

## CONSIDERAZIONI IN ORDINE AD UNA RECENTE RICERCA SULLA EVASIONE FISCALE IN ITALIA

di Pietro Boria\*

SOMMARIO: 1. Un recente lavoro di ricerca scientifica. – 2. La residualità dello studio dell'evasione fiscale quale fenomeno dell'ordinamento giuridico. – 3. La congetturalità della dimensione quantitativa dell'evasione fiscale. – 4. I dati ufficiali dell'evasione fiscale in Italia secondo il metodo *top down*. – 5. Il metodo *bottom up* come dato logico di partenza della ricerca. – 6. La ricostruzione dell'evasione fiscale per le principali categorie di contribuenti. – 7. I risultati del contrasto all'evasione fiscale nell'esperienza recente dell'ordinamento italiano. – 8. La ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale in Italia porta a risultati significativi diversi rispetto quelli ufficiali. – 9. La ricostruzione del gettito complessivo dei tributi erariali in Italia. – 10. (segue) Confronto dell'evasione fiscale nei termini risultanti dalla ricerca con i dati generali del gettito tributario. – 11. Ragioni del dato ufficiale: la necessità di stigmatizzare l'evasione sul piano simbolico, prima ancora di un contrasto effettivo sul piano tecnico. – 12. Gli effetti della diversa ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale incidono sulla configurazione del patto sociale.

**Abstract:** Il contributo espone i risultati ottenuti all'esito di un recente lavoro di ricerca scientifica concernente una ricostruzione innovativa del fenomeno dell'evasione fiscale nella prospettiva del diritto tributario e della finanza pubblica, 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*.

La rappresentazione abnorme ed eccessiva dell'evasione fiscale conseguente all'adozione del metodo *top down* da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze determina effetti collaterali e risvolti negativi sulla tenuta del patto sociale.

**Abstract:** This paper presents the results obtained from a recent scientific research concerning an innovative reconstruction of the phenomenon of tax evasion from the perspective of tax law and public finance, according

\* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

to a different methodology than that applied in the official documents adopted by the Tax Administration to estimate the quantitative dimension of the phenomenon itself.

Tax evasion in Italy reconstructed with the *bottom up* method (adopted in this research) shows a largely different scope compared to that officially determined in public accounting documents through the *top down* method.

The abnormal and excessive representation of tax evasion following the adoption of the *top down* method by the Ministry of Economy and Finance determines collateral effects and negative implications on the stability of the social pact.

## 1. Un recente lavoro di ricerca scientifica

Di recente è stato pubblicato un volume collettaneo dal titolo “*Evasione fiscale in Italia. Uno studio sulla dimensione giuridica e sulla portata quantitativa*”, che rappresenta il risultato di un lavoro di ricerca condotto dalla Cattedra di diritto tributario della Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma<sup>1</sup>.

Lo spunto di questa ricerca è stato suggerito da numerosi recenti interventi a contenuto empirico, giornalistici e/o di osservatori politico/istituzionali, che rilevano la mancanza di una ricostruzione analitica del fenomeno dell’evasione fiscale in Italia, soprattutto formulata con strumenti giuridici e mediante analisi del dato disaggregato micro-economico<sup>2</sup>.

Si è infatti presa progressivamente coscienza che l’evasione fiscale – in quanto fenomeno centrale della convivenza collettiva, suscettibile di alterare gravemente il patto sociale dello Stato-comunità – richiede una ricostruzione completa ed articolata (e non marginale o episodica come sovente effettuata dalla dottrina tributaristica)<sup>3</sup>.

La finalità principale della ricerca, come emerge chiaramente dal titolo dei vari contributi, concerne una ricostruzione – auspicabilmente innovativa – del fenomeno dell’evasione fiscale nella prospettiva del diritto tributario e della finanza pubblica.

---

<sup>1</sup> AA.VV. (a cura di P. Boria), *Evasione fiscale in Italia. Uno studio sulla dimensione giuridica e sulla portata quantitativa*, Napoli, 2022.

<sup>2</sup> Posso richiamare a tal riguardo l’intervento del Presidente del Consiglio On. Matteo Renzi in una nota trasmissione televisiva (*Otto e mezzo*, condotta da Lilly Gruber, ottobre 2015) che, pur guidando il Governo che aveva appena presentato l’allegato al NADEF sull’evasione fiscale in Italia, dichiarò che le cifre dell’evasione fiscale stimata dai documenti ufficiali erano decisamente “poco credibili”. Cfr. V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, Milano, 2017.

<sup>3</sup> Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale*, Roma, 2020.

L'obiettivo del lavoro di ricerca consiste così 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.

I contenuti dei vari contributi hanno riguardato diversi elementi concettuali della evasione fiscale e precisamente:

- la lotta all'evasione fiscale quale componente essenziale del patto sociale che vige all'interno dello Stato-comunità nell'esperienza attuale;
- la nozione di evasione fiscale anche in relazione alle fattispecie, contigue concettualmente, dell'elusione e dell'abuso del diritto in materia tributaria;
- la dimensione giuridica dell'evasione fiscale nell'ordinamento italiano;
- la scelta del metodo della ricostruzione empirica "che parte dal basso" (c.d. metodologia *bottom up*) quale premessa logica della ricostruzione innovativa del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia;
- l'analisi specifica delle principali categorie di contribuenti in una prospettiva settoriale e micro-economica e, conseguentemente, la ricostruzione della portata quantitativa dell'evasione fiscale in Italia
- la verifica dei risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale operata in Italia in base a soluzioni normative e attività di accertamento;
- la dimensione dell'evasione da riscossione;
- il contrasto all'evasione internazionale negli scenari attuali della competizione fiscale sleale tra Stati.

In data 19 maggio 2023 si è tenuto a Roma, presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma, un convegno nazionale a cui hanno partecipato illustri relatori sul tema della ricerca, al fine di analizzare, ragionare e discutere del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia. Alcuni dei contributi predisposti in tale occasione vengono pubblicati in questo numero della Rivista di Dottrina Fiscale.

## **2. La residualità dello studio dell'evasione fiscale quale fenomeno dell'ordinamento giuridico**

L'evasione fiscale costituisce un fattore conformativo indissolubile e nucleare dell'ordinamento tributario. Ed invero, tutta la fase dell'attuazione dei tributi è denotata dalla adozione di tecniche normative e meccanismi procedurali volti a contrastare il rischio dell'evasione fiscale (nelle sue varie forme).

Così, a titolo di mera indicazione esemplificativa:

- la disciplina dell'autotassazione (obblighi strumentali e dichiarazione tributaria) è funzionale a predisporre un assetto regolatorio che consente di fare emergere fisiologicamente la ricchezza imponibile e quindi allontanare strutturalmente il rischio dell'evasione fiscale;
- i poteri istruttori e la fase del procedimento amministrativo evidentemente sono diretti a verificare la correttezza delle condotte tenute dai contribuenti al fine di individuare possibili violazioni agli obblighi tributari;
- metodi di accertamento e presunzioni legali vanno a comporre "l'armamentario" logico-giuridico di cui viene dotata l'amministrazione finanziaria per scoraggiare fenomeni evasivi (o comunque per fornire prove contro comportamenti fortemente "a rischio" di evasione);
- la riscossione, e specialmente la procedura coattiva di recupero dei crediti tributari, vale a rendere efficace concretamente l'acquisizione dei flussi finanziari in favore dell'ente impositore, minimizzando la perdita di entrate a seguito di ritenenza del contribuente;
- le sanzioni, amministrative e penali, rappresentano lo strumento più efficace di deterrente, e quindi di prevenzione, per contrastare l'evasione fiscale;
- il contenzioso tributario permette la tutela dei diritti di ciascuna parte, contribuente e amministrazione finanziaria, e quindi costituisce il contesto processuale per determinare la portata del fenomeno evasivo con minore approssimazione possibile.

La centralità del fenomeno evasivo nell'ordinamento tributario si scontra però con la scarsa attenzione rivolta dalla dottrina allo studio del fenomeno stesso.

La tradizione dottrinale del diritto tributario ha riservato infatti uno spazio decisamente marginale all'analisi dell'evasione fiscale, sia sotto il profilo della fenomenologia giuridica (e quindi delle varie fattispecie di violazione degli obblighi tributari), sia sotto il profilo quantitativo (con riguardo cioè alla dimensione numerica dell'evasione fiscale)<sup>4</sup>.

Soltanto nello studio del diritto penale-tributario sono stati esaminati dalla dottrina e dalla giurisprudenza le fattispecie di violazione degli obblighi tributari, soprattutto al fine di ricostruire i termini giuridici dei reati fiscali, ma non certo per determinare la portata delle condotte evasive<sup>5</sup>.

Nella maggior parte dei commenti sistematici e generali del diritto tributario l'evasione è raffigurata come una condotta, deprecabile sul piano etico

<sup>4</sup> Cfr. in tal senso R. LUPÌ, *op. cit.*, pp. 62 ss.

<sup>5</sup> Vedi, senza pretese di esaustività, C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980; AA.VV. (a cura di R. Lupi), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Milano, 2000; AA.VV. *Fisco e reato*, Ospedaletto (Pisa) 2016.

oltreché suscettibile di produrre la reazione ordinamentale, i cui contorni giuridici ed economici sono lasciati indeterminati e non meglio precisati<sup>6</sup>.

Ne deriva così un “senso di vuoto” rispetto all’inquadramento giuridico ed economico del fenomeno evasivo che sembra opportuno provare a riempire con qualche considerazione giuridica e con possibili spunti ricostruttivi (e che quindi costituisce il senso sistematico di questa ricerca).

### 3. La congetturalità della dimensione quantitativa dell’evasione fiscale

Anche alla luce della residualità dello studio del fenomeno evasivo, la dimensione quantitativa dell’evasione fiscale in Italia costituisce una sorta di “nebulosa”. È ricorrente nella letteratura economica la difficoltà di definire la portata dell’evasione, sia con riguardo all’ammontare effettivo sia con riferimento alla distribuzione<sup>7</sup>.

Ed invero, gli studi che sono stati condotti sul tema evidenziano l’inevitabile congetturalità in ordine alla dimensione quantitativa del fenomeno evasivo, riconducibile ad alcune ragioni di fondo:

- l’economia “sommersa”, che costituisce il presupposto logico dell’evasione fiscale (perlomeno per la parte largamente maggioritaria, assumendo un carattere marginale l’elusione tributaria che produce una riqualificazione giuridica di dati formalmente acquisiti e conosciuti dall’amministrazione finanziaria) è per definizione un fenomeno “non osservato” (e quindi non puntualmente conosciuto)<sup>8</sup>;
- i dati statistici sull’economia sommersa non derivano pertanto da elementi certi e puntuali, frutto cioè di analisi specifiche e dettagliate<sup>9</sup>; piuttosto, i dati sull’economia sommersa sono determinati necessariamente in base a stime e valutazioni su fenomeni “invisibili”<sup>10</sup>;
- la tecnica di ricostruzione estimativa di fenomeni “invisibili” non può

<sup>6</sup> Vedi G. TREMONTI, *La fiscalità industriale*, Bologna, 1988; R. LUPI, *Evasione fiscale: paradiso e inferno*, Milano, 2008; ID., *Manuale di evasione fiscale*, op. cit.

<sup>7</sup> Cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati*, Bologna, 1979, p. 23; V. VISCO, *Evasione fiscale*, in *Dig. IV. Sez. Comm.*, Torino, 1990, pp. 298 ss.; A. SANTORO, *L’evasione fiscale*, Bologna, 2010, pp. 30 ss.

<sup>8</sup> Vedi a tal proposito F. SCHNEIDER, C. WILLIAMS, *The shadow economy*, London, 2013; F. SCHNEIDER, A. BUEHN, *Shadow economy: estimation, methods, problems, results and open questions*, in *Open Economics*, 2017;

<sup>9</sup> Cfr. B. CONTINI, *Lo sviluppo di un’economia parallela*, Milano, 1979; F. FORTE, *I conti dell’economia sommersa*, in *Mondoperaio*, 1979; M. DEAGLIO, *Economia sommersa e analisi economica*, Torino, 1985; G. ROMA, *L’economia sommersa*, Roma-Bari, 2001.

<sup>10</sup> Si tratta di un passaggio logico che è evidentemente espresso anche nelle relazioni di ISTAT *L’economia non osservata nei conti nazionali*, che riguardano gli anni recenti.

che consistere di una metodologia presuntiva e congetturale, diretta a stabilire una relazione inferenziale tra elementi cognitivi (ed in particolare una connessione logica in base alla quale si desumono fatti noti da fatti ignoti).

L'evasione fiscale, in quanto determinata da fatti ignoti (l'economia sommersa) richiede quindi strutturalmente il ricorso a metodi congetturali da applicare ad una base empirica per la relativa determinazione<sup>11</sup>.

D'altro lato, le metodologie congetturali possono assumere diversa portata e distinto fondamento logico<sup>12</sup>.

#### 4. I dati ufficiali dell'evasione fiscale in Italia secondo il metodo top down

La scelta del metodo da utilizzare per la misurazione dell'evasione fiscale rappresenta un tema fortemente dibattuto in dottrina.

La letteratura economica è solita raggruppare le metodologie di stima dell'evasione in due macro-categorie<sup>13</sup>:

- le metodologie di tipo deduttivo (definite anche *top down* o indirette);
- le metodologie di tipo induttivo (definite anche *bottom up* o dirette).

Il metodo *top down* si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macro-economico (solitamente rappresentato dai flussi finanziari desunti dalla contabilità nazionale), utilizzato per determinare una base imponibile teorica rispetto alla quale confrontare la base imponibile dichiarata dalla platea dei contribuenti. Il *tax gap* viene individuato in relazione al risultato differenziale prodotto da queste due grandezze.

A livello internazionale i modelli basati su indicatori macro-economici risultano tra quelli maggiormente utilizzati, in quanto si fondano su metodologie di agevole adozione, poiché basate su modelli statistici, sull'impiego di dati informativi facilmente reperibili e in definitiva su procedure di calcolo standardizzate; essi, pertanto, rendono più semplice il confronto tra stime riferite a orizzonti temporali e a contesti territoriali differenti.

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* delle imposte dirette e indirette.

<sup>11</sup> Vedi V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, cit., pp. 41 ss. ed in specie p. 51 dove si fa riferimento a "measurement without a theory".

<sup>12</sup> Vedi V. VISCO, *Evasione fiscale*, cit., pp. 298 ss. Cfr. altresì A. ALESINA, M. MARÈ, *Evasione e debito*, in AA.VV. (a cura di A. Monorchio), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996.

<sup>13</sup> Cfr. A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit.; V. VISCO, *Colpevoli evasioni*, cit., pp. 59 ss.

A partire dal 2015, la ricostruzione ufficiale dell'evasione fiscale in Italia è svolta nella Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (NADEF), nell'Allegato denominato per l'appunto “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*”. In tale documento ufficiale di contabilità pubblica viene riportata una ricostruzione dell'evasione fiscale in base a stime di origine deduttiva, connotate da una (riconosciuta) approssimazione. La portata dell'evasione fiscale non rappresenta infatti il risultato di una verifica empirica, anche compiuta mediante indagini campionarie, bensì è individuata secondo valutazioni di rischiosità circa la potenziale violazione degli obblighi tributari da parte dei contribuenti<sup>14</sup>.

Nel suddetto documento allegato al NADEF sono formulati i risultati sintetici dell'evasione fiscale in Italia, riassunti nella seguente tabella.

Tipologia di Imposta	2015	2016	2017	2018	M E D I A 2015-17*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.204	4.103	4.338	N.D.	4.215
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.182	33.949	32.303	31.647	32.811
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	780	768	799	N.D.	782
IRES	8.015	9.013	9.007	8.915	8.678
IVA	35.887	35.458	36.801	33.322	36.048
IRAP	5.485	4.992	5.226	5.069	5.234
LOCAZIONI	1.275	676	729	393	924

<sup>14</sup> Nell'Allegato al NADEF, pur trattandosi di documento molto corposo, non sono spiegati gli assunti del calcolo statistico. Indicazioni sommarie in tal senso possono vedersi in V. Visco, *Colpevoli evasioni*, cit., pp. 62 ss.

CANONE RAI	1.008	240	225	239	491
ACCISE sui prodotti energetici	1.430	1.611	2.077	1.490	1.706
IMU	5.113	4.989	4.872	4.869	4.991
<b>Totale entrate tributarie</b>	<b>95378</b>	<b>95889</b>	<b>96376</b>	<b>N.D.</b>	<b>95881</b>

## 5. Il metodo bottom up come dato logico di partenza della ricerca

Nella percezione sempre più diffusa il metodo *top down* non produce un dato quantitativo affidabile su cui costruire effettivi percorsi di risanamento della finanza pubblica<sup>15</sup>.

La dottrina economica (sia nazionale che internazionale) ha più volte dimostrato l'elevato grado di approssimazione dell'utilizzo di tale approccio metodologico nelle stime ufficiali, in considerazione dell'eccessiva indeterminazione che lo caratterizza. Si pensi ad esempio al fatto che i dati di contabilità nazionale sui redditi spesso vengono prodotti in maniera non del tutto indipendente rispetto alle informazioni relative alla ricchezza riportata nelle dichiarazioni dei contribuenti, dando luogo a numerose ed evidenti imprecisioni, che rendono di fatto non utilizzabili tali informazioni per la stima della base imponibile generale.

Ulteriore punto di debolezza dell'approccio metodologico *top down* è stato ravvisato nell'impossibilità di procedere ad una disaggregazione delle stime in relazione alle differenti articolazioni del fenomeno dell'evasione nei vari segmenti dei contribuenti. In altri termini, l'eccessiva semplificazione che contraddistingue tale approccio rischia di originare stime lontane dalla realtà fattuale, impedendo l'effettiva comprensione del fenomeno evasivo e l'elaborazione di efficaci strategie di contrasto.

Diversamente, l'approccio metodologico di tipo *bottom up* si basa sull'utilizzo di fonti informative di cui l'Amministrazione è in possesso e/o di dati micro-economici e settoriali di origine statistica. Si tratta di un metodo a carattere empirico, fondato su elementi conoscitivi ricavati da informazioni ottenute e/o desunte dai contribuenti (famiglie e imprese) e sui risultati delle attività di verifica fiscale. Seppur incapaci di misurare lo sviluppo e la cre-

<sup>15</sup> In via puramente esemplificativa vedi G. BORTOLUSSI, *Evasori d'Italia*, Milano, 2012, pp. 110 ss.

scita del fenomeno evasivo nel lungo periodo, tale approccio metodologico presenta il vantaggio di fornire una ricostruzione dettagliata e specifica in relazione alle attività e ai soggetti, differenziandoli per categorie e segmenti di mercato.

Ne sono esempio le indagini campionarie su bilanci, spese e forza lavoro, utilizzate in un gran numero di Paesi e sviluppate a livello disaggregato su famiglie e imprese, e il metodo dell'auditing fiscale adottato negli Stati Uniti dall'IRS per stimare l'economia sommersa mediante il confronto tra le entrate fiscali dichiarate e quelle accertate con le verifiche a campione. Il metodo *bottom up* garantisce così migliore aderenza al dato reale, in quanto basato su informazioni più dettagliate rispetto a quelle che si otterrebbero in applicazione dei metodi indiretti. (o *top down*).

Nonostante la maggiore complessità di realizzazione, è stato dimostrato come i metodi di tipo *bottom up* rappresentino il passaggio logico preferenziale per ottenere “stime puntuali dei tassi di evasione per livelli di reddito e categorie di individui/famiglie sulla base di specifiche caratteristiche personali, familiari e territoriali [e al contempo di] produrre risultati da utilizzare come *input* nei modelli di micro simulazione *tax-benefit* per sviluppare analisi distributive e valutazioni di *policy* che considerano l'evasione fiscale”<sup>16</sup>. Al contrario, il metodo *top down* sembra produrre risultati di maggiore approssimazione, sovra o sotto stimando il fenomeno dell'evasione fiscale che si intende analizzare.

Un'efficace lotta all'evasione richiede l'effettiva conoscenza del fenomeno evasivo, e suggerisce l'abbandono di metodi di calcolo, come quelli *top down*, basati su assunzioni eccessivamente teoriche, per accogliere con maggior favore metodi di tipo *bottom up*, che permettono di acquisire dati e informazioni utili alla conoscenza del fenomeno stesso dal punto di vista qualitativo e quantitativo<sup>17</sup>.

Ne discende pertanto la preferenza logica per la metodologia *bottom up*, in quanto suscettibile di fornire una rappresentazione dell'evasione fiscale dotata di una affidabilità superiore, determinata sulla base di informazioni dettagliate e su stime empiricamente accurate.

## 6. La ricostruzione dell'evasione fiscale per le principali categorie di contribuenti

Al fine di provare ad operare una diversa ricostruzione del fenomeno evasivo in Italia, in questo lavoro di ricerca si è così tentato di stimare il *tax*

<sup>16</sup> In questi termini, Allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2020, 86.

<sup>17</sup> Su questo tema cfr. A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, cit., pp. 110 ss.

*gap* delle imposte dirette applicando il metodo *bottom up*. La scelta di limitare l'indagine all'ambito delle imposte dirette<sup>18</sup> è dovuta alla complessità di raccogliere adeguati elementi statistici per altri settori tributari.

Tale ricostruzione ha un contenuto di tipo empirico-induttivo, in quanto è stata effettuata in relazione a singole categorie di contribuenti sulla base di dati micro-economici di fonte statistica, resi disponibili dall'Istat, dal Ministero dell'Economia e delle finanze, dall'Agenzia delle Entrate e da talune associazioni di categoria.

In particolare, la ricostruzione quantitativa si è basata su un'analisi della presumibile evasione fiscale per specifiche categorie di contribuenti. La percentuale di evasione è stata calcolata in modo differente per tali categorie, con percentuali ridotte laddove le modalità tecniche della riscossione tributaria riducono sensibilmente le possibilità di un'evasione (ad es. per i lavoratori dipendenti per i quali viene adottata la tecnica del sostituto d'imposta), e con percentuali maggiori per le categorie riconoscibili per maggiore pericolosità fiscale (attribuendo risalto così a professionisti, commercianti e artigiani che intrattengono frequenti relazioni economiche con consumatori finali e si pongono quindi al di fuori del circuito dei rapporti tra soggetti passivi Iva).

Così, si è ritenuto ragionevole attribuire a queste categorie di contribuenti una percentuale di evasione in termini mediani stimata su base congetturale-empirica, che potesse possa comprendere l'evasione più rilevante realizzata da alcuni di essi – maggiore della percentuale di riferimento – con quella attribuibile ai contribuenti più virtuosi – presumibilmente inferiore alla percentuale di riferimento. Ed invero, tale approssimazione della percentuale di evasione trova giustificazione nella massima di esperienza comune secondo la quale vi sono contribuenti che – seppur appartenenti alle categorie a maggior rischio – non evadono per nulla e altri che, al contrario, presentano una propensione all'evasione indubbiamente più elevata rispetto alla percentuale di riferimento.

Alla luce di quanto esposto, si riportano nel seguente grafico i risultati numerici cui la presente ricerca è pervenuta.

---

<sup>18</sup> Nella statistica di contabilità pubblica si considerano incluse nelle imposte dirette i seguenti tributi: Irpef, Ires e Irap.

Categoria di contribuenti	Numero totale di contribuenti (circa)	Potenziali evasori	Percentuale stimata evasione	Reddito medio di categoria	Stima induttiva evasione
Lavoratori dipendenti privati	15 milioni	1,5 milioni	5%	23.000	465 milioni
Lavoratori dipendenti pubblici	3,5 milioni	350.000	10%	33.000	440 milioni
Altri lavoratori	1,8 milioni	600.000	30%	7.000	160 milioni
Pensionati	16 milioni	800.000	5%	30.000	455 milioni
Lavoro nero	3,1 milioni	150.000	100%	12.000	205 milioni
Lavoratori Autonomi	1,4 milioni	120.000	30%	52.951	1.235 milioni (Irpef + Iva)
Commercio / Servizi	2 milioni	800.000	30%	20.000	2.545 milioni (Irpef + Iva)
Artigiani	1,5 milione	450.000	30%	21.000	1.400 milioni (Irpef + Iva)
Settore agricolo	425.000	85.000	20%	13.000	255 milioni
Società + enti	1,4 milioni	140.000	30%	87.000	1.820 milioni
<b>TOTALE</b>					8.980 milioni

Applicando la metodologia *bottom up* per le categorie di contribuenti summenzionate, si evince così che il totale di evasione fiscale stimata risulta complessivamente pari a circa 9 miliardi di euro.

Categoria di contribuenti	Numero contribuenti	Stima evasione Metodo bottom up	Stime ufficiali di evasione (NADEF 2017)	Scostamento
Lavoro dipendente e pensionati	39 milioni (incluso lavoro nero)	1.725 milioni (Irpef)	4.340 milioni (Irpef)	- 2.615 milioni - 60%
Autonomi (professionisti + imprese)	5 milioni	5.180 milioni (Irpef + Iva + Irap)	32.300 milioni (Irpef) + 27.000 milioni (Iva) + 700 milioni (Irap)	- 54.820 milioni - 91%

Società + enti	1,4 milioni	1.800 milioni (Ires + Iva + Irap)	9.000 milioni (Ires) + 9.000 (Iva) + 4.300 (Irap)	- 24.800 milioni - 92%
Settore agricolo	425.000	255 milioni	145 milioni	+ 100 milioni + 70%
<b>TOTALE</b>		8.980 milioni	86.785 milioni	- 77.805 milioni

Sulla base dei dati enunciati nella presente ricerca, è evidente che l'ammontare dell'evasione fiscale in Italia risulta considerevolmente più ridotta di quelle indicata nelle fonti ufficiali (quantificabili in 86.785 milioni di euro). In termini di prima approssimazione ne consegue che il dato dell'evasione fiscale determinata col metodo *bottom up* risulta essere pari al 10,3% rispetto a quella ufficiale determinata nella contabilità nazionale (con uno scarto di circa il 90% rispetto ai dati del NADEF).

Come ricordato in altra parte di questo lavoro, è appena il caso di precisare che non viene considerata nell'ambito del fenomeno evasivo la ricchezza prodotta tramite attività criminali, in quanto carente degli elementi giuridici richiesti dal presupposto d'imposta (e quindi non riferibile *stricto sensu* all'evasione fiscale).

## 7. I risultati del contrasto all'evasione fiscale nell'esperienza recente dell'ordinamento italiano

La ricostruzione del fenomeno evasivo attraverso il metodo *bottom up* – come delineata nel paragrafo precedente, attraverso l'analisi empirica di rilevanti categorie di contribuenti – trova una significativa conferma anche dai risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale realizzata sulla base di meccanismi normativi e dell'attività di accertamento.

A tal riguardo si possono assumere i dati emergenti dalle seguenti tabelle:

Tabella riassuntiva dati evasione di professionisti e imprese	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Evasione stimata di imprese e autonomi secondo studi di settore	7.192	7.759	7.958	8.105	8.000	8.000

<b>Evasione stimata imprese e autonomi secondo attività di accertamento</b>	5.558	4.636	3.982	5.119	5.389	6.237
<b>Evasione IVA imprese e autonomi secondo fatturazione elettronica</b>	2.5 <sup>19</sup>	2.5	2.5	2.5	2.5	2.5
<b>Evasione stimata mediante riscossione coattiva</b>	4.1	4.4	4.8	7.4	5.7	5.1
<b>DATO MEDIO EVASIONE</b>	4.83	4.82	4.81	5.78	5.39 <sup>20</sup>	5.45 <sup>21</sup>

Per le annualità nelle quali sussistono dati ufficiali in relazione a ciascuno dei profili esaminati, si evince un dato medio di tributi evasi da parte di professionisti e imprese, ricostruiti secondo una metodologia induttiva (metodo *bottom up*), che risulta essere pari a circa 5 miliardi di euro.

<b>Tabella evasione imprese/ professionisti – confronto tra metodo bottom up e metodo top down</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Stima evasione imprese e autonomi secondo dati ufficiali (metodo top-down)	41.325	40.197	42.962	41.310	40.562	40.760
Stima evasione imprese e autonomi secondo ricostruzione empirica (metodo bottom-up)	4.83	4.82	4.81	5.78	5.39	5.45

<sup>19</sup> Il dato relativo all’IVA recuperata da fatturazione elettronica (e quindi equiparata per esemplificazione a IVA evasa), sebbene sia riferibile solo agli anni 2019/2020, può essere per approssimazione ritenuto costante anche nelle annualità pregresse.

<sup>20</sup> Stima non disponibile atteso che mancano i dati relativi agli studi di settore.

<sup>21</sup> Stima non disponibile atteso che mancano sia i dati relativi agli studi di settore che accertamento da lavoro autonomo.

Rapporto tra metodo bottom up e metodo top down	11.68%	11.99%	11.19%	13.99%	13.28%	13.37%
---	--------	--------	--------	--------	--------	--------

Alla luce del rapporto percentuale esposto nell'ultima tabella, emerge che negli anni 2014-2019 l'evasione fiscale determinata in base all'applicazione di una metodologia induttiva di ricostruzione del dato (c.d. *metodo bottom-up*) risulta essere pari ad un valore compreso tra il 12% ed il 13% del totale dell'evasione stimata secondo una metodologia deduttiva (c.d. *metodo top-down*) adottata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Come risulta evidente, si tratta di un dato quantitativo non lontano (anzi, significativamente contiguo) rispetto alla ricostruzione del fenomeno evasivo sopra determinata col metodo *bottom up* (che si è visto nel paragrafo precedente ammontare, per una serie di categorie di contribuenti, a circa il 10% delle stime ufficiali dell'evasione).

Semmai va evidenziato che la costanza e la ripetitività del dato dell'accertamento tributario nel corso degli ultimi anni (dal 2014 al 2019) stanno ad indicare che la politica di contrasto all'evasione – perseguita con strumenti sempre più pervasivi (attraverso indicatori parametrici e meccanismi di controllo digitale) – produce un risultato tendenzialmente omogeneo. Se ne può dedurre un elemento di grande significatività sul piano concettuale: appare infatti logico ritenere che la continuità della materia imponibile scoperta attraverso l'accertamento tributario costituisca la parte rilevante del fenomeno evasivo e, dunque, fornisca un adeguato indice della portata quantitativa dell'evasione fiscale in Italia<sup>22</sup>.

In buona sostanza si può così ribaltare un concetto espresso di frequente nella letteratura economica (e nei ragionamenti di politica tributaria):

- la politica di contrasto al fenomeno evasivo, fortemente strutturata nell'attuale ordinamento tributario, non colpisce una ridotta e limitata parte delle fattispecie di violazione degli obblighi tributari;
- al contrario, attraverso i meccanismi normativi e l'accertamento tributario viene individuata e contrastata la parte prevalente dell'evasione fiscale;

<sup>22</sup> È questo un passaggio logico su cui vale la pena soffermarsi: l'incisività delle misure normative amministrative dirette a contrastare il fenomeno evasivo dovrebbe lasciare intendere che la gran parte delle condotte trasgressive dei contribuenti possano (e debbano) essere individuate dalle autorità fiscali e assoggettate ad azioni di recupero. Ragionevolmente, soltanto una parte marginale di tali condotte possono infatti sfuggire agli strumenti di controllo (sempre più automatico e digitale) esteso alla generalità dei contribuenti.

Va quindi cambiato l'approccio usuale rivolto alla politica di contrasto all'evasione fiscale: i risultati ottenuti da tale politica non indicano una quota minoritaria del fenomeno, bensì esprimono il nucleo principale del fenomeno stesso.

- pertanto, l'ammontare dell'evasione determinato attraverso la suddetta politica di contrasto vale a rappresentare la dimensione complessiva del fenomeno.

## 8. La ricostruzione del dato quantitativo dell'evasione fiscale in Italia porta a risultati significativi diversi rispetto quelli ufficiali

Sulla base dei risultati sopra esposti possono riepilogarsi i seguenti passaggi logici:

- la scelta del metodo della ricostruzione empirica "che parte dal basso" (c.d. metodologia *bottom up*) è stato posto quale premessa logica della ricostruzione innovativa del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia, distaccandosi rispetto al metodo puramente congetturale "che parte dall'alto" (c.d. metodologia *top down*) adottato nella determinazione ufficiale operata nei documenti ufficiali di finanza pubblica;
- la ricostruzione empirica della portata quantitativa dell'evasione fiscale in Italia, condotta attraverso una analisi specifica delle varie categorie di contribuenti con riguardo alle principali imposte, ha fatto emergere nei segmenti statistici un dato complessivo del fenomeno evasivo pari a circa 8 miliardi (pari a circa il 10% del dato ufficiale per le medesime imposte);
- la verifica dei risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale realizzata in Italia in base a soluzioni normative (studi di settore e fatturazione elettronica) e attività di accertamento tributario con riguardo alle principali imposte conferma che il dato dell'evasione fiscale può essere stimato in misura ricompresa tra il 12% e il 13% del dato ufficiale (per le medesime imposte).

Tali dati riguardano le principali imposte (imposte dirette, Iva, Irap) che compongono il gettito tributario e concorrono largamente all'evasione fiscale (nei dati ufficiali del NADEF l'evasione delle principali imposte produce 88 miliardi su 96 miliardi della evasione fiscale complessiva e quindi circa il 92% del totale).

Volendo pertanto estendere la medesima percentuale sull'intero ammontare dell'evasione fiscale (e quindi anche per i tributi non considerati dall'analisi *bottom up*) ne deriva che l'evasione complessiva può stimarsi in un ammontare oscillante tra:

- 10 miliardi di euro (corrispondente approssimativamente al 10% individuato secondo l'analisi *bottom up*);
- 11,5 miliardi (corrispondente al 12% individuato secondo la stima derivante dall'attività di contrasto all'evasione).

Si tratta evidentemente di un risultato anche esso ottenuto in base ad una

metodologia congetturale, e quindi connotato da una evidente approssimazione intrinseca ad ogni metodo congetturale (pur se, almeno nelle premesse concettuali, dotata di un grado di affidabilità superiore al metodo *top down*).

Per questa ragione appare corretto concettualmente introdurre un fattore di riduzione del grado di approssimazione, per correggere inevitabili inesattezze e/o incongruenze; considerando la distanza che ricorre rispetto al dato ufficiale, tale fattore va inteso in senso incrementale, rettificando dunque in aumento il dato stimato dell'evasione fiscale attraverso la metodologia *bottom up*. Si è così pensato, in via prudenziale, di assumere un dato pari al 150% dell'evasione ricostruita in via empirica/analitica e pari al 130% dell'evasione stimata in base all'attività di contrasto.

Assumendo la dimensione quantitativa degli elementi suddetti si può dunque ritenere ragionevolmente che la portata dell'evasione fiscale in Italia sia pari a 15 miliardi di euro (e cioè, a circa il 15% della stima di evasione fiscale riportata in via ufficiale nel NADEF).

Come è stato indicato fin dalle premesse e più volte ribadito, siffatto risultato va considerato puramente congetturale, in quanto determinato secondo stime e valutazioni presuntive; in ogni caso, essendo stato determinato con una metodologia logicamente diversa rispetto a quella assunta nei documenti ufficiali (e cioè in base al metodo *bottom up* rispetto al metodo *top down* assunto nel NADEF), esso esprime una linea di tendenza significativamente diversa rispetto al risultato ufficiale esposto nei documenti di contabilità pubblica.

## 9. La ricostruzione del gettito complessivo dei tributi erariali in Italia

Il riconoscimento della portata dell'evasione fiscale va effettuato anche in relazione al quadro complessivo del sistema tributario ed all'andamento della pressione fiscale, e cioè del rapporto tra le entrate tributarie e la ricchezza complessiva del paese (misurata dal PIL)<sup>23</sup>.

La pressione fiscale italiana – considerata con riguardo al gettito dei tributi erariali, locali e dei contributi previdenziali – si colloca in una fascia relativamente ristretta (compresa tra il 40% ed il 43% del PIL), e mostra una dinamica variabile con periodi di diminuzione e periodi di crescita anche a distanza di un solo anno. Ciò induce a ritenere che la pressione fiscale è un dato a notevole mutevolezza temporale, presumibilmente in ragione dell'andamento non lineare dell'economia e dei conti pubblici.

Interessante peraltro è anche il confronto con la pressione degli altri

---

<sup>23</sup> Su questo tema cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, pp. 218 ss.

principali paesi europei nel corso degli ultimi decenni quale può desumersi dalla seguente tabella.

**TABELLA 1**

Stato	1980	1990	1995	2000	2018
Italia	18%	25%	27,5%	29,7%	42,2%
Germania	25,9%	23,7%	22,7%	24,7%	37,5%
Francia	23,7%	24%	24,1%	28%	46,2%
Regno Unito	27,5%	30,8%	28,2%	30,8%	36%
Spagna	13,7%	22,1%	20,6%	22,6%	39,5%
Media UE	24,8%	26,5%	25,4%	28,2%	34,3%

Fonte: ISTAT

Da questi dati si può notare che a partire dal 1990 la pressione fiscale italiana si è andata allineando con la pressione fiscale degli altri europei, andando anzi a superare la media UE nell'ultimo decennio. Va altresì rimarcato che l'andamento della pressione tributaria mostra in ciascun paese quella variabilità che si è osservata anche per l'Italia, a conferma della dipendenza dalle situazioni congiunturali che la rende fisiologicamente mutevole ed oscillante.

Appare poi significativa la distribuzione del gettito fiscale tra i vari tributi, come risulta dalla seguente tabella.

**TABELLA 2 – dati in milioni di euro**

Tributo	2017	2018	Variazione	variazione %
IRPEF	182.661	187.457	+ 4.796	+ 2,6%
IRES	35.246	32.646	- 2.600	- 7,3%
Imposte redditi di capitale	1.646	1.741	+ 95	+ **%
Registro	4.824	5.082	+ 258	+ 5,3%
Bollo	6.345	7.014	+ 669	+ 10,5%
IVA	129.595	135.292	+ 5.697	+ 4,3%
Accise oli min.	25.726	25.514	- 212	- 0,8%
Tabacchi	10.520	10.584	+ 64	+ 0,6%
Lotto/Giochi	6.507	14.045	+ 7.538	+ 115%
<b>Totale</b>	<b>403.070</b>	<b>419.375</b>	<b>+ 16.305</b>	<b>+ 4%</b>

Fonte: Ministero dell'Economia e delle finanze

È interessante rilevare che il tributo nettamente più importante sotto il profilo quantitativo è rappresentato dall'IRPEF che da solo garantisce un apporto pari a circa un terzo dell'intero gettito fiscale. Viene poi l'IVA che fornisce un apporto apprezzabilmente minore, ma comunque pur sempre assai consistente in valore assoluto. A notevole istanza si collocano l'IRE e le accise sugli oli minerali che riescono a fornire un contributo al gettito fiscale decisamente superiore alla media degli altri tributi.

Quanto all'andamento dei vari tributi si può notare come la crescita della maggior parte di essi risulti disomogenea e non allineata ai valori medi della crescita della pressione tributaria generale. Evidentemente ciascun tributo risente dell'andamento peculiare registrato nel periodo storico dalle fattispecie economiche assunte a presupposto di imposta.

È appena il caso di osservare che i contribuenti non sono in grado di ricostruire la destinazione dei tributi da essi pagati o comunque di individuare la partecipazione specifica alle spese pubbliche: a fronte della serie di servizi pubblici e di spese sostenute dagli enti impositori usualmente non viene destinata una quota specifica di entrate fiscali; vige infatti il principio dell'unità di bilancio, in conseguenza del quale gli impegni di spesa devono trovare una copertura nell'insieme delle entrate complessivamente considerate, quali risultano per l'appunto dal bilancio pubblico nella sua unitarietà.

## **10. (segue) Confronto dell'evasione fiscale nei termini risultanti dalla ricerca con i dati generali del gettito tributario**

Assumendo i dati di finanza pubblica sopra riportati si può verificare la dimensione quantitativa generale dell'evasione fiscale, quale risultante dalla ricostruzione effettuata nella presente ricerca secondo la metodologia *bottom up*.

In particolare:

- un'evasione fiscale complessiva stimata in 15 miliardi vale circa il 3% del gettito complessivo potenziale dei tributi;
- di converso, la tecnica dell'autotassazione vale a garantire il 97% del flusso potenziale di gettito erariale (420 miliardi di euro circa rispetto ad un potenziale di 435 miliardi di euro).

È decisamente evidente che, assumendo tali dati, il fenomeno dell'evasione fiscale in Italia assume una portata generale di carattere marginale rispetto alla dimensione complessiva del gettito tributario (e non certo significativa rispetto all'andamento funzionale del sistema della fiscalità di massa).

## 11. Ragioni del dato ufficiale: la necessità di stigmatizzare l'evasione sul piano simbolico, prima ancora di un contrasto effettivo sul piano tecnico

Ferme rimanendo la congetturalità dei metodi di valutazione dell'evasione fiscale e l'inevitabile approssimazione delle statistiche di finanza pubblica<sup>24</sup>, i contenuti della ricerca qui sintetizzata sembrano fare emergere un interrogativo di fondo: perché il dato ufficiale assume una consistenza quantitativa così elevata da apparire largamente difforme rispetto al dato che potrebbe raggiungersi attraverso una diversa metodologia di analisi? E perché non si propone perlomeno una soluzione intermedia (susceptibile di contemperare anche una diversa e più moderata ricostruzione) che possa apparire dotata di minore approssimazione?

A questo riguardo sembrano potersi prospettare diverse ipotesi di risposta:

- una evasione fiscale di ampia dimensione permette il ricorso ad una astrazione nei conti di finanza pubblica, e cioè la prospettiva di recuperare gettito erariale attraverso la politica di contrasto (dato che viene stabilmente riportato nelle manovre di bilancio degli ultimi anni)<sup>25</sup>;
- proporre un dato di larga evasione consente di “scaricare” la responsabilità delle criticità di finanza pubblica (ed in specie del disavanzo di esercizio riportato stabilmente negli ultimi decenni) su una platea di “invisibili colpevoli” (vale a dire gli evasori fiscali)<sup>26</sup>;
- inoltre, la rappresentazione di una evasione fiscale massiva e diffusa genera l'aspettativa di una riduzione prospettica del carico tributario futuro sui “contribuenti buoni”, in relazione all'auspicabile andamento favorevole della politica di contrasto al fenomeno evasivo<sup>27</sup>.

In questa prospettiva il dato ufficiale dell'evasione fiscale sembra potersi ascrivere a quei meccanismi istituzionali, frequenti nella finanza pubblica,

<sup>24</sup> Sul tema delle statistiche fiscali richiamo le osservazioni generali di P. SALIN, *La tirannia fiscale*, Paris, 1985, Macerata, 1996, trad. ital., pp. 178 ss., che stigmatizza l'uso dei dati statistici per fondare considerazioni di ordine puramente politico (o addirittura propagandistico).

<sup>25</sup> Si consideri che nella Relazione sull'evasione fiscale del NADEF 2021 si indica una prospettiva di recupero dell'evasione fiscale – da inserire nei proventi attesi del bilancio pubblico – pari nel 2022 al 5% del tax gap indicato (per un ammontare di oltre 5 miliardi di euro), fino ad arrivare la 15% del gap nel 2024. Cfr. sul tema A. SANTORO, *Fatture omesse sotto tiro per recuperare al sommerso un altro 15% nel 2024*, in *Sole 24 ore*, 14.12.2021, 3.

<sup>26</sup> Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale*, cit., pp. 48 ss.

<sup>27</sup> Nella attuale legislazione fiscale esiste una norma (art. 1, comma 130, Legge del 29/12/2022, n. 197) che prevede la riduzione delle imposte in relazione all'andamento della lotta all'evasione fiscale (previa istituzione di un fondo in cui vanno a confluire i proventi di tale politica di contrasto al fenomeno evasivo). Va segnalato a tal riguardo che tale riduzione del carico tributario è stata sempre rinviata, nonostante i risultati rilevanti raggiunti dall'azione normativa e amministrativa (come riportato nel precedente paragrafo 6), secondo mere valutazioni di opportunità.

che inducono comportamenti adesivi (o comunque non collidenti) dei contribuenti (e cioè le c.d. “illusioni finanziarie”)<sup>28</sup>.

Si tratta invero di una “narrazione” del rapporto tributario che vale a minimizzare il ruolo dello Stato rispetto alla penosità delle imposte, trasferendo piuttosto tale stato d’animo al comportamento trasgressivo di una parte di “contribuenti cattivi”; l’abnorme evasione fiscale viene presentata così come il fattore che genera l’inasprimento della pressione tributaria sui “contribuenti buoni” e determina il non pieno funzionamento del *Welfare state*<sup>29</sup>.

Ne deriva che la portata eccessiva del fenomeno evasivo va considerata non soltanto un mero dato statistico, quanto piuttosto un messaggio simbolico diretto a rinforzare il patto fiscale dello Stato coi contribuenti<sup>30</sup>.

## 12. Gli effetti della diversa ricostruzione del dato quantitativo dell’evasione fiscale incidono sulla configurazione del patto sociale

Questa rappresentazione abnorme ed eccessiva dell’evasione fiscale non è però esente da effetti collaterali e risvolti negativi sulla tenuta del patto sociale<sup>31</sup>.

Ed invero, la prospettazione di una enorme quantità di evasione fiscale sviluppa una inevitabile tensione sociale all’interno della comunità nazionale, producendo un crescente rancore da parte delle categorie di contribuenti di cui suppone la virtuosità (lavoratori dipendenti e pensionati) nei confronti delle categorie di potenziali evasori fiscali (in particolare, professionisti, commercianti e artigiani)<sup>32</sup>. Costituisce infatti un dato ricorrente degli ultimi tempi la propaganda politica (di partiti, sindacati, istituzioni rappresentative) circa lo squilibrio sociale ed economico generato dal fenomeno evasivo che sollecita costanti prese di posizione rispetto alle condotte trasgressive dei contribuenti<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Vedi A. PUVIANI, *Teoria delle illusioni finanziarie*, Palermo, 1903; M. FASIANI, *Principi di scienza delle finanze*, I, Torino, 1951; D. DA EMPOLI, *Teoria dell’illusione finanziaria di Amilcare Puviani*, in *Studi di finanza pubblica*, Milano, 1976.

<sup>29</sup> Si può così qualificare il ricorso ad un dato eccessivo dell’evasione fiscale come il collegamento del prelievo con eventi che generano odio sociale (e valgono quale giustificazione della pressione tributaria elevata). Cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1977, 51; A. ALESINA, M. MARÈ, *Evasione e debito*, cit.; A. SANTORO, *L’evasione fiscale*, cit., 89 ss.

<sup>30</sup> Sembra potersi richiamare a questo proposito la “demagogia fiscale” con cui la classe governante cerca di accattivarsi la massa dei cittadini per legittimare le decisioni di finanza pubblica; cfr. F. FORTE, P. BONDONIO, L. JONA CELESIA, *Il sistema tributario*, Torino 1980, pp. 42 ss.

<sup>31</sup> Cfr. A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, pp. 179 ss.

<sup>32</sup> Cfr. R. LUPI, *Mannale di evasione fiscale*, cit., pp. 48 ss.

<sup>33</sup> Cfr. G. BORTOLUSSI, *Evasori d’Italia*, cit., pp. 99 ss.

Ne derivano così decisioni di sistema che connotano l'ordinamento tributario in senso gravemente penalizzante rispetto alle fattispecie di evasione fiscale (a cominciare dall'utilizzo ampio, probabilmente eccessivo, delle norme penali e degli strumenti cautelari)<sup>34</sup>.

Piuttosto, la mitigazione ed il ridimensionamento della portata dell'evasione fiscale producono risultati opposti a quelli sopra indicati, ed in particolare:

- la prospettazione dei conti di finanza pubblica non viene inquinata dal dato astratto di un virtuale recupero dell'evasione fiscale;
- viene richiesto alla classe governante (ed alle sue istituzioni finanziarie) di assumere una piena responsabilità in ordine alle decisioni di finanza pubblica, senza "scaricare" sull'evasione fiscale un ruolo primario rispetto alla pressione tributaria;
- viene esclusa l'irragionevole aspettativa di una riduzione futura delle imposte in dipendenza di un supposto recupero di incassi tributari a fronte dell'azione di contrasto al fenomeno evasivo.

Pertanto, ricostruire in termini minori e moderati il dato quantitativo dell'evasione fiscale impone di apprezzare la dimensione assiologica del sistema tributario per quella che è, senza il condizionamento di fattori esogeni e meta-giuridici<sup>35</sup>. Riportare il fenomeno evasivo ad una misura adeguata e non eccessiva, attraverso l'utilizzo di vari metodi di analisi (e quindi sia con metodo *top down* sia con il metodo *bottom up*) comporta così che la pressione tributaria sulla collettività venga valutata in senso oggettivo, indipendentemente da scenari virtuali ed astratti (e cioè dal gettito virtuale prodotto da un'evasione indimostrata)<sup>36</sup>. Ne deriva che il giudizio sul sistema tributario può essere formulato senza l'inquinamento di elementi di propaganda politica e di illusioni finanziarie, bensì soltanto in base agli effetti concreti prodotti dal complesso di tributi e dai meccanismi normativi effettivamente vigenti<sup>37</sup>.

In tale prospettiva, l'analisi della portata del fenomeno evasivo vale a indicare con chiarezza il percorso di riforma fiscale richiesto dalle sfide del *Welfare State*<sup>38</sup>.

<sup>34</sup> Cfr. F. TUNDO, *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020, pp. 73 ss.

<sup>35</sup> Su questi argomenti cfr. R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, pp. 73 ss.

<sup>36</sup> Cfr. D. PESOLE, F. PIU', *Il patto. Cittadini e Stato: dal conflitto a una nuova civiltà sociale*, Milano, 2008, pp. 105 ss.

<sup>37</sup> Su questi temi, con valutazioni *ante litteram*, A. FANTOZZI, E. NARDUZZI, *Il malessere fiscale*, Roma-Bari, 1996.

<sup>38</sup> Vedi, a tal riguardo, P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli, 2018.