in Italia porta a risultati significativi diversi rispetto quelli ufficiali	351
8. La ricostruzione del gettito complessivo dei tributi erariali in Italia	352
9. (segue) Confronto dell'evasione fiscale nei termini risultanti dalla ricerca con i dati generali del gettito tributario	355
10. Ragioni del dato ufficiale: la necessità di stigmatizzare l'evasione sul piano simbolico, prima ancora di un contrasto effettivo sul piano tecnico	355
11. Gli effetti della diversa ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale incidono sulla configurazione del patto sociale	357

L'evasione fiscale nazionale tra prospettive economiche e rilevazioni sociali.

La necessità di un approccio giuridico basato sul principio di effettività

Rossella Miceli

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica – 2. Le cause e gli effetti dell'evasione. Gli studi sul fondamento dell'evasione fiscale nazionale – 2.1. La prospettiva basata sui canoni dell'effettività giuridica – 3. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione. – 4. L'evasione. I profili di studio nella disciplina tributaria. – 4.1 La definizione (teorica) di evasione fiscale. – 4.2. La definizione (o stima) numerica dell'evasione fiscale. – 4.3. La fase amministrativa dei controlli e l'effettività giuridica. – 4.4. Le sanzioni e l'effettività giuridica. – 5. Riflessioni conclusive.

1. Premessa sistematica

Il tema dell'evasione fiscale costituisce un argomento classico negli studi economici, giuridici e sociologici.

Alla sua indiscutibile importanza teorica, si è aggiunta nel tempo anche una centralità nel dibattito politico e nelle sedi istituzionali in considerazione delle dimensioni preoccupanti che ha raggiunto all'interno del territorio nazionale¹.

Lo Stato italiano, infatti, denuncia dal secondo dopoguerra una evasione di particolare rilievo², i cui effetti si sono amplificati con i gravi problemi registrati con l'inizio del nuovo secolo, quali il pesante debito pubblico, la crisi economica, la pandemia³.

¹ Cfr. A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, Bologna, 2010, 9, il quale sottolinea come l'evasione costituisce uno dei temi su cui il "rumore mediatico" è stato (ed è) maggiore.

² In tal senso, C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980, *passim*; M. ROSSI, *Il problema storico della riforma fiscale italiana*, in *Italia contemporanea*, n. 170, 1988, 5.

³ Cfr. G. TREMONTI, *Le cause e gli effetti politici della prima crisi globale*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 3; A. ALESINA – M. MARÈ, *Evasione e debito*, in *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, a cura di A. Monorchio, Bologna, 1996, 69.

La necessità di fornire soluzioni tempestive e l'importanza del tema nei dibattiti politici hanno delineato – nel tempo – un sistema ove lo studio e la definizione del fenomeno hanno camminato in parallelo rispetto alle risposte normative che sono state fornite, senza trovare un adeguato punto di congiunzione.

Sono stati compiuti complessi ed articolati studi teorici che sono rimasti in seno all'accademia, senza trovare un'adeguata valorizzazione in sede attuativa.

Allo stesso tempo in ambito politico, a partire dagli anni '70 del secolo scorso, si è avviata una scomposta e disarticolata lotta all'evasione, effettuata con discipline specifiche, oggetto di modifiche e di revisioni continue, basate essenzialmente sui principi del controllo e della deterrenza.

Si è così registrato un percorso significativo che ha definito una lotta all'evasione sostanzialmente sganciata dallo studio del fenomeno e delle sue cause, i cui effetti – come si porrà in evidenza – non sono stati apprezzabili.

Siamo giunti ad un momento storico in cui si impone un cambio di prospettiva rispetto al passato.

Il punto di partenza deve essere un recupero della saldatura tra "studio del fenomeno" e "risposte normative", memori della circostanza che nessuna disciplina può essere realmente efficace se non è supportata da adeguati studi ed aggiornate analisi che la colleghino alla realtà in essere.

In tal senso, si ritiene che la suddetta saldatura debba essere rinvenuta sul terreno del principio di effettività, canone fondamentale dei sistemi giuridici attuali, che in questo contesto diviene imprescindibile per un corretto inquadramento del fenomeno.

Come si dimostrerà nel presente contributo, il principio di effettività ci guida nella individuazione delle cause dell'evasione e ci consente di definire gli strumenti per un corretto approccio al problema, anche attraverso una identificazione della sua portata ed estensione.

Anticipando parte delle conclusioni cui si giungerà, si pone in luce come l'evasione fiscale, secondo la presente ricostruzione, costituisca un problema di effettività del sistema giuridico (*deficit* di effettività), in generale, e della materia fiscale, in particolare.

In entrambi i livelli si è registrato negli anni un tendenziale disallineamento tra la disciplina giuridica e la realtà materiale, qualificando contesti normativi non rispondenti ai problemi ed alle esigenze della collettività.

Definire l'evasione quale espressione di una carenza di effettività del sistema pone il problema stesso nell'ambito dei valori generali dell'ordinamento, consentendoci, in tal modo, di comprenderne l'importanza, le cause e gli effetti.

In tale assetto la materia tributaria riveste una missione importante: quella di definire e contenere l'evasione; a questo scopo è necessario qualificare strumenti effettivi, coerenti e proporzionali allo scopo e che (soprattutto) evitino un aggravamento del *deficit* di effettività.

Una impostazione del tema secondo effettività consente di porre un primo tassello per un sistema che sia più adeguato alla realtà giuridica, più rispondente all'entità del fenomeno, più coerente ai bisogni della collettività.

2. Le cause e gli effetti dell'evasione. Gli studi sul fondamento dell'evasione fiscale nazionale

Con la locuzione "evasione fiscale" si definisce, in via generale, il fenomeno di volontaria sottrazione al dovere di concorso alle spese pubbliche riferibile agli appartenenti alla comunità statale.

Una lieve evasione fiscale è fisiologica in ogni sistema giuridico al pari di tutti i comportamenti *contra legem*⁴; diversamente, un'evasione importante assume connotati pericolosi in relazione all'equilibrio economico finanziario del medesimo sistema ed, al contempo, sintomatici di un evidente disagio sociale.

Le cause e gli effetti della evasione fiscale sono, infatti, temi molto delicati che impattano sugli equilibri socio-economici di ogni Stato.

Per quel che concerne le cause, come si analizzerà nel presente paragrafo, presentano radici autonome e si definiscono sulla base dei contesti specifici di ogni singolo Stato nelle diverse fasi storiche.

In tal senso, uno studio sulle cause costituisce sempre una operazione proficua, che deve essere contestualizzata in ogni ordinamento statale e in ogni momento storico in quanto consente di comprendere l'entità del fenomeno e di qualificare strumenti idonei per una sua corretta gestione.

⁴ L'evasione costituisce un problema generale dei sistemi tributari moderni sia relativi ad economie industrializzate, che non, che si manifesta secondo diverse estensioni ed intensità. Cfr. E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, Riv. dir. trib., 2017, 87.

In relazione agli effetti, si ritiene invece siano sostanzialmente generalizzabili in ogni contesto, differenziandosi soltanto in relazione alla loro intensità che risulta dipendente dall'entità del problema.

In tal modo, ad una riduzione più o meno ingente delle risorse disponibili che definisce il primo pesante effetto dell'evasione, seguono ulteriori conseguenze che si traducono in una sostanziale inefficienza ed iniquità del sistema giuridico.

L'evasione impone, infatti, la necessaria attuazione di azioni volte a ripristinare l'equilibrio economico che si ripercuotono sui contribuenti, determinando evidenti distorsioni allocative delle risorse e l'alterazione della concorrenza tra gli operatori del mercato⁵.

Tra importanti cause e pesanti effetti dell'evasione, lo Stato italiano tenta – da sempre – di approntare in ogni momento storico politiche adeguate ad un contenimento del fenomeno.

L'evasione fiscale si qualifica come un carattere strutturale dell'economia italiana⁶, dal momento che il fenomeno in esame si è da sempre riscontrato nel nostro Paese in misura superiore rispetto agli altri Stati europei.

Nello Stato italiano si identificano importanti specificità che hanno aggravato nel tempo l'entità del fenomeno.

Gli studi sul tema si sono distinti per due approcci che hanno declinato l'evasione in base a ragioni di tipo economico ovvero di natura etico sociale.

Il primo approccio fonda l'evasione su valutazioni di ordine economico-patrimoniale che si basano sulla mera convenienza a non corrispondere quanto dovuto al fine di realizzare un guadagno. In tale prospettiva assumono rilievo una serie di variabili basate sull'esame costi-benefici che ogni contribuente effettua al fine di fruire dei beni e dei servizi pubblici senza assolvere all'onere impositivo.

I costi da valutare saranno costituiti dalla efficienza dei controlli e dalla entità delle sanzioni. In altre parole, si vaglierà la convenienza

⁵ Cfr. E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit., 87.

⁶ Si tratta di un'opinione comune negli studiosi e supportata da diversi dati. Cfr., in questi termini, G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2013, 3; V. VISCO, *Evasione fiscale e contrasto all'evasione fiscale in Italia: reticenze, resistenze ed ipotesi di intervento*, in Riv. trib. dir. trib., 2015, 967; R. CORDEIRO GUERRA – P. MASTELLONE, *Evasione (dir. trib.)* in Enc. del Diritto Treccani, on line, 2017, *passim*.

economica ad evadere, da un lato, e la possibilità di essere scoperti e la conseguente sanzione dall'altro⁷.

L'impostazione in esame è alla base della tradizionale lotta all'evasione effettuata nello Stato italiano, come si vedrà nel prosieguo.

Con l'evoluzione dei tempi è emerso, in modo sempre più deciso, come l'evasione presupponga una necessaria componente morale che presenta un risvolto di tipo etico – sociale.

Negli ultimi anni, infatti, il secondo approccio ha avuto un importante sostegno, superando le ricostruzioni esclusivamente economiche del tema.

Si ritiene, quest'ultimo, un passaggio molto rilevante che allontana l'evasione dal campo dei meri illeciti di natura patrimoniale per collocarla in uno spazio più significativo: quello dei valori fondamentali di un sistema giuridico.

La scelta di realizzare un guadagno a fronte di un inadempimento al dovere tributario dipende, infatti, da un concetto a lungo studiato e teorizzato soprattutto dai sociologi, quello di *mentalità tributaria* o anche di *etica fiscale*⁸.

Si tratta di una nozione differente da quelle di moralità o di propensione a delinquere e si esprime nella attitudine naturale ad adempiere al dovere di concorso alle spese pubbliche⁹.

L'etica fiscale indica, pertanto, il grado di adesione di un popolo al sistema tributario e ne costituisce, in tal senso, un importante misuratore della civiltà giuridica.

⁷ Sull'approccio economico al tema dell'evasione, L. BERNARDI – A. FRANSONI, *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica*, Pavia, 2004, *passim*. In tale assetto, la valutazione dei rischi può utilizzare anche il modello della teoria dei giochi declinata nel rapporto Stato contribuente ove entrambi hanno interesse a massimizzare i propri guadagni. Tali studi riprendono il pensiero di M. ALLINGHAM – A. SADMO, *Income tax evasion: A Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, 323; Cfr. A. MONTICELLI, *Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche*, SIDE WP, 2005, 40. Recentemente su tale aspetto G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, cit., 3; E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit., 87.

⁸ Gli studi che hanno avviato la valutazione in chiave sociale dell'evasione si riconducono a G. SCHMOLDERS, *Fiscal Psychology: a new branch of Public finance*, in *National tax Journal*, 1959, 340; B. STUMPEL, *The disguised Tax burden: Compliance cost of business-men and professionals*, in *National Tax Journal*, 1966, 60. In Italia la prima opera che ha effettuato una valutazione sociale del fenomeno dell'evasione si riconduce A. TAGLIACOZZO, *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, Bari, 1986, *passim*. Sul punto successivamente, A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., 59; A. LECCESE, *Le basi morali dell'evasione fiscale*, Viterbo, 2007, 23.

⁹ Cfr. V. VISCO, *Evasione fiscale*, in *Digesto IV, Sez. Commerciale*, Torino, 1990, 294.

È noto, infatti, come il dovere di concorso alle spese pubbliche, attraverso il pagamento dei tributi, costituisca una delle prerogative più importanti dello Stato moderno; quest'ultimo fonda la sua legittimazione sulla condivisione di programmi di sviluppo economico-sociali, destinati ad essere attuati attraverso il gettito tributario acquisito con l'esercizio della potestà impositiva¹⁰.

Per quanto riguarda lo Stato italiano i programmi economico-sociali sono fondamentali nell'assetto generale della Costituzione, basata su un piano di stato sociale che mira all'uguaglianza sostanziale dei consociati.

A tal fine, il dovere di concorrere alle spese pubbliche è regolato nell'art. 53 della Costituzione; quest'ultima disposizione qualifica il più importante obbligo sociale cui è tenuto ogni consociato in ossequio all'art. 2 della Costituzione medesima, in base al quale lo Stato riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Il binomio obblighi sociali / diritti sociali costituisce l'essenza del patto sociale sotteso al nostro Stato, i cui obiettivi si esplicitano nel suddetto programma di eguaglianza sostanziale basato sulla politica del *welfare state*¹¹.

In questo progetto, l'adempimento al dovere tributario qualifica il principale mezzo per il raggiungimento degli obiettivi economico sociali e per il finanziamento delle prestazioni sociali.

Secondo tale prospettiva, l'evasione – definendo il mancato adempimento ad un obbligo sociale sancito dalla Costituzione – evidenzia la rottura del patto (sociale) su cui si fonda il nostro Stato.

Gli studi sociologici hanno evidenziato come il primo fattore che ha alimentato l'evasione nel nostro Paese sia costituito dalla strutturale scarsa percezione da parte della collettività del concorso alle spese pubbliche quale dovere sociale previsto dalla Costituzione e fondamento del patto (sociale) tra governanti e governati¹².

¹⁰ Cfr. P. BORIA, *Potere tributario*, Bologna, 2021, 372 e ss. L'autore sottolinea come dal XX secolo la funzione fiscale diviene un cardine della sovranità e qualifica una superiore esigenza redistributiva espressiva di un interesse collettivo. In tale assetto il sistema del welfare state è destinato ad essere finanziato attraverso il prelievo fiscale e contributivo. In tal modo si giustificava un trasferimento di risorse dalla sfera privata patrimoniale alla sfera statale.

¹¹ Diffusamente su tale aspetto, P. BORIA, *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello stato sociale in Italia*, Padova, 2013, 6 ss.

¹² Cfr. A. TAGLIACOZZO, *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, cit. L'impostazione è poi

La corrispondenza tra doveri sociali e diritti sociali non è sentita all'interno del nostro Stato, ove storicamente in determinate Regioni caratterizzate da dominazioni secolari si è affermato un sentimento di contrasto verso i governi e le istituzioni.

Con l'evoluzione dei tempi tale sentimento si è trasformato in un malessere diffuso che ha generato la sostanziale assenza di consapevolezza, da parte dei contribuenti, che assolvere ai tributi significa costruire un benessere collettivo e, indirettamente, anche individuale, contribuendo alla solidità economica e allo sviluppo sociale del Paese.

L'approccio economico e quello sociale al fenomeno dell'evasione qualificano due prospettive molto importanti, che concorrono a definirne le cause ma che – secondo la presente impostazione – non ne completano l'analisi; quest'ultima deve essere integrata anche da valutazioni inerenti alla strutturale carenza di effettività oggi addebitabile al sistema giuridico nazionale.

2.1. La prospettiva basata sui canoni dell'effettività giuridica

Il sentimento di malessere – motore della realizzazione di comportamenti evasivi – ha oggi matrici differenti e non esclusivamente imputabili ad una componente etica del cittadino.

In questo assetto assumono un'importanza determinate alcuni fattori quali: la stabilità dello Stato, la qualità dei servizi erogati, l'adeguatezza delle discipline normative, l'organizzazione del sistema fiscale, la percezione di equità complessiva delle leggi tributarie.

Da tempo lo Stato italiano non è stato in grado di rispondere adeguatamente alle diverse istanze socio-economiche che emergono in seno alla popolazione, definendo un importante *deficit* di effettività, canone (giuridico) fondamentale di ogni organizzazione statale in quanto garanzia di la coesione tra l'ordinamento giuridico e la realtà sociale di ogni Paese¹³.

ripresa e condivisa da V. Visco, *Evasione fiscale (dir. trib.)*, cit., 294. Emerge come il contribuente italiano non abbia alcuna fiducia nello Stato e non percepisca il senso dei programmi sociali. Il contribuente associa lo Stato all'idea di sopraffazione, dovere e sacrificio.

¹³ L'effettività è un valore fondamentale dell'ordinamento giuridico teorizzato da alcuni studi classici sul tema. Storicamente il principio di effettività definisce l'emersione delle democrazie e dei governi fondati sul consenso. Con l'affermazione dello stato moderno e l'acquisizione stabile dei principi democratici all'interno delle costituzioni il principio di effettività viene declinato sul piano del sistema giuridico

È noto come il corretto funzionamento di ogni sistema giuridico si fondi sul consenso tra governanti e governati e come quest'ultimo si esprima – nei contesti giuridici attuali – nella capacità di ogni governo di raggiungere gli obiettivi che si è prefissato e di soddisfare i bisogni dei consociati attraverso leggi adeguate, un sistema amministrativo efficiente ed imparziale ed un apparato giurisdizionale terzo e tempestivo¹⁴.

È a tutti nota la tendenziale carenza di effettività dello Stato italiano registrata a livello di qualità delle norme, di efficienza dell'amministrazione pubblica e di adeguatezza del sistema giudiziario¹⁵.

Non poter contare su un sistema giuridico effettivo ovvero tarato sulle necessità e i bisogni dei cittadini definisce un sentimento di malessere diffuso che può alimentare il mancato concorso alle spese pubbliche nella convinzione di fondo che, a fronte del suddetto concorso, non via sia una adeguata protezione economico sociale da parte dello Stato.

In questi termini l'evasione è certamente figlia dell'assenza di un'etica fiscale di una comunità, ma quest'ultima fonda le sue ragioni in una oggettiva responsabilità dello Stato che non è in grado di svolgere

nazionale e con riferimento ai diversi poteri dello Stato. Cfr. P. PIOVANI, *Effettività (principio di)*, in Enc. Dir. Vol., XIV, Milano, 1965, 431; G. GAVAZZI, *Effettività (principio di)*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XII, Roma, 1988, 420; A. CATANIA (a cura di), *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005, *passim*.

È l'ordinamento europeo a ridare centralità a questo valore, ponendolo a fondamento dell'integrazione giuridica (cfr. R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in Scritti in onore del prof. Vincenzo Atripaldi, Napoli, 2010, sezione Europa, 1623; ID., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, cap. 1). Da questo momento il principio di effettività fa ingresso negli ordinamenti statali e acquisisce la funzione di parametro generale per la valutazione dell'adeguatezza di ogni disciplina normativa e di ogni procedimento e processo.

¹⁴ Gli studi più recenti sull'effettività giuridica declinano il principio in esame nell'ambito delle diverse funzioni dello Stato al fine di renderle efficaci per un governo rispondente ai bisogni dei consociati. Cfr. L. FERRAJUOLI, *Effettività primaria ed effettività secondaria. Prospettive per un costituzionalismo globale*, A. CATANIA (a cura di), cit., 139; N. IRTI, *Significato giuridico dell'effettività*, Napoli, 2009, 56; R. BIN, *Effettività*, in Riscoprire la sfera pubblica, a cura di G. DI COSIMO – L. LANZANACO, Milano, 2012, 59; G. VETTORI, *L'attuazione del principio di effettività: chi e come*, Saggi, in Persona e mercato, 2017/4, 187.

¹⁵ Il deficit di effettività del nostro sistema giuridico è posto in luce da diversi studiosi e secondo diverse prospettive. Cfr. *Ex pluribus*, F. GABRIELE, *Diritti sociali, unità nazionale e risorse (in)disponibili: sulla permanente violazione-inattuazione della parte prima (quella "intoccabile") della Costituzione*, in Rivista AIC, fasc. n. 3, 2013, 1; F. BILANCIA, *Crisi economica ed asimmetrie territoriali nella garanzia dei diritti sociali tra mercato unico e Unione monetaria*, in AIC, 2, 2014, 2; G. VETTORI, *Effettività delle tutele (diritto civile)*, in ED – Annali X, 2017, 381.

adeguatamente determinate funzioni, esprimendo un efficace senso di cura verso i cittadini.

Negli ultimi anni, inoltre, la crisi economica e l'emergenza sanitaria hanno consolidato questa convinzione, aggravando la sfiducia verso le istituzioni che non sono riuscite a fronteggiare efficacemente la situazione contingente con soluzioni adeguate e tempestive¹⁶.

In tale contesto la diminuzione generale delle risorse disponibili in capo a tutti i contribuenti e la difficoltà oggettiva di adempiere all'obbligo impositivo hanno definito una strutturale impennata dell'evasione, che ha registrato anche una nuova importante area di intervento nella fase di riscossione, di cui si tratterà nel prosieguo.

La mancata presa di coscienza in ordine alle ragioni dell'evasione fiscale ha sostenuto nel tempo politiche di gestione e di contenimento che, in modo quasi paradossale, hanno incrementato il *deficit* di effettività giuridica e peggiorato l'entità del fenomeno.

L'evasione non è stata valutata quale problema del sistema giuridico da collocare nell'area dell'effettività giuridica, bensì – in via esclusiva – quale illecito tributario da reprimere con forza e decisione attraverso controlli generalizzati e sanzioni deterrenti.

Tale modo di operare ha rivelato un approccio economico al tema.

In altre parole, presupponendo che ogni cittadino valutasse se evadere o meno sulla base di un'analisi costi-benefici, si sono incrementati i costi dell'evasione in modo da dissuaderne la realizzazione.

La "possibilità di essere scoperti" e la "pesante risposta sanzionatoria" hanno qualificato l'approccio al tema in esame e gli esiti di tali politiche sono stati molto deludenti sia sul piano del recupero del gettito evaso, sia su quello del freno all'evasione.

Sul piano del recupero del gettito, gli scarsi esiti delle suddette politiche hanno sostenuto il ricorso periodico a provvedimenti generali di condono fiscale, volti attraverso una generalizzata opera di depenalizzazione, ad acquisire risorse per le casse dello Stato.

Le modalità di realizzazione di tali condoni e gli effetti sul sistema sono noti a tutti¹⁷.

¹⁶ Cfr. P. BORIA, *Lo stato impossibile*, cit., 60, il quale sottolinea la totale assenza di un progetto paese che da molto tempo lascia lo Stato scoperto dinanzi alla crisi. Sulla necessità di una ricostruzione in tal senso, P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato e i cittadini*, Napoli, 2018, 19.

¹⁷ La dottrina è stata da sempre contraria alla politica dei condoni, qualificandone i diversi aspetti di contrasto con i principi costituzionali e gli effetti di iniquità sociale.

I condoni non hanno migliorato né l'etica fiscale, né l'effettività del sistema giuridico, ma hanno addirittura ingenerato la convinzione che al mancato adempimento ai doveri fiscali conseguissero premi e non sanzioni, che periodicamente lo Stato avrebbe elargito con provvedimenti *ad hoc*.

In questo senso, a seguito di importanti istanze nazionali ed europee, la politica dei condoni ha subito negli ultimi anni un importante ridimensionamento¹⁸.

La strategia della deterrenza ha gradualmente irrigidito il sistema ed appesantito il rapporto procedimentale fisco contribuente.

In tale contesto il sistema fiscale ha preteso sempre di più da chi non poteva evadere in quanto destinatario di una normativa fiscale molto accurata e basata sul prelievo alla fonte (i lavoratori dipendenti).

Tale politica ha generato la categoria dei vessati (che ha affiancato quella degli evasori), ossia coloro che non sono in grado di evadere in ragione della struttura della disciplina normativa e che (al fine di recuperare gettito) sono risultati i destinatari di una leva fiscale sempre più onerosa alla quale non potersi sottrarre¹⁹.

Il problema di fondo che si è registrato è quello dell'assenza di un progetto di respiro generale per gestire l'evasione, che partisse dall'analisi del fenomeno, da una sua qualificazione, da una riflessione sulle cause e da una corretta quantificazione della sua estensione.

Al di là dei provvedimenti tecnici che devono essere ponderati e adottati all'interno della materia tributaria, l'evasione fiscale qualifica,

Cfr., *ex pluribus*, G. FALSITTA G., *I condoni impuri fra rottura di regole costituzionali e violazione di regole comunitarie*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 296; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 191; R. LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e sanzioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2004, 153; M. BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, 311. In particolare, si sono introdotti condoni impuri ovvero condoni che operavano sia sulle sanzioni, sia sulle imposte dovute. Sulla struttura del condono, cfr. F. PICCIAREDDA, *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. Giur.*, VIII, Roma, 1988, 2; F. BATISTONI FERRARA, *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, agg., Milano, 2001, 250; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, 105.

¹⁸ L'esperienza normativa ha infatti evidenziato un'incompatibilità del condono impuro con i principi comunitari, nel momento in cui ha riguardato le imposte armonizzate (nel caso specifico sono state censurate alcune tipologie di condono previste negli artt. 8 e 9 della l. n. 289/2002, ove riguardavano l'IVA). Cfr. R. MICELLI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono IVA e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 587.

¹⁹ Cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979, *passim*.

come analizzato, un problema generale del sistema giuridico che si colloca nell'area della mancata adesione a valori sociali imprescindibili per la collettività ed esprime una carenza di effettività del sistema stesso.

In considerazione di ciò l'evasione non può essere gestita senza una preventiva individuazione e quantificazione e non può essere contrastata con politiche basate sulla repressione e sulla deterrenza, soprattutto se non direzionate verso le condotte illecite più rilevanti.

3. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione

L'evasione costituisce – in secondo luogo – un problema specifico della materia fiscale in quanto il fenomeno nasce dalla violazione di norme tributarie sostanziali.

Alla materia fiscale medesima – seguendo le proprie logiche e principi – è quindi rivolto il compito di definire giuridicamente l'evasione e di attuare delle adeguate politiche di contrasto.

Nell'assetto (storico ed attuale) della disciplina fiscale possono essere rinvenute ulteriori cause dell'evasione, sulle quali risulta necessario riflettere nel momento in cui si deve definire positivamente il fenomeno²⁰.

In tal senso, si ritiene che tra le cause specifiche dell'evasione fiscale si debbano riscontrare: l'elevata pressione fiscale nazionale, la possibilità di evadere, la carenza di effettività del sistema tributario.

Il nostro sistema registra una pressione fiscale molto elevata sui singoli contribuenti che è cresciuta esponenzialmente negli anni²¹.

La necessità di sostenere i costi di una politica sociale di massa (durante il secolo scorso a partire dagli anni '60) e quella di fronteggiare la crisi economica e il pesante debito pubblico maturato negli anni (con l'inizio del nuovo secolo) hanno qualificato un sistema impositivo sempre più esigente, soprattutto nell'ambito della tassazione del reddito e, in particolare, di quello da lavoro e di impresa²².

Si tratta di un carattere che si è alimentato anche al fine di cercare di compensare il mancato gettito determinato dall'evasione. La pressione

²⁰ Cfr. in tal senso V. VISCO, *Evasione fiscale*, cit., 297.

²¹ Cfr. per un'analisi di tale dato A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., 32 e 94.

²² Cfr. per un'analisi dell'incremento della pressione fiscale italiana, anche rispetto alla media dei paesi europei, P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato e i cittadini*, Napoli, 2018, 3 ss.

fiscale elevata, pertanto, definisce contestualmente una causa e un effetto dell'evasione.

Tale fattore, in assenza di programmi di ripresa economica che siano percepiti come tali genera malessere nei cittadini, incrementando i comportamenti evasivi ed elusivi.

La pressione fiscale sul reddito prodotto costituisce un carattere che dovrebbe essere attenuato nel nostro sistema, introducendo in sua sostituzione altre forme di imposizione di ricchezza di natura diversa (patrimonio).

Seppure si privilegi in questa sede una ricostruzione etico-sociale dell'evasione, risulta comunque indiscutibile la presenza di un'importante valutazione economica legata alla stessa, la quale risulterebbe attenuata nel caso in cui i tributi da assolvere fossero meno onerosi e non colpissero la ricchezza prodotta con il lavoro in modo così aggressivo.

Nel contesto descritto si registra un secondo aspetto fondamentale ovvero la "possibilità di evadere". Anche tale elemento, come il precedente, potenzia le valutazioni economiche che ogni contribuente effettua nel momento in cui pone in essere condotte evasive.

La nostra disciplina fiscale, come noto, è basata sul principio di responsabilizzazione del contribuente che costituisce da anni una pietra miliare del sistema.

Il contribuente è chiamato in via autonoma a dichiarare, liquidare e versare le imposte mentre l'Amministrazione finanziaria svolge la funzione di controllarne il corretto adempimento attraverso l'esercizio dell'attività di accertamento tributario nonché quella di riscossione dei tributi e di irrogazione delle sanzioni nelle ipotesi in cui si riscontrino inadempimenti e violazioni formali e sostanziali.

Per alcuni contribuenti, inoltre, la determinazione dell'imposta è (a sua volta) collegata alla tenuta di scritture contabili e all'adempimento costante di obblighi prodromici²³.

²³ Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale. Conoscerla per contrastarla*, Roma, 2020, 15 ss. Secondo l'autore l'evasione è figlia di un deficit cognitivo progettuale sulla determinazione dell'imponibile e dipende dall'autodeterminazione documentale dell'imposta. In tale dinamica l'evasione dipende dalla diversa determinabilità dei presupposti delle imposte e dal gruppo sociale che è chiamato alla determinazione. Le imprese piccole medie e grandi si comporteranno a seconda dei loro bisogni e della preparazione tecnica dei gruppi al comando, generando forme di evasione sempre differenti. Allo stesso tempo gli uffici non sono in grado di intercettare l'evasione in quanto giungono al momento terminale della definizione degli imponibili.

Più in particolare, coloro che sono titolari di attività economiche si trovano a qualificare e definire *ab origine* i fatti giuridici che hanno rilevanza tributaria, godendo di un importante vantaggio rispetto ai lavoratori dipendenti per i quali invece – essendo stabilito un sistema di tassazione basato sulla ritenuta alla fonte – non è prevista alcuna fase tecnico-valutativa di definizione del presupposto e risulta pertanto meno agevole sottrarsi all'adempimento tributario²⁴.

Come noto, storicamente, a livello nazionale l'evasione costituisce un problema che riguarda principalmente le piccole imprese ed i professionisti²⁵. Su tali contribuenti a partire dagli anni '70 del secolo scorso, momento in cui ha avuto inizio la riforma tributaria che ha introdotto il suddetto principio di responsabilizzazione del contribuente, si è avviata una importante politica di controllo e/o contrasto che ha messo a punto tipologie specifiche di accertamenti presuntivi²⁶.

Con l'evoluzione dei tempi l'evasione ha riguardato anche le grandi imprese che si sono distinte per la definizione di forme di pianificazione fiscale aggressiva che hanno utilizzato fattispecie elusive. Tali imprese con l'affermazione della globalizzazione e della *new economy* si sono sempre più sottratte alla pressione fiscale nazionale, attuando una fuga verso l'estero attraverso la delocalizzazione delle attività produttive²⁷.

Il suddetto quadro rende evidente una "asimmetria" tra i contribuenti in quanto l'utilizzo di due differenti sistemi di tassazione (alla fonte per i dipendenti e sul reddito quantificato per le attività economiche)

²⁴ Tale circostanza è posta in luce da numerosi autori che si sono occupati del tema. Cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, cit.; R. LUPI, *Evasione fiscale. Paradiso e inferno. Teoria della tassazione economico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, Milano, 2008, *passim*; Id., *Evasione fiscale e diversa riferibilità della capacità economica*, in *Rass. trib.*, 2007, 1649.

²⁵ La particolare struttura della economia italiana costituisce secondo alcuni studiosi un fattore ulteriore che alimenta l'evasione. Cfr. V. VISCO, *Evasione fiscale e contrasto all'evasione in Italia: reticenze, resistenze ed ipotesi di intervento*, cit., 3.

²⁶ La riforma degli anni '70 porta in breve tempo all'attenzione il tema dell'evasione che fino a quel momento non aveva avuto particolare rilievo nello Stato italiano. L'evasione è, infatti, collegata alla fiscalità di massa, alla tassazione sulla base delle scritture contabili, all'imposizione personale – progressiva, alla responsabilizzazione del contribuente ed alla scelta di regolare un accertamento eventuale solo per alcuni contribuenti. A partire dagli anni '80 in relazione alle piccole attività si sono messi a punto sistemi di controllo dell'evasione, quali la *minimum tax*, il redditometro, gli studi di settore. Cfr. su tali aspetti, R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., 100.

²⁷ Cfr. S. CIPOLLINA, *I redditi nomadi delle società multinazionali nella economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2014, I, 21; E. GERELLI, *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1997, 139.

conduce ad una maggiore opportunità di evadere in capo ai titolari delle attività, che sono anche coloro che evidenziano strutturalmente i maggiori indici di ricchezza²⁸.

Altro elemento di rilievo nella nostra riflessione è dato dall'evoluzione della materia tributaria, che ha definito negli anni una significativa *carezza di effettività*. Al carattere generale del suddetto problema si sono così aggiunti specifici elementi attinenti alla materia.

In tal senso la crisi della normazione, l'assenza di un adeguato allineamento ai parametri del giusto procedimento amministrativo nella fase di attuazione del tributo e la nota necessità di una riforma del processo tributario hanno contestualmente indebolito la struttura complessiva della disciplina, rendendola incapace di mettere a punto un'efficace lotta all'evasione.

Il *deficit* più significativo si registra sul piano della normazione.

La stratificazione normativa è un carattere strutturale del diritto tributario²⁹ a causa dei contenuti tecnici della materia, della continua evoluzione cui è sottoposta, della necessità di rispondere alle pressanti esigenze di cassa dello Stato, dell'importante integrazione europea ed internazionale, del ruolo attivo dell'Amministrazione finanziaria la quale esercita funzioni normative ed attuative con atti tipici ed atipici.

Negli anni al problema della "quantità" delle leggi si è affiancato anche quello della "qualità". Le disposizioni sono spesso risultate difficili da comprendere, molto tecniche e caratterizzate da una formulazione letterale non chiara.

²⁸ Si precisa, per completezza, che anche i lavoratori dipendenti qualificano oggi alcune ricorrenti forme di evasione, ma il rilievo è di entità modesta rispetto all'evasione totale. Si tratta, in particolare, del gettito riconducibile al lavoro dipendente realizzato "in nero" ovvero sottraendosi del tutto agli obblighi fiscali e contributivi. Esistono, infatti, numerose ipotesi di lavoro dipendente (lavoro a domicilio, lavoro temporaneo, lavori manuali e poco professionalizzanti svolti presso le imprese) che registrano una prassi a non rilevarsi fiscalmente attraverso un occultamento del rapporto di lavoro e dei corrispettivi.

²⁹ Cfr., su questi aspetti, A. PARLATO, "Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale", in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 217; Id., *Tecniche e ragionevolezza nella legge tributaria*, in *Per un nuovo ordinamento tributario. Atti del Convegno per i 90 anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2019, *passim*; M. BASILAVECCHIA, *Produzione e interpretazione delle norme tributarie*, entrambi in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. GLENDI – C. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, Tomo I, Milano, 2019, 40, 151. Specificamente sulle cause dell'oscurità della legge tributaria, che combina aspetti economici con qualificazioni giuridiche, G. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di) *Il diritto tributario*, Torino, 2012, 247.

I rimedi posti dal sistema si sono rivelati inefficaci e poco risolutivi³⁰.

La tecnica legislativa in materia tributaria si è progressivamente deteriorata, come dimostra anche quanto avvenuto in sede di pandemia da COVID-19, ove si è registrata una produzione continua e fuori misura di provvedimenti normativi che ha generato uno stato complessivo del sistema caotico e frastagliato³¹.

Una normativa non chiara e confusa innalza strutturalmente il livello di evasione di un sistema giuridico³² in quanto principalmente introduce discipline non effettive secondo i canoni generali, come definito nei paragrafi precedenti.

Da un punto di vista più tecnico, la normativa in esame incrementa i comportamenti evasivi in quanto pone il contribuente in una difficoltà oggettiva di comprendere i precetti normativi con la conseguenza di incorrere (anche involontariamente) in errori o in omissioni. Allo stesso tempo si agevolano le condotte elusive che sfruttano le incongruenze e le lacune di un sistema normativo caotico e complesso.

Il secondo passaggio attiene alla fase amministrativa di attuazione del tributo ove – per diversi anni – in relazione alla esecuzione dei controlli nonché all'esercizio delle diverse funzioni (di accertamento, riscossione e irrogazione delle sanzioni) si sono adottati modelli di disciplina improntati all'autorità dell'Amministrazione ed alla soggezione del contribuente, in totale disallineamento con i principi generali del diritto amministrativo generale³³.

³⁰ Come noto il rimedio, da sempre, previsto nella materia tributaria è quello della esimente specifica dell'obiettiva incertezza sulla portata normativa delle disposizioni che si affianca a quella generale della *ignorantia legis non excusat*. La suddetta esimente è riconosciuta in tutte le ipotesi in cui il precetto normativo è scritto in modo incerto ovvero è stato interpretato in modo discordante; in tali casi al contribuente non possono essere applicate le sanzioni.

Nel tentativo di fronteggiare il problema, all'inizio del nuovo secolo si è effettuato un importante passaggio con l'approvazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) che nei primi quattro articoli ha inteso codificare alcune regole della legistica. In tale assetto l'art. 2 ha espresso importanti modalità di redazione delle leggi tributarie.

³¹ Cfr., specificamente su tali aspetti, P. COPPOLA, *Alla ricerca della qualità del ciclo della regolazione, ed in specie, delle norme fiscali al tempo del COVID 19*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 907; R. MICELI, *La disciplina dei termini nello stato di emergenza COVID -19. Si amplifica la crisi della legislazione*, in *GT*, fasc. 10, 2021, 813-820.

³² La conoscenza e la percezione del sistema fiscale assumono una importanza determinante in relazione al fenomeno dell'evasione. Cfr. A. SANTORO, *L'Evasione fiscale*, cit., 80.

³³ Su tali aspetti per un'evoluzione storico giuridica, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, *passim*.

È noto, infatti, come all'interno del procedimento amministrativo di accertamento tributario e di irrogazione delle sanzioni non siano stati recepiti in via generale gli istituti partecipativi; a fronte di ciò, invece, al contribuente sono stati riferiti dalla legge diversi oneri di collaborazione al cui mancato adempimento seguivano sanzioni e preclusioni procedurali e processuali³⁴.

Tale assetto ha qualificato un ulteriore elemento di carenza di fiducia del cittadino verso il sistema fiscale.

Infine, vi è anche il momento della giustizia tributaria che, pur non mostrando un'incidenza diretta sul tema dell'evasione, contribuisce secondo la presente ricostruzione ad aggravare l'entità del fenomeno.

Sono noti i problemi del processo tributario, legati in particolare alla assenza di un giudice togato per i gradi di merito che mostri un alto livello di specializzazione ed ai tempi lunghi per addivenire ad una sentenza definitiva³⁵. Risulta peraltro nota anche l'imminenza di una riforma e i diversi progetti che costantemente si susseguono³⁶.

In tal senso, in questo momento storico non poter contare su un giusto processo effettivo e conseguentemente sulla certezza della irrogazione della sanzione aumentano la propensione ad evadere della popolazione che si affida ai tempi lunghi della giustizia e agli esiti incerti delle controversie.

Anche sul versante tributario, pertanto, il tema dell'evasione si è collegato ad una carenza di effettività della materia e alla assenza di un'analisi oggettiva del fenomeno, fondata sulle sue cause.

³⁴ Cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, *passim*; Id., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, 16; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, 615.

³⁵ Cfr. su questo argomento, *ex pluribus*, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 314; G. MARONGIU, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1081; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, 20.

³⁶ Cfr. C. GLENDI, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Corr. giur.*, 2019, 877; C. BUCCICO – L. LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà ed imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, 264; A. GIOVANARDI, *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. trib. on line*, 28 marzo 2022.

4. L'evasione. I profili di studio nella disciplina tributaria

La materia tributaria è da anni impegnata nello studio teorico dell'evasione fiscale e nella predisposizione sia di adeguate discipline di contrasto che di sanzioni deterrenti.

Questi temi – definizione, controllo, sanzioni – definiscono tre passaggi fondamentali che devono guidare in modo unitario la disciplina del fenomeno.

Come anticipato, il problema di fondo che nel tempo si è registrato attiene alla qualificazione dei già menzionati passaggi in modo sostanzialmente scollegato dalle cause sottostanti e secondo una prospettiva disallineata dai criteri dell'effettività giuridica.

Secondo la presente ricostruzione, l'evasione costituisce principalmente una conseguenza del *deficit* di effettività del nostro sistema; ne deriva come risultato necessario nella regolazione generale del tema tenere presenti i canoni dell'effettività stessa. In tal modo si opera sulle cause del fenomeno e contestualmente se ne contrastano gli effetti.

In questa direzione, il primo passo da compiere attiene all'aspetto definitorio dell'evasione fiscale ove emerge un elemento importante, nel tempo non particolarmente valorizzato.

Una definizione positiva di evasione non può trascurare una quantificazione oggettiva del fenomeno; tale ultimo aspetto appare necessario per comprenderne la reale portata e dosare discipline adeguate³⁷.

Attualmente indicazioni in tal senso ci giungono sia dalla dottrina specializzata³⁸, sia da qualificati studi internazionali. A tale proposito, le più recenti linee guida all'evasione dell'OCSE impongono quattro passaggi fondamentali, nell'ambito dei quali si riscontra la misurazione del *tax gap* e il confronto sistematico dei dati³⁹.

³⁷ Cfr. sull'importanza di una corretta stima dell'evasione fiscale, A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, cit., 27; E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit., 87.

³⁸ Cfr. E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit., 101, la quale evidenzia la necessità di stime regolari e tempestive che siano basate su metodologie di rilevazione sistematica di tipo diretto. Cfr. par. 4.2.

³⁹ Cfr. OECD, *Rapporto tax administration* del 2015 (<https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-2015-information.pdf>). Da tale rapporto è poi scaturito uno studio specifico sulla situazione italiana, *Italy's tax administration* OECD, (<https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governanceaspects.pdf>). In tale documento emerge la centralità del *tax gap* nella definizione delle politiche di contrasto all'evasione e si sottolinea l'importanza della *tax compliance*.

Anche alla luce di tali recenti approdi, si ritiene oggi imprescindibile che la definizione teorica di evasione si accompagni ad una quantificazione della stessa quanto più possibile veritiera e nell'arco di spazi temporali predefiniti.

4.1. La definizione teorica di evasione fiscale

Gli studi economici e giuridici classici si sono concentrati sulla definizione di evasione fiscale, la cui delimitazione è, da sempre, stata collegata al dovere di assolvere ai tributi.

All'inizio del secolo scorso – nella fase in cui la materia fiscale non era ancora concepita come una disciplina giuridica autonoma – nella scienza delle finanze si è messo in luce come quando il legislatore impone dei tributi e questi tributi non si pagano allora abbiamo l'evasione all'imposta o alla tassa, il che avviene mediante la rinuncia al consumo, il ricorso a surrogati del bene colpito, al contrabbando o alla frode. Tali nozioni coglievano soprattutto le ripercussioni dell'evasione sulla realtà economica e iniziavano a definire alcuni profili illeciti della condotta⁴⁰.

Con l'affermazione dell'autonomia della disciplina tributaria dalla scienza delle finanze si è posto in luce come l'evasione rappresenti, in via di principio, una particolare forma di reazione del contribuente di fronte al proprio obbligo tributario, giungendo ad una definizione giuridica della fattispecie⁴¹.

In tal senso, definita la generalità del fenomeno che qualifica la sottrazione al dovere tributario, si è assistito – a partire dagli anni '60 del secolo scorso – alla realizzazione di numerosi studi che si sono soffermati sulla delimitazione della nozione di elusione, la cui qualificazione è avvenuta principalmente in relazione alla nozione di evasione, in quanto i due fenomeni si sono mostrati intimamente collegati e connessi⁴².

⁴⁰ Cfr., specificamente, E. MORSELLI, *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937, 246; G. STAFANI, *Corso di finanza pubblica*, Padova, 1970, 270; C. COSCIANI, *Scienze delle finanze*, Torino, 1977, 107.

⁴¹ In particolare, per i profili storici dell'evasione tributaria, A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952, 71; A. DUS, *La frode fiscale*, in Riv. guardia fin., 1954, 197; C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980, *passim*.

⁴² Cfr. V. VISCO, *Evazione fiscale*, cit., 292, il quale rileva come i comportamenti evasivi e quelli elusivi sono strettamente correlati, sia da un punto di vista logico, che funzionale. Entrambi erodono gettito. Inoltre, tra i due fenomeni si definiscono rapporti di sostituzione e/o complementarità.

Le elaborazioni sul tema hanno pertanto affrontato contestualmente i suddetti fenomeni, delimitandoli concettualmente rispetto a tutte le condotte lecite ed espressive di legittimo risparmio di imposta.

In tale percorso fondamentali sono state le teorie elaborate da Blumenstein⁴³ ed Hensel⁴⁴ che hanno segnato il tema ed alle quali si sono ricollegati tutti gli Autori che (sia pure talora criticamente) hanno continuato tali studi.

Le suddette teorie hanno posto in luce come l'evasione nasca dalla violazione di una fattispecie impositiva che si realizza attraverso comportamenti attivi o omissivi, mentre l'elusione definisca un comportamento che aggira la fattispecie impositiva, impedendo a monte il sorgere della pretesa tributaria.

In tal senso la dottrina nazionale, con diverse impostazioni, ha seguito la suddetta strada⁴⁵, rilevando come l'elusione fiscale si differenzi rispetto all'evasione fiscale poiché non contempla un inadempimento certo e conclamato dell'obbligazione tributaria, bensì un "aggiramento" delle norme al fine di ridurre (o escludere) l'obbligazione medesima⁴⁶.

⁴³ Cfr. E. BLUMENTSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, 14, secondo il quale si ha elusione di imposta allorché "attraverso un determinato procedimento intenzionale fin dal principio venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta; in ciò l'elusione differisce dall'evasione dell'imposta, per la quale esiste il fatto che è fondamento dell'imposizione, ma la sua esatta valutazione da parte degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente".

⁴⁴ Cfr. A. HENSEN, *Diritto Tributario*, Milano, 1956, 20, il quale distingue tra elusione d'imposta e frode fiscale. "In questo ultimo caso (frode fiscale) si tratta di un inadempimento colpevole della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell'elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale".

⁴⁵ In merito ai primi studi sul tema, cfr. C. DAL PIAZ, *Aspetti del problema della simulazione in materia tributaria*, in *Temi trib.*, 1959, 330; E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, IV, 97; G.A. MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, 396; P.M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, *passim*; A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, 1989, 1; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, *passim*; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Salerno - Benevento, 1996, *passim*.

⁴⁶ Gli studi sull'elusione fiscale sono stati numerosi e di estremo rilievo. Cfr., *ex pluribus*, G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio di imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 859; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, 390; G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in *Rass. trib.*, 2010, 932; A. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, 991; E. MARELLO, *Elusione ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*,

Più in particolare, colui che è destinatario dell'obbligo tributario tende a sottrarsi (illegittimamente o non), in tutto o in parte, al pagamento del tributo, avendo come obiettivo la realizzazione di un risparmio d'imposta⁴⁷.

La delimitazione tra elusione ed evasione nonché la definizione di elusione hanno condizionato il dibattito scientifico fino al momento in cui è stato effettuato un passaggio giuridico molto importante ovvero quello di approvare una norma generale antielusiva attraverso la codificazione del divieto di abuso del diritto⁴⁸.

Attualmente, il contrasto al fenomeno dell'elusione fiscale avviene principalmente sulla base della disposizione di cui all'art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato "*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*", con cui è stata introdotta una regolamentazione di portata generale, indistintamente riferibile a tutti i tributi, che consente agli Uffici di contestare qualunque condotta elusiva. A tale disposizione generale sono poi affiancate numerose norme antielusive specifiche che regolano fattispecie *ad hoc*⁴⁹.

2010, 1731; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, 2021 (2 ed.) *passim*.

⁴⁷ Cfr., in tal senso, A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, cit., 1. L'autore precisa inoltre come, di fronte all'obbligo tributario, l'operatore economico può ricorrere a reazioni di diverso tipo *passivo* o *attivo*. Sono *passive* le reazioni (consistenti in fatti o comportamenti commissivi od omissivi) che inducono il contribuente a non rivelarsi al Fisco: legittimamente, se evita di creare materia imponibile (*elusione* d'imposta); illegittimamente, se crea materia imponibile ma l'oculta fraudolentemente (*evasione*). Sono, invece, *attive* le reazioni del contribuente dirette a rimuovere o a ridurre l'onere d'imposta, trasferendolo su altri soggetti a lui legati da un rapporto di scambio (c.d. *traslazione*).

⁴⁸ Prima della codificazione dell'abuso del diritto (ad opera dell'art. 1, comma 1, D. Lgs. n. 128/2015), non esisteva nell'ordinamento giuridico italiano una clausola generale antielusiva. Il contrasto all'elusione fiscale avveniva sulla base di disposizioni specifiche, le quali avevano un ambito di applicazione limitato (in proposito, si pensi all'art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973. Così l'Ufficio, a fronte di una condotta elusiva non riconducibile ad alcuna delle disposizioni sopra menzionate, non disponeva, di fatto, di alcuno strumento giuridico per contestare l'elusività della condotta posta in essere dal contribuente.

⁴⁹ Sulla natura e funzione dell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/000) nel nostro sistema fiscale, *ex pluribus*, F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1315; ID, *Elusione fiscale (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Annali X, 2017, *passim*; G. FRANSONI, *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, 2017, I, 297; A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1407; V. FICARI, *Virtù e vizi della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10 bis della L. n. 212/2000*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 318; M. NUSSI, *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in *Dir. proc. trib.*, 2016, 186; G. INGRAO,

Da un punto di vista teorico è stato molto importante qualificare l'elusione e giungere ad un consapevole contrasto del fenomeno attraverso una disciplina normativa basata sul divieto di abuso del diritto. In tale percorso, un ruolo significativo è stato rivestito dall'ordinamento europeo dalla cui produzione giuridica ed interpretativa siamo stati positivamente guidati⁵⁰.

Gli studi in esame hanno definito un quadro giuridico nel quale è sembrato che l'evasione e l'elusione fossero fenomeni ontologicamente differenti e si collocassero su diversi piani.

In tale assetto, si segnala l'opinione di chi ha sempre evidenziato l'opportunità di distinguere l'evasione legittima da quella illegittima, facendo coincidere la prima con l'elusione e la seconda con la nozione di evasione⁵¹.

L'evasione e l'elusione sono fenomeni ontologicamente affini in quanto evidenziano la medesima ragione profonda del loro essere, pur presentando manifestazioni differenti, che si evidenziano nelle fattispecie che li perfezionano⁵².

In tal senso la distinzione tra evasione ed elusione riveste un ruolo molto importante negli studi della materia, in considerazione di tanti risvolti che ne conseguono nella fase di accertamento dei tributi⁵³ e

L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, n. 4, I, 1433; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 309.

⁵⁰ Sul ruolo della giurisprudenza europea della Corte di Giustizia nella formazione del divieto di abuso del diritto si riscontra numerosa dottrina. *Ex pluribus*, P. BORIA, *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 667; A. MARCHESELLI, *Equivoci e prospettive della elusione tributaria tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 801; P. PISTONE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia in tema di IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 17.

⁵¹ Cfr. E. GONZALES GARCIA, *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, 72 e ss.; E.R. SELIGMAN, *The shifting and Incidence of Taxation*, in *Economic Journal*, 1899, 240, il quale definiva l'evasione semplicemente come l'assenza di imposizione e distingueva tra evasione *legittima* e *illegittima* anziché tra elusione ed evasione.

⁵² Cfr. in senso affine V. VISCO, *Evasione fiscale*, cit., 292.

⁵³ In tale assetto comune, i controlli a fronte delle condotte elusive presentato una necessaria maggiore attenzione e cautela. Gli atti impositivi finalizzati a scongiurare l'evasione e l'abuso/elusione, pur essendo accomunati dalla richiesta di un tributo maggiore rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, evocano due situazioni del tutto distinte: la prima si riferisce alla pretesa impositiva su fatti realmente posti in essere, ma occultati al Fisco; la seconda, invece, si riferisce alla pretesa impositiva su fatti che il contribuente non ha posto in essere (e quindi non ha dichiarato), ma che secondo il Fisco avrebbe dovuto compiere, seguendo un "percorso giuridico

principalmente della circostanza che soltanto l'evasione in senso proprio attualmente può avere un rilievo penale.

La strutturale differenza tra le condotte elusive e quelle evasive non si registra sul piano delle cause che li generano e degli effetti che producono; il concorso di entrambe definisce oggi "il fenomeno dell'evasione d'imposta", che si colloca nell'ambito del quadro generale di valori che abbiamo delineato.

In altre parole, le cause delle condotte elusive e di quelle evasive sono le medesime e si riconducono in modo unitario alla contestuale carenza di effettività del sistema che si ripercuote sull'etica fiscale dei contribuenti.

Allo stesso modo entrambe le fattispecie qualificano un comportamento che causa una sottrazione di gettito all'Erario in violazione del dovere sociale di concorso alle spese pubbliche⁵⁴, i cui effetti sul sistema sono i medesimi (perdita di gettito, fallimento delle politiche redistributive, alterazione della concorrenza nel mercato, necessità di ricorrere a politiche di riequilibrio).

In tal senso la definizione generale di evasione e l'individuazione di una disciplina generale di contenimento si deve attualmente intendere come rivolta – contestualmente – alle condotte evasive ed elusive in quanto comuni sono le cause e gli effetti delle medesime.

Con riguardo alle specifiche condotte, poi, quelle elusive nascono dalla violazione del divieto generale di abuso del diritto o di altre disposizioni generali antielusive⁵⁵.

Differentemente, quelle evasive si generano dalla realizzazione di comportamenti specifici (attivi o omissivi) che si collocano sia sul piano dell'accertamento, che su quello della riscossione.

Nell'ambito del primo piano, le condotte evasive si qualificano positivamente come fattispecie da cui derivi la liquidazione di un tributo di ammontare inferiore rispetto a quello effettivamente dovuto attraverso

lineare" per ottenere i medesimi effetti. Per una chiara distinzione dei due fenomeni si veda M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit., 14.

⁵⁴ L'approccio tradizionale degli economisti qualifica l'elusione e l'evasione nell'ambito dei comportamenti razionali in base ai quali *l'homo oeconomicus* decide di non assolvere all'onere impositivo. La differenza tra i due fenomeni si colloca sul piano del rischio che ogni soggetto è idoneo a correre (maggiore nell'evasione e minore nell'elusione). Cfr. E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit. 101.

⁵⁵ Cfr. per una analitica individuazione delle diverse fattispecie M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, cit.

so occultamenti di materia imponibile (c.d. evasione da occultamento) ovvero mediante un'errata qualificazione giuridica della situazione di fatto (c.d. evasione interpretativa)⁵⁶.

Con riguardo all'evasione da riscossione, come anticipato, questa si è conclamata soprattutto negli ultimi anni con la crisi economica e la pandemia che hanno diminuito le risorse dei contribuenti.

Tale evasione consiste «nel sottrarsi al pagamento delle imposte accertate occultando i beni su cui la riscossione potrebbe avvenire. L'evasione da riscossione può realizzarsi secondo varie forme di *asset protection*, intestando i beni a terzi, trasformandoli in liquidità difficili da individuare, ecc.»⁵⁷. Questo tipo di evasione può sussistere sia quando il tributo sia regolarmente dichiarato ma non versato all'Erario (c.d. evasione da riscossione "ordinaria") sia quando questo non sia pagato, nonostante l'esecuzione forzata intrapresa dall'Agente della riscossione (c.d. evasione da riscossione "forzata")⁵⁸.

4.2. La definizione (o stima) numerica dell'evasione fiscale

La definizione di evasione fiscale, come anticipato, presenta un necessario risvolto numerico-quantitativo dalla cui valutazione non si può prescindere.

La nozione teorica di evasione serve a qualificare determinate condotte ed a circoscrivere concettualmente il fenomeno; tale definizione resta su un piano dogmatico (non collegato alla effettiva portata del fenomeno) se non è accompagnata alla quantificazione numerica del fenomeno stesso nell'arco di periodi temporali definiti.

Quest'ultimo dato, infatti, esprime un valore essenziale per comprendere il grado di diffusione delle condotte evasive in ogni momento storico; in assenza di tale analisi, sia la definizione di evasione, sia le politiche di contenimento risultano poco effettive in quanto non collegate alla reale entità del problema.

La corretta stima dell'evasione collega la definizione teorica all'attività di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, definendo il tra-

⁵⁶ Cfr., ex pluribus, M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2018, 244; R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, 211.

⁵⁷ Così R. LUPI, (voce) *Evasione fiscale*, in *Il diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, diretta da Patti S., vol. 6, Milano, 2007, 285.

⁵⁸ In materia di evasione da riscossione, G. MARINI, *L'evasione da riscossione nei reati tributari*, in *Libro dell'anno Treccani*, Roma, 2014, 620.

mite necessario per qualificare le fattispecie e tarare adeguatamente i mezzi da impiegare⁵⁹.

In tale contesto la scelta del metodo da utilizzare per la misurazione dell'evasione fiscale rappresenta un tema delicato e di fondamentale importanza.

La letteratura economica è solita raggruppare le metodologie di stima dell'evasione in due macro categorie, quelle di tipo deduttivo (definite anche *top down* o indirette) e quelle di tipo induttivo (definite anche *bottom up* o dirette)⁶⁰.

Il metodo *top down* si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macroeconomico (solitamente rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), utilizzato per costruire una base imponibile *teorica* con la quale confrontare la base imponibile *dichiarata* dalla platea dei contribuenti.

Il *tax gap* è il risultato differenziale prodotto da queste due grandezze.

I modelli fondati su tale metodologia di stima risultano, ancora oggi, quelli maggiormente utilizzati a livello internazionale⁶¹, poiché basati su elementi statistici e sull'impiego di dati informativi facilmente reperibili.

Sebbene la loro agevole adozione li renda preferibili rispetto a metodologie di stima più onerose, trattasi di modelli che da un lato scontano un elevato grado di approssimazione e dall'altro non permettono di procedere ad una disaggregazione delle stime in relazione alle differenti articolazioni del fenomeno dell'evasione, non consentendone di conseguenza un adeguato studio.

L'eccessiva semplificazione che contraddistingue tale approccio rischia, invero, di ingannare stime lontane dalla realtà fattuale, impeden-

⁵⁹ Cfr. P. DI CARO – M. MANZO, *Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla*, in *Argomenti – Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, n. 17, 2020, 114.

⁶⁰ Cfr. M. MARÈ – A. ALESINA, *Evasione e debito*, in A. MONORCHIO (a cura di), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, cit., 69; M. MARÈ, *L'evasione in Italia e nei paesi Ocse: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, cit., 393; OECD, *Measuring the Non-Observed Economy: a Handbook*, Paris, 2002, *passim*.

⁶¹ Cfr. E. DE SIMONE, *Tax gap ed enti locali*, in *Osservatorio regionale sul Federalismo Fiscale – IRPET*, n. 1, 2017, 8; F. SCHNEIDER – D. H. ENSTE, *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*, in *Journal of economic literature*, vol. 38, n. 1, march 2000; F. SCHNEIDER, *The Shadow Economies of Western Europe*, *Journal of the Institute of Economic Affairs*, 1997, 42; S. JOHNSON – D. KAUFMANN – P. ZOIDO-LOBATÓN, *Regulatory Discretion and the Unofficial Economy*, *The American Economic Review*, 1998, 387; C.C. WILLIAMS – J. WINDEBANK, *Black Market Work in the European Community: Peripheral Work for Peripheral Localities?*, *International Journal of Urban and Regional Research*, 1995, 23.

do l'effettiva comprensione del fenomeno e l'elaborazione di efficaci strategie di contrasto.

Per questo motivo la letteratura economica sia nazionale che internazionale ha più volte dimostrato la non convenienza dell'utilizzo di tali approcci nelle stime ufficiali.

Diversamente, l'approccio di tipo *bottom up* si basa sull'utilizzo di fonti informative di cui l'Amministrazione è in possesso e/o di dati micro di origine statistica (come le indagini svolte presso i contribuenti ovvero i risultati delle attività di verifica fiscale)⁶².

Si tratta di metodologie che garantiscono una migliore aderenza al dato reale, poiché basate su informazioni più dettagliate rispetto a quelle che si otterrebbero in applicazione dei metodi indiretti.

Ciò nonostante, gli indubbi punti di forza che contraddistinguono gli approcci di tipo *top down* hanno indotto anche il nostro Paese ad avvalersi di tali metodologie per la stima ufficiale del *tax gap* sia delle imposte dirette, sia delle imposte indirette.

Differenti approcci possono dar luogo a diversi risultati, condizionando anche le politiche di contrasto al fenomeno.

Pertanto, una corretta stima del fenomeno non si ritiene venga effettuata nello Stato italiano ove non sono stati investiti grandi mezzi per tale obiettivo, causando conseguentemente una visione non realistica ed alterata dell'effettiva entità del fenomeno stesso.

Fino ad un certo momento storico non si sono registrate in assoluto stime dell'evasione⁶³; in una seconda fase si sono privilegiate ricostruzioni basate sui metodi indiretti⁶⁴, che hanno generato stime generiche ed approssimative, inidonee a quantificare correttamente l'evasione.

Attualmente le stime ufficiali utilizzano il metodo indiretto per l'individuazione del *tax gap*; quest'ultimo valore è basato sulla differenza

⁶² In relazione al metodo dell'*auditing* fiscale, cfr. J.S. FEINSTEIN, *Approaches for estimating non compliance: examples from federal taxation in the United States*, in *The Economic Journal*, 1999, 360; M. MARÈ, *L'evasione in Italia e nei paesi OCSE: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, 393; N. GEMMELL – J. HASSELDINE, *The tax gap: a methodological review*, Working papers in public finance, 2012, 5.

⁶³ Cfr. A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., 31, il quale evidenzia come in tema di evasione sia mancata per molto tempo un'azione di monitoraggio fiscale regolare e disponibile all'opinione pubblica. Che l'evasione sia cresciuta negli anni è un'informazione che deriva dalla sintesi di diverse informazioni e fonti di tipo statistico, accademico, istituzionale.

⁶⁴ Cfr. *ex pluribus*, L. BERNARDI – M. BERNASCONI, *L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche*, in *Quaderni del Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale*, Università di Pavia, n. 6, 1996, 9233.

tra il gettito percepito e quello che doveva essere incassato sulla base della legislazione vigente.

È stato tuttavia rilevato come il dato in esame sia tutt'altro che realistico.

Tale dato comprende oltre all'evasione dovuta a condotte elusive ed evasive anche tutti gli omessi versamenti dei contribuenti e le imposte non incassate per errori commessi nella determinazione o nel versamento dei tributi⁶⁵.

Si tratta di ammontari che incidono notevolmente sul *tax gap*, già definito secondo metodi di stima indiretti, e che alterano l'individuazione della misura di evasione volontaria oggi esistente in Italia.

Ne consegue una strutturale percezione della misura dell'evasione sempre maggiore e più grave rispetto alla sua effettiva consistenza. Tale situazione qualifica sia una definizione del fenomeno, sia una politica dell'accertamento poco effettive in quanto costruite su un dato numerico non realistico.

4.3. La fase amministrativa dei controlli e l'effettività giuridica

La fase amministrativa dei controlli, finalizzata all'esercizio della funzione di accertamento tributario, riveste un ruolo molto importante nella disciplina dell'evasione; tale fase risulta, come noto, deputata alla verifica dei comportamenti dei contribuenti allo scopo principale di individuare e reprimere le condotte evasive.

In tal senso, i controlli dovrebbero cercare quanto più possibile di risultare efficaci nel contrasto generale al fenomeno; quest'ultimo effetto si ritiene, attualmente, prescinda dalla circostanza di effettuare verifiche sempre più numerose e generalizzate verso i contribuenti.

I controlli devono privilegiare la qualità rispetto alla quantità e soprattutto devono essere adeguati alla stima (numerica) dell'evasione e proporzionati all'entità del fenomeno.

Si impone, pertanto, una nuova prospettiva di deterrenza maggiormente improntata ai valori dell'effettività giuridica in ossequio alle impostazioni internazionali sul tema⁶⁶.

⁶⁵ Diffusamente su questo aspetto ed in tal senso, E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit., 103.

⁶⁶ Cfr. L.P. FELD – B.S. FREY, *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, in OECD Papers, 2003, vol. 3, 290. Per un'evoluzione del pensiero e dei lavori dell'OCSE in materia di deterrenza e compliance, L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, 43.

In base a tale prospettiva si ritiene che nel corso dell'intera fase amministrativa di attuazione dei tributi si debba effettuare gradualmente un importante cambiamento.

I controlli sono di notevole importanza, ma non esauriscono la gestione del problema.

Una disciplina dell'evasione basata in via esclusiva sul potenziamento delle verifiche rischia, come dimostra l'esperienza del passato, di essere riduttiva e controproducente, in quanto è del tutto sganciata dalle cause del fenomeno e, in particolare, della loro cura.

Il superamento di una concezione esclusivamente economica dell'evasione a favore di una valutazione etico economica ovvero in chiave di carenza di effettività giuridica comporta la necessità di bilanciare la deterrenza con la collaborazione e la *compliance*, definendo un equilibrio di sistema nel quale non solo si reprime, ma anche si collabora e si aiuta.

Oltre al tema dell'effettività dei controlli, che costituisce un passaggio importante, si ritiene pertanto necessario un potenziamento dell'effettività stessa nell'intera fase amministrativa di attuazione dei tributi.

Il processo in esame è stato avviato da alcuni anni.

In tal senso la maturazione ideologica nazionale – figlia soprattutto dell'esperienza dell'integrazione giuridica europea e degli impulsi internazionali derivanti dagli studi dell'OCSE – ha condotto gradualmente ad una lenta modifica del tradizionale modo di agire della pubblica amministrazione, attuando un graduale recepimento dei principi generali del giusto procedimento⁶⁷.

Il principio europeo di effettività declinato all'interno del rapporto Amministrazione finanziaria – contribuente impone una revisione di tale rapporto alla luce dei principi generali dell'azione amministrativa (trasparenza, imparzialità, proporzionalità) nonché il recepimento dei diversi istituti che connotano la disciplina del procedimento, tra i quali la partecipazione⁶⁸.

⁶⁷ Cfr. E. GALLI–C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, cit., 103, ove si mette in luce la circostanza che in Italia si stia gradualmente passando in tema di evasione da una deterrenza alla prevenzione del fenomeno, attraverso una serie di strumenti innovativi volti a migliorare il rapporto amministrazione contribuente. In tale ambito la prospettiva sanzionatoria del controllo *ex post* lascia maggiore spazio a quella preventiva *ex ante*.

⁶⁸ Si tratta di un passaggio molto importante e da tempo auspicato unanimemente dalla dottrina nazionale. Su tali aspetti, *ex pluribus*, L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, vol. 5; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 61; A. MARCHESELLI, *Il giusto*

A quest'ultimo passaggio si combina poi la necessaria previsione di istituti collaborativi che valorizzino il medesimo rapporto Amministrazione contribuente, agendo sulla convinzione che si operi per il raggiungimento di un risultato comune⁶⁹.

Il percorso in esame è oggi ancora in divenire.

Si ritiene, tuttavia, che la sua attuazione possa costituire una strada virtuosa verso la disciplina dell'evasione, che deve trovare nella fase amministrativa un adeguato momento di prevenzione dai comportamenti evasivi potenziali e di repressione di quelli realizzati, con uno spazio per la composizione degli interessi ove si riscontrino i presupposti.

4.4. Le sanzioni e l'effettività giuridica

La sanzione tributaria definisce la reazione del sistema giuridico all'evasione fiscale. L'evasione qualifica, infatti, la maggior parte degli illeciti tributari sostanziali ovvero che si connotano per la realizzazione di una volontaria sottrazione di gettito all'Erario.

L'evoluzione del sistema tributario sanzionatorio ha definito un percorso finalizzato a creare un efficace contrasto all'evasione attraverso alcune scelte di rilievo che si sono maturate e stabilizzate nel tempo⁷⁰.

L'evasione è oggi contrastata sia con la sanzione penale, sia con quella amministrativa. Entrambe hanno una natura personale afflittiva che ricalca i principi del diritto punitivo e sono (tra di loro) alternative nell'applicazione⁷¹.

procedimento tributario. Principi e discipline, Padova, 2012, *passim*; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 66; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 2016, 345.

⁶⁹ Per un'analisi dell'evoluzione della *tax compliance* nel sistema nazionale, cfr. L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, cit., 279.

⁷⁰ Sull'evoluzione del sistema sanzionatorio e sul graduale adeguamento ai principi del diritto punitivo, cfr. R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in A. Fantozzi (a cura di) *Il diritto tributario*, Milano, 2012, 897; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 31.

⁷¹ Si ritiene che il principio di specialità definisca a livello giuridico una sostanziale alternatività della sanzione nel senso che quella amministrativa è sempre subordinata alla mancata applicazione della sanzione penale. Cfr. R. MICELI, *Sanzione amministrativa*, in Enc. Giuridica Treccani online, 2014, *ad vocem*.

La sanzione penale è riservata alle condotte più gravi, ovvero quelle che per le modalità di realizzazione o per gli ammontari evasi denotano una significativa lesione del bene giuridico protetto ossia del dovere di concorso alle spese pubbliche⁷². Quest'ultima sanzione è, inoltre, sempre rivolta a condotte evasive in quanto è subordinata (nella maggior parte dei casi) al riscontro del dolo specifico o (in casi più circoscritti) del dolo generico.

In tal senso si ritiene che la sanzione penale debba rispettare il principio di offensività ed intervenire esclusivamente per lesioni gravi ed effettive⁷³. Tale approccio è emerso a seguito del fallimento di politiche fiscali molto aggressive e basate su un intervento eccessivo del sistema penale, anche per la repressione di condotte prive di un reale disvalore sostanziale, che storicamente hanno provocato un evidente peggioramento della situazione generale.

In ossequio a tale considerazione la riforma delle sanzioni penali, attuata con l'approvazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha agito soprattutto a favore del recupero dell'offensività dei reati fiscali.

La sanzione amministrativa contrasta, invece, tutte le altre condotte illecite che non hanno rilevanza penale.

Si ritiene che il bene giuridico protetto dalla sanzione tributaria (amministrativa e penale) sia il medesimo e che la differente risposta sanzionatoria dipenda esclusivamente dalla gravità delle condotte evasive⁷⁴.

⁷² In questo senso, a favore della omogeneità ed unicità dell'interesse tutelato dall'illecito fiscale, A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, *passim*; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 129; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, cit., 110; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 371; P. PURI, *Illecito fiscale*, in *Digesto comm.*, VI, Milano, 1990, 477.

⁷³ Occorre, comunque, precisare che l'evasione assume rilevanza sul piano penale solo se riguarda le imposte sui redditi e l'Iva (i tributi più importanti, in termini di gettito, di cui si compone il sistema fiscale) e solo se vengono oltrepassate le soglie di punibilità previste dalle norme del D. Lgs. n. 74/2000. L'evasione dei tributi minori (Imposta di registro, Imposta sulle successioni e donazioni, Irap, tributi locali) non è sanzionata penalmente, ma solo sul piano amministrativo, posto che difficilmente essa riesce a raggiungere soglie rilevanti; l'offensività della condotta appare, dunque, certamente più modesta rispetto a quella che si può realizzare nell'ambito delle Imposte sui redditi o dell'Iva.

⁷⁴ Il bene giuridico protetto coincide con il contenuto dell'art. 53 Cost., nei termini in cui a tale ultimo articolo si ascrivono: il dovere al concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva ed il corretto funzionamento del sistema procedimentale. Sull'individuazione del bene giuridico protetto dalle norme sanzionatorie tributarie si sono alternate teorie formalistiche (che non hanno ritenuto esistente un bene oggetto di protezione vero e proprio all'interno delle norme sanzionatorie fiscali) e teorie sostanzialistiche. Queste ultime hanno ricostruito diversamente nel tempo

Per quel che concerne le condotte elusive, invece, nell'attuale contesto normativo ne è espressamente esclusa la rilevanza penale dall'art. 10-*bis*, comma 13, l. 27 luglio 2000, n. 212. In caso di accertata elusione, dunque, il contribuente sarà sanzionato solo sul piano amministrativo.

La scelta del legislatore di escludere la rilevanza penale delle condotte di elusione fiscale deriva dalla necessità di tener distinte – anche sul piano sanzionatorio – condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e condotte che, invece, ne aggirano soltanto la *ratio*.

Nell'ambito della rilevanza penale delle condotte evasive si distinguono le fattispecie di c.d. evasione da occultamento, quelle di c.d. evasione interpretativa e quelle di evasione da riscossione⁷⁵.

Il sistema sanzionatorio risulta essenzialmente adeguato alla realtà giuridica dei comportamenti evasivi.

In questo senso il maggiore problema che si riscontra nel contesto attuale non riguarda tanto l'aspetto relativo alla correttezza della sanzione, quanto quello inerente alla certezza della sua applicazione⁷⁶.

La circostanza che a fronte di comportamenti evasivi si possa addivenire ad una assenza di punibilità definisce ad oggi la maggiore causa della scarsa effettività delle sanzioni tributarie.

Come noto, le sanzioni devono realizzare una funzione deterrente sia di tipo preventivo, che successivo. Tale funzione viene meno se il

il bene giuridico protetto dalle norme fiscali, individuandolo: nella tempestiva acquisizione delle imposte, nel funzionamento del sistema tributario, nella contribuzione in ragione della capacità contributiva, nel corretto svolgimento dell'attività di accertamento. Cfr. su questi aspetti, F. GALLO, *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in Giust. cost., 1984, II, 298; S. SAMMARTINO, *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in Riv. dir. finanziario, 1985, I, 427.

⁷⁵ Ai sensi della normativa vigente, assumono rilevanza penale le fattispecie di omesso versamento di ritenute fiscali Irpef (ai sensi dell'art. 10-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento dell'Iva (art. 10-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000) risultanti dalle dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti. Tali fattispecie di reato sono state introdotte nell'ambito della disciplina di cui al D. Lgs. n. 74/2000, solo in un momento successivo (rispettivamente, ad opera dell'art. 1, comma 414 della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, e dell'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge 248/2006) in conseguenza della crescita del fenomeno dell'omesso versamento di ritenute fiscali Irpef da parte dei sostituti di imposta e dei numerosi casi di omesso versamento dell'Iva dichiarata connessa ad operazioni di c.d. frodi carosello. L'irrogazione di una sanzione penale è comunque prevista laddove il contribuente ponga in essere atti simulati o fraudolenti sui propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento delle Imposte sui redditi o dell'Iva e l'ammontare del credito sia superiore a € 50.000 (art. 11, D. Lgs. n. 74/2000 – Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

⁷⁶ Cfr. in questo senso A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., 115.

sistema nella sua interezza non garantisce che i soggetti che violano il dovere di concorso alle spese pubbliche siano effettivamente destinatari di sanzioni proporzionali⁷⁷.

In questo senso il problema dell'effettività delle sanzioni si riconduce al tema generale dell'effettività del sistema giudicio e della materia tributaria. In tale assetto e secondo la prospettiva attuale risulta necessario, anche da un punto di vista di politica sanzionatoria, effettuare un'opera di bilanciamento tra deterrenza ed effettività.

A tale riguardo, pertanto, si ritiene corretto valutare costantemente il grado di offensività delle condotte sanzionabili; quest'ultimo deve essere collegato nelle diverse fasi storiche alla nozione giuridica di evasione ed alla sua stima numerica.

Allo stesso modo devono essere evitate politiche basate su ingiustificati e bruschi innalzamenti sanzionatori. Tali azioni definiscono risultati solo apparenti, in quanto minano la fiducia della collettività verso il sistema giuridico, accrescendo il malessere sociale.

Allo stesso tempo e sulla base della medesima logica, le norme condonistiche non dovrebbero più essere utilizzate, se non in casi limite. Tali fattispecie aumentano l'attitudine all'evasione in quanto producono l'effetto di premiare chi non ha rispettato le norme, generando dissenso nei contribuenti onesti.

Infine, anche nella materia sanzionatoria si afferma la tendenza alla valorizzazione della *compliance*, figlia dell'evoluzione *in fieri* del rapporto Amministrazione – contribuente verso partecipazione e collaborazione. In questo senso si impone l'idea della sanzione positiva, ovvero finalizzata a favorire l'osservanza delle norme attraverso importanti declinazioni di un sistema sostanzialmente premiale verso comportamenti collaborativi da parte dei trasgressori⁷⁸.

Si tratta di un'evoluzione a favore di un bilanciamento tra interesse fiscale, diritto punitivo e diritti individuali⁷⁹, destinata ad avere un importante rilievo nella futura gestione dell'evasione nazionale.

⁷⁷ La proporzionalità e l'effettività della sanzione costituiscono valori generali che sulla base soprattutto dell'ordinamento europeo devono fondare le sanzioni tributarie, cfr. R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, cit., 182.

⁷⁸ Cfr., su questi aspetti, R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, cit., 355.

⁷⁹ In questo senso, R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, cit., 360.

5. Riflessioni conclusive

L'evasione fiscale costituisce un problema strutturale dello Stato italiano che attualmente dipende, sulla base della presente ricostruzione, da una carenza di effettività dell'ordinamento giuridico generale, in prima battuta, e del sistema fiscale, in seconda battuta.

L'evasione definisce la risposta del cittadino ad una sfiducia generalizzata verso i governi e le soluzioni normative proposte, che qualifica una rottura del patto sociale su cui si fonda il nostro Stato.

Tra impostazioni di tipo economico e di tipo sociale emerge, pertanto, come il fenomeno in esame non possa essere trattato come un qualunque illecito da reprimere e sanzionare ma – differentemente – imponga riflessioni e studi qualificati che trascendono la materia tributaria.

In altre parole, l'evasione fiscale tocca i valori essenziali di un sistema giuridico, esprimendo, prima ancora di un disvalore sociale, la perdita di identità di uno Stato che non riesce ad infondere ai propri consociati senso di appartenenza, di protezione, di fiducia verso le istituzioni, di soddisfazione per i servizi erogati e garantiti.

In questi termini la definizione e il contenimento dell'evasione si devono basare sull'effettività giuridica, attraverso un recupero del suddetto valore sia su un piano generale, che su quello più specifico della materia tributaria.

In tale ultimo assetto si individuano alcuni momenti che devono essere rivisitati alla luce del suddetto valore.

Nella materia tributaria la disciplina dell'evasione si articola in tre momenti: la definizione del fenomeno, l'attività di accertamento e le sanzioni; tali fasi devono coordinarsi e crescere secondo logiche comuni.

Un primo aspetto fondamentale attiene alla definizione di evasione. Tale operazione non può avvenire soltanto su un piano teorico dogmatico ma deve essere accompagnata da una stima numerica realistica ed accurata che assuma, nelle diverse fasi storiche, il ruolo di necessario punto di partenza per l'attuazione di politiche di contenimento.

Come verificato nel presente lavoro si ritiene che il passaggio in esame non sia stato particolarmente valorizzato nello Stato italiano, ove le stime non sono state effettuate con costanza ma soprattutto sono risultate scarsamente realistiche per i metodi prescelti e i valori utilizzati.

Una stima non veritiera del fenomeno rischia di vanificare la disciplina dello stesso, in quanto altera la percezione del problema e genera politiche sproporzionate, generaliste ed inadeguate.

Allo stesso modo si impone una prospettiva nella quale i controlli e le sanzioni devono essere integrati con i valori della *tax compliance* tra fisco e contribuente, al fine di attuare un recupero della qualità degli accertamenti e della effettività delle sanzioni.

Si ritiene, pertanto, necessario spostare l'asse delle politiche relative all'evasione dalla deterrenza alla effettività giuridica, definendo un passaggio la cui realizzazione è ormai divenuta – in questo momento storico – improcrastinabile.

Bibliografia

- ALESINA A. – M. MARÈ, *Evasione e debito*, in *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, a cura di A. Monorchio, Bologna, 1996;
- ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020;
- ALLINGHAM M. – A. SADMO, *Income tax evasion: A Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972;
- ANTONINI E., *Evasione ed elusione di imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, IV, 1959;
- BASILAVECCHIA M., *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin.*, 1988;
- BASILAVECCHIA M., *Produzione e interpretazione delle norme tributarie*, in *AA.VV., Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. GLENDI – C. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, Tomo I, Milano, 2019;
- BATISTONI FERRARA F., *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, agg., Milano, 2001;
- BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, 2018;
- R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008;
- BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, 2021 (2 ed.);
- BERLIRI A., *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952;
- BERNARDI L. – A. FRANSONI, *Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica*, Pavia, 2004;
- BERNARDI L. – M. BERNASCONI, *L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche*, in *Quaderni del Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale*, Università di Pavia, n. 6, 1996;
- BILANCIA F., *Crisi economica ed asimmetrie territoriali nella garanzia dei diritti sociali tra mercato unico e Unione monetaria*, in *AIC*, 2, 2014;
- BIN R., *Effettività*, in *Riscoprire la sfera pubblica*, a cura di G. DI COSIMO – L. LANZANACO, Milano, 2012;

- BLUMENTSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954;
- BORIA P., *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato e i cittadini*, Napoli, 2018;
- BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in Riv. dir. trib., 2017;
- BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002;
- BORIA P., *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello stato sociale in Italia*, Padova, 2013;
- BORIA P., *Potere tributario*, Bologna, 2021;
- BUCCICO C. – L. LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà ed imparzialità del giudice*, in Giur. imp., 2019;
- CATANIA A. (a cura di), *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005;
- CIPOLLINA S., *I redditi nomadi delle società multinazionali nella economia globalizzata*, in Riv. dir. fin. Sc. Fin., I, 2014;
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992;
- CONTRINO A., *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in Dir. prat. trib., 2016;
- COPPOLA P., *Alla ricerca della qualità del ciclo della regolazione, ed in specie, delle norme fiscali al tempo del COVID 19*, in Dir. prat. trib., 2020;
- CORDEIRO GUERRA R. – P. MASTELLONE, *Evasione (dir. trib.)* in Enc. del Diritto Treccani, on line, 2017;
- COSCIANI C., *Scienze delle finanze*, Torino, 1977;
- DAL PIAZ C., *Aspetti del problema della simulazione in materia tributaria*, in Temi trib., 1959;
- DE SIMONE E., *Tax gap ed enti locali*, in Osservatorio regionale sul Federalismo Fiscale – IRPET, n. 1, 2017;
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993;
- DI CARO P. – M. MANZO, *Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla*, in Argomenti – Rivista di economia, cultura e ricerca sociale, n. 17, 2020;
- DUS A., *La frode fiscale*, in Riv. guardia fin., 1954;
- DUS A., *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957;
- FALSITTA G., *I condoni impuri fra rottura di regole costituzionali e violazione di regole comunitarie*, in Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008;
- FANTOZZI A. (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2012;
- FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in Riv. dir. trib., 2003;
- FEINSTEIN J.S., *Approaches for estimating non compliance: examples from federal taxation in the United States*, in *The Economic Journal*, 1999;
- FELD L.P. – B.S. FREY, *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, in OECD Papers, vol. 3, 2003;

- FERRAJUOLI L., *Effettività primaria ed effettività secondaria. Prospettive per un costituzionalismo globale*, A. CATANIA (a cura di), *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005;
- FIGARI V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009;
- FIGARI V., *Virtù e vizi della nuova disciplina dell'abuso e dell'elusione tributaria ex art. 10 bis della L. n. 212/2000*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016;
- FIGORENTINO S., *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Salerno – Benevento, 1996;
- FRANSONI G., *Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento*, in *Rass. trib.*, I, 2017;
- FRANSONI G., *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in *Rass. trib.*, 2010;
- FRANSONI G., *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di) *Il diritto tributario*, Torino, 2012;
- GABRIELE F., *Diritti sociali, unità nazionale e risorse (in)disponibili: sulla permanente violazione-inattuazione della parte prima (quella "intoccabile") della Costituzione*, in *Rivista AIC*, fasc. n. 3, 2013;
- GALLI E. – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, *Riv. dir. trib.*, 2017;
- GALLO F., *Elusione fiscale (dir. trib.)*, in *Enc. Dir., Annali X*, 2017;
- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015;
- GALLO F., *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giust. cost.*, II, 1984;
- GAVAZZI G., *Effettività (principio di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Vol. XII, Roma, 1988;
- GEMMELL N. – J. HASSELDINE, *The tax gap: a methodological review*, Working papers in public finance, 2012;
- GERELLI E., *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1997;
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. trib. on line*, 28 marzo 2022;
- GIOVANNINI A., *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010;
- GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in *Corr. giur.*, 2019;
- GONZALES GARCIA E., *La cosiddetta "evasione fiscale legittima"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974;
- GROSSO C.F., *L'evasione fiscale*, Torino, 1980;
- HELSEN A., *Diritto Tributario*, Milano, 1956;
- INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4, I, 2016;
- IRTI N., *Significato giuridico dell'effettività*, Napoli, 2009;

- JOHNSON S. – D. KAUFMANN – P. ZOIDO-LOBATÓN, *Regulatory Discretion and the Unofficial Economy*, *The American Economic Review*, 1998;
- LECCESE A., *Le basi morali dell'evasione fiscale*, Viterbo, 2007;
- LOVISOLO A., *Evasione ed elusione tributaria*, in Enc. Giur. Treccani, XIII, 1989;
- LUPI R., (voce) *Evasione fiscale*, in *Il diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, diretta da Patti S., vol. 6, Milano, 2007;
- LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e sanzioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2004;
- LUPI R., *Evasione fiscale e diversa riferibilità della capacità economica*, in *Rass. trib.*, 2007;
- LUPI R., *Evasione fiscale. Paradiso e inferno. Teoria della tassazione economico aziendale e delle sue disfunzioni in Italia*, Milano, 2008;
- LUPI R., *Manuale di evasione fiscale. Conoscerla per contrastarla*, Roma, 2020;
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988;
- MARCHESELLI A., *Equivoci e prospettive della elusione tributaria tra principi comunitari e principi nazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2010;
- MARCHESELLI A., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012;
- MARÈ M., *L'evasione in Italia e nei paesi OCSE: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996;
- MARELLO E., *Elusione ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010;
- MARINI G., *L'evasione da riscossione nei reati tributari*, in *Libro dell'anno Treccani*, Roma, 2014;
- MARONGIU G., *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2009;
- MICELI R., *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono IVA e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2010;
- MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016;
- MICELI R., *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in *Scritti in onore del prof. Vincenzo Atripaldi*, Napoli, 2010;
- MICELI R., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in A Fantozzi (a cura di) *Il diritto tributario*, Milano, 2012;
- MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012;
- MICELI R., *La disciplina dei termini nello stato di emergenza COVID -19. Si amplifica la crisi della legislazione*, *GT*, fasc. 10, 2021;
- MICELI R., *Sanzione amministrativa*, in *Enc. Giuridica treccani online*, 2014;
- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009;

- MICHELI G.A., *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in Riv. dir. fin., I, 1976;
- MONTICELLI A., *Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche*, SIDE WP, 2005;
- MORSELLI E., *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937;
- NUSSI M., *La normativa antielusiva all'approdo statutario*, in Dir. proc. trib., 2016;
- OECD, *Italy's tax administration*, in (<https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governanceaspects.pdf>);
- OECD, *Measuring the Non-Observed Economy: a Handbook*, Paris, 2002;
- OECD, *Rapporto tax administration del 2015* (<https://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-2015-information.pdf>);
- PARLATO A., *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000;
- PARLATO A., *Tecniche e ragionevolezza nella legge tributaria*, in *Per un nuovo ordinamento tributario. Atti del Convegno per i 90 anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2019;
- PEDONE A., *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979;
- PICCIAREDDA F., *Condono (dir. trib.)*, in Enc. Giur., VIII, Roma, 1988;
- PIOVANI P., *Effettività (principio di)*, in Enc. Dir. Vol., XIV, Milano, 1965;
- PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia in tema di IVA*, in Riv. dir. trib., IV, 2007;
- PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010;
- PREZIOSI C., *Il condono fiscale*, Milano, 1987;
- PURI P., *Illecito fiscale*, in *Digesto comm.*, VI, Milano, 1990;
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- ROSSI M., *Il problema storico della riforma fiscale italiana*, in *Italia contemporanea*, n. 170, 1988;
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;
- SALVINI L., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, vol. 5, Milano, 2006;
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000;
- SAMMARTINO S., *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in Riv. dir. finanziario, I, 1985;
- SANTORO A., *L'evasione fiscale*, Bologna, 2010;
- SANTORO A., *L'evasione fiscale*, in G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2013;
- SCHMOLDERS G., *Fiscal Phycology: a new branch of Public finance*, in *National tax Journal*, 1959;
- SCHNEIDER F. – D. H. ENSTE, *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*, in *Journal of economic literature*, vol. 38, n. 1, march, 2000;

- SCHNEIDER F., *The Shadow Economies of Western Europe*, *Journal of the Institute of Economic Affairs*, 1997;
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001;
- SELIGMAN E.R., *The shifting and Incidence of Taxation*, in *Economic Journal*, 1899;
- STAFANI G., *Corso di finanza pubblica*, Padova, 1970;
- STRIANESE L., *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014;
- STUMPEL B., *The disguised Tax burden: Compliance cost of business-men and professionals*, in *National Tax Journal*, 1966;
- TABELLINI P.M., *L'elusione fiscale*, Milano, 1988;
- TAGLIACOZZO A., *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, Bari, 1986;
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006;
- TREMONTI G., *Le cause e gli effetti politici della prima crisi globale*, in *Riv. dir. fin.*, I, 2010;
- TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013;
- VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012;
- VETTORI G., *Effettività delle tutele (diritto civile)*, in *ED – Annali X*, 2017;
- VETTORI G., *L'attuazione del principio di effettività: chi e come*, *Saggi*, in *Persona e mercato*, 2017;
- VISCO V., *Evasione fiscale e contrasto all'evasione fiscale in Italia: reticenze, resistenze ed ipotesi di intervento*, in *Riv. trib. dir. trib.*, 2015;
- VISCO V., *Evasione fiscale*, in *Digesto IV, Sez. Commerciale*, Torino, 1990;
- VITALETTI G., *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013;
- WILLIAMS C.C. – J. WINDEBANK, *Black Market Work in the European Community: Peripheral Work for Peripheral Localities?*, *International Journal of Urban and Regional Research*, 1995;
- ZIZZO G., *Abuso del diritto, scopo di risparmio di imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008.