

LE ENTRATE DELLO STATO

sistema di frode attraverso costanti prelevamenti di contante successivamente reimpiegato in attività economiche, finanziarie o speculative.

Il disegno frodatario può essere più articolato prevedendo il ricorso a società “filtro”, ossia imprese realmente operanti che, “allungando” la catena dell’operazione, rendono più difficile la prova della consapevolezza della frode da parte dell’impresa interponente, la quale emerge solo all’esito di accurate e onerose indagini finanziarie, contabili e di natura tecnica, finalizzate anche ad accertare eventuali condotte di riciclaggio (o autoriciclaggio) dei proventi illecitamente conseguiti.

Le indagini del Corpo mirano ad assoggettare a tassazione i proventi illeciti ottenuti dai beneficiari ultimi del sistema di frode ed a proporre all’Autorità giudiziaria competente il sequestro preventivo dei beni ai fini della successiva confisca, anche nella forma per equivalente⁹¹, del prezzo o profitto dei reati, nonché, al ricorrere dei presupposti previsti, l’applicazione di misure cautelari personali.

Nel corso del 2019, in prosecuzione del piano straordinario di controlli per il triennio 2018-2020 previsto dalla legge di bilancio 2018⁹², una particolare attenzione è stata rivolta anche alle frodi nella commercializzazione e della distribuzione dei carburanti, con particolare riferimento ai depositi fiscali e ai destinatari registrati che estraggono prodotti senza il preventivo versamento dell’IVA⁹³.

È stata, poi, ulteriormente intensificata l’azione di contrasto alle indebite compensazioni, frequentemente poste in essere mediante società “cartiere” titolari di crediti IVA inesistenti, generati dall’utilizzo di fatture per operazioni inesistenti oppure indicati direttamente in dichiarazione con il visto di conformità di professionisti compiacenti; crediti successivamente compensati con i debiti tributari e previdenziali di soggetti terzi, previa stipula di atti di accollo del debito ai sensi dell’art. 8, comma 2, della legge n. 212 del 2000, contemplanti il pagamento alle “cartiere” (e quindi ai promotori della frode) di una percentuale variabile dei debiti accollati.

⁹¹ Si segnala che l’art. 39 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto nel decreto legislativo n. 74/2000 l’art. 12-ter, estendendo l’applicazione della c.d. confisca penale “allargata” ex art. 240-bis c.p. ad una serie di delitti tributari specificamente indicati dalla norma, commessi successivamente al 25 dicembre 2019. Lo stesso decreto-legge ha, inoltre, inserito alcune specifiche figure di delitti tributari tra i reati-presupposto della responsabilità amministrativa degli enti di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Da ciò consegue l’applicabilità anche nei confronti delle persone giuridiche della confisca per equivalente del prezzo o profitto del reato, i cui effetti possono essere anticipati nella fase delle indagini preliminari mediante il sequestro preventivo. Si tratta di un’importante novità dal momento che in precedenza, fuori dai casi in cui la persona giuridica rappresentava un mero “schermo” fittizio, la giurisprudenza di legittimità riteneva che i beni sociali fossero confiscabili (e, dunque, sequestrabili) soltanto attraverso la confisca diretta prevista dall’art. 240 del codice penale, sicché era “possibile, attraverso l’instestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto del reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all’ammontare del profitto del reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato” (Cass. pen., sez. un., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert). La possibilità di considerare la persona giuridica come responsabile dell’illecito tributario consentirà di superare i problemi connessi alla prova dell’interposizione, poiché indipendentemente da chi sia titolare, sarà possibile imputare l’attività criminosa all’ente riconosciuto responsabile dell’illecito tributario e aggredirne il patrimonio.

⁹² Si fa riferimento alla legge 27 dicembre 2017, n. 205, che ha previsto, tra l’altro, l’obbligo generalizzato di versamento dell’IVA al momento dell’estrazione dei prodotti petroliferi (gasolio e benzina per autotrazione) dai destinatari registrati o dell’immissione in consumo degli stessi dai depositi di stoccaggio dei depositari autorizzati.

⁹³ Al fine di contrastare tali condotte, l’art. 6 del decreto-legge n. 124/2019 ha introdotto il divieto di utilizzare la dichiarazione di intento per le cessioni o le importazioni definitive di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, fatte salve, a determinate condizioni, le cessioni di gasolio commerciale impiegato dai soggetti esercenti talune categorie di trasporto merci e passeggeri.

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

Nonostante i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate⁹⁴, nel corso del 2019 le indagini hanno continuato a far emergere un utilizzo fraudolento dell'accollo tributario, anche da parte di soggetti in possesso di specifiche competenze professionali⁹⁵.

Nel corso del 2019 è proseguita, inoltre, l'azione di contrasto alle frodi connesse alla apparente esternalizzazione di processi produttivi (soprattutto negli appalti ad alta densità di lavoro) mediante la somministrazione illecita o fraudolenta di manodopera, cui sono collegati fenomeni evasivi di natura fiscale e contributiva. Lo schema di frode prevede che il lavoro dipendente venga erogato simulatamente sotto forma di prestazione di servizi da parte di terzi (cooperative fittizie o società di capitali strumentalizzate). In tal modo il datore di lavoro può ridurre il costo del lavoro sfruttando l'assoggettamento ad IVA della prestazione fittiziamente resa dal terzo che fornisce il servizio, traslando le responsabilità in capo a soggetti giuridicamente distinti e insolventi.

Va tenuto presente, al riguardo che la normativa in vigore impone agli appaltatori e ai sub-appaltatori il possesso della regolarità contributiva attestata dal DURC. Ciò ha concorso a determinare un crescente abuso dell'istituto della compensazione "orizzontale", permettendo la continuazione dell'attività in parziale o totale evasione d'imposta⁹⁶.

Un altro fenomeno oggetto dell'attività investigativa è quello delle frodi nel commercio di autoveicoli, sovente realizzate mediante società che si sono sottratte al pagamento dell'IVA all'atto dell'immatricolazione delle autovetture acquistate da fornitori dell'Unione Europea, esibendo presso gli uffici della Motorizzazione civile e del Pubblico Registro Automobilistico fatture materialmente false attestanti l'acquisto da parte di persone fisiche e l'assolvimento dell'IVA nel Paese di origine⁹⁷.

Secondo quanto rappresentato, l'azione dei reparti territoriali è stata supportata a livello centrale dal Nucleo speciale entrate, il quale partecipa ai lavori della *Cabina di regia operativa*⁹⁸ che dal 2008 è la sede di condivisione dei patrimoni informativi della Guardia di finanza, dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per il monitoraggio delle principali esperienze operative in materia di frodi all'IVA e per l'elaborazione di analisi di rischio.

Fondamentale rilievo ha avuto l'attività di cooperazione internazionale, considerato che i più gravi fenomeni fraudolenti riguardano soggetti economici che operano tra due o più Stati. E', quindi, sempre più indispensabile ricorrere alla cooperazione amministrativa al fine di garantire il rapido scambio delle informazioni e pervenire, in maniera tempestiva, all'individuazione e alla disarticolazione dei sodalizi criminali⁹⁹.

⁹⁴ Con risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la compensazione "orizzontale" ex art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi, fatte salve limitate eccezioni previste da disposizioni legislative *ad hoc*.

⁹⁵ Per contrastare tali comportamenti con il decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, è stato sancito il divieto di compensare con i crediti dell'accollante i debiti oggetto di accollo, unitamente ad altre disposizioni volte a prevenire l'indebito ricorso alla compensazione c.d. "orizzontale" (divieto di compensare i crediti detenuti dai contribuenti destinatari di provvedimenti di cessazione della partita IVA o cancellati dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie VIES).

⁹⁶ Al contrasto di questi illeciti mira l'articolata disciplina introdotta dall'art. 4 del decreto-legge n. 124/2019, il quale ha introdotto l'articolo 17-bis nell'ambito del decreto legislativo n. 241/1997 prevedendo nuovi adempimenti a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati aventi ad oggetto il compimento di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000, caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo.

⁹⁷ Al fine di arginare queste condotte, l'art. 9 del decreto-legge n. 124/2019 ha recentemente introdotto la preventiva verifica, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle cause di esclusione dall'obbligo di versamento dell'IVA, tramite modello F24, all'atto della prima cessione interna di autoveicoli oggetto di acquisti intracomunitari.

⁹⁸ Organismo interistituzionale previsto dall'art. 83, comma 5, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, ai fini di una più efficace prevenzione e repressione dei fenomeni di frode all'IVA.

⁹⁹ Tra i servizi di maggior rilievo a contrasto delle frodi fiscali conclusi nel 2019, vanno segnalati:

- l'individuazione di un sistema di frode che prevedeva: i) la costituzione di cooperative di comodo operanti prevalentemente nel settore delle pulizie e del facchinaggio, intestate a prestanomi e di fatto gestite dai consorzi, utilizzate come meri contenitori di forza lavoro, sulle quali venivano caricati gli oneri tributari e previdenziali, mai

LE ENTRATE DELLO STATO

assolti; ii) l'emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte delle cooperative nei confronti dei consorzi, questi ultimi formalmente in regola con gli obblighi contributivi; iii) l'utilizzo delle fatture false da parte dei consorzi, i quali, oltre ad ottenere un indebito risparmio dei contributi previdenziali e assistenziali, detraevano indebitamente l'IVA esposta nei documenti fittizi; iv) il subentro di nuovi soggetti giuridici, che operavano nel medesimo modo, cui venivano trasferiti i soci/dipendenti delle cooperative, le quali venivano lasciate inattive e destinate al fallimento. L'indagine ha comportato l'applicazione di misure detentive nei confronti di 34 soggetti e sequestri preventivi di beni mobili e immobili per oltre 13 milioni di euro;

- la scoperta di una vasta frode perpetrata da numerose persone fisiche e concessionarie d'auto italiane e da numerose società estere attraverso un vasto giro di fatture per operazioni inesistenti aventi ad oggetto la commercializzazione di migliaia di autovetture di lusso di provenienza comunitaria. Il sistema di frode era basato sull'interposizione nel circuito commerciale di società "cartiere" e "filtro" — talvolta formalmente controllate da imprese con sede a Cipro o nelle Isole Cayman — e sull'utilizzo di documentazione falsa (fatture, libretti di circolazione, certificati di conformità ecc.) preordinata ad aggirare l'obbligo di versamento dell'IVA all'atto dell'immatricolazione dei veicoli in Italia. Nel corso delle indagini è emerso il coinvolgimento di soggetti contigui a gruppi della criminalità organizzata campana. Contestualmente alle misure cautelari personali sono stati sequestrati beni mobili e immobili per un valore di 7,5 milioni di euro;

- l'individuazione di un sistema di frode nel settore del commercio di materie plastiche posto in essere da un sodalizio criminale attraverso un giro di fatture per operazioni inesistenti per oltre 200 milioni di euro, che ha consentito di evadere IVA per circa 40 milioni di euro ed omettere versamenti d'imposta per oltre 20 milioni di euro. L'ideatore, promotore e capo dell'organizzazione è risultato un soggetto iscritto all'A.I.R.E., formalmente residente in Slovenia ma di fatto domiciliato in Italia. L'indagine ha determinato l'applicazione di misure detentive nei confronti di 17 soggetti appartenenti a un'associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati tributari. Complessivamente sono state coinvolte nell'indagine 39 persone fisiche e 24 imprese con sede in Italia e all'estero. Contestualmente alle misure cautelari personali nei confronti degli indagati è stato eseguito il sequestro preventivo di beni e disponibilità finalizzato alla confisca per "equivalente", per oltre 26 milioni di euro;

- l'individuazione di un sodalizio di professionisti che, anche avvalendosi di "prestanome", ideavano e realizzavano per la loro clientela, composta da imprenditori operanti su tutto il territorio nazionale, operazioni finanziarie e societarie tese a occultare il loro patrimonio ai creditori e al Fisco, svuotando il patrimonio delle aziende interessate trasferendolo ad altre di nuova costituzione, lasciando gli ingenti debiti in capo alle società originarie che, successivamente, venivano messe in liquidazione. Contestualmente alle misure cautelari personali, sono stati eseguiti sequestri preventivi di disponibilità finanziarie, alberghi, aziende, terreni e quote societarie per un valore complessivo di circa 15 milioni di euro;

- la scoperta di un collaudato sistema fraudolento in grado di garantire a diversi gruppi imprenditoriali la sottrazione al pagamento di imposte per oltre 220 milioni di euro e la contestuale elusione delle procedure esecutive e concorsuali. Lo schema delittuoso si basava sull'adozione di fittizi progetti di riorganizzazione aziendale o sulla predisposizione di bilanci non veritieri, che permettevano ai beneficiari dell'attività delinquenziale di frodare sistematicamente l'Erario, gli enti assistenziali e previdenziali, arrecando, altresì, danni economici alle imprese concorrenti. Contestualmente alle misure cautelari personali a carico di 11 soggetti sono stati sottoposti a sequestro preventivo 4 marchi registrati e 4 complessi aziendali, per un valore complessivo di circa 11 milioni di euro;

- l'individuazione di un primario gruppo imprenditoriale operante nella fornitura di lavoro temporaneo, le cui società si sottraevano sistematicamente agli obblighi di versamento delle imposte e dei contributi mediante indebite compensazioni d'imposta. La frode si basava sull'utilizzo di società "cartiere" formalmente estranee al gruppo, ma di fatto riconducibili agli indagati, le quali venivano "dotate" di un credito IVA inesistente (munito del visto di conformità di professionisti compiacenti) mediante false fatturazioni in acquisto ovvero artificiosamente indicato in dichiarazione; successivamente le società operative del gruppo stipulavano atto di "accollo" del debito (tributario o previdenziale) con le predette "cartiere", che provvedevano a compensarlo con il proprio credito inesistente. L'indagine, che ha fatto emergere la gestione, tramite prestanome, di oltre 30 società con 17.000 dipendenti e un fatturato di circa 400 milioni di euro, ha comportato l'esecuzione di 10 ordinanze di custodia cautelare e il sequestro di beni nei confronti dei 27 indagati per un ammontare di oltre 70 milioni di euro;

- l'individuazione di un'associazione per delinquere operante nel settore della commercializzazione dei prodotti tecnologici e informatici che ha realizzato una "frode carosello" transnazionale, basata sulla sistematica emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti per un importo di circa 500 milioni di euro, da parte di società "cartiere" amministrate da "prestanome". Alle indagini hanno dato un determinante impulso le riunioni di coordinamento investigativo presso la sede di Eurojust con gli organi collaterali di altri Stati membri, che hanno dato origine alla creazione di una Squadra Investigativa Comune. È stato adottato il sequestro preventivo di beni per un valore complessivo superiore a 83 milioni di euro, nei confronti di 16 soggetti gravemente indiziati dei reati di frode fiscale e bancarotta.

- una frode nel settore della commercializzazione di carburanti. L'indagine, avviata a seguito di accertamenti svolti nei confronti di numerosi distributori stradali che applicavano prezzi fuori mercato, ha consentito di denunciare, a vario titolo, 86 soggetti e di individuare 65 società coinvolte in un giro di fatture false di 235 milioni di euro da cui sono originati falsi crediti d'imposta per 26 milioni di euro. Il profitto illecitamente conseguito, corrispondente all'IVA evasa, veniva successivamente trasferito verso società con sede dichiarata all'estero (Cina, Hong Kong, Taiwan),

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

Nella tavola che segue sono riepilogati i risultati finanziari dell'attività antifrode comunicati dalla Guardia di finanza.

TAVOLA 3.15

RISULTATI DELL'ATTIVITÀ ANTIFRODE DELLA GUARDIA DI FINANZA

	2015	2016	2017	2018	2019
Risultati finanziari attività antifrode	18.324.132.182	32.557.192.929	33.973.334.626	38.352.111.979	39.040.216.373
Numero dei Controlli connessi a collaborazione internazionale o intracomunitaria	1.767	1.575	1.694	1.721	1.862

Fonte: Guardia di finanza

Nel complesso, i dati mettono in luce un aumento dei risultati finanziari dell'attività antifrode svolta dal Corpo, che passano da 38,3 miliardi nel 2018 a oltre 39 miliardi nel 2019 (+1,79 per cento).

Quanto alla collaborazione con altri Stati, nel corso del 2019 la Guardia di finanza ha rafforzato i rapporti con le amministrazioni estere incentivando il ricorso agli strumenti di mutua assistenza amministrativa e di cooperazione di polizia.

Nel settore delle imposte dirette e dell'IVA, rilevante è stato l'interscambio informativo sia con i Paesi dell'Unione Europea, agevolato dalle basi legali rispettivamente fornite dalla Direttiva 2011/16/UE e dal Reg. (UE) 904/2010, sia con i Paesi extra-UE, mediante l'utilizzo della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa e degli accordi bilaterali stipulati dall'Italia con le altre giurisdizioni.

I controlli connessi agli scambi informativi con l'estero, nel 2019 sono stati complessivamente 1.862, con un aumento del 8,19 per cento rispetto all'anno precedente. Di questi, 1.297 sono stati oggetto di mutua assistenza amministrativa in materia di IVA e 565 in materia di imposte dirette (di cui, rispettivamente, sono 420 e 349 le istanze originate dal Corpo alle Autorità competenti estere).

nonché verso società "cartiere" operanti nell'area campana, dove veniva prelevato in contanti presso i locali uffici postali. Contestualmente alle misure cautelari personali, è stato eseguito un sequestro preventivo di 37 milioni di euro; - una ulteriore frode attinente al settore della commercializzazione di prodotti petroliferi. Le indagini, che hanno interessato 19 persone fisiche e 14 società, hanno permesso di dimostrare la costituzione di società "cartiere" che si accreditavano falsamente come "esportatori abituali", mediante la presentazione ai propri fornitori di false "lettere d'intento", al fine di acquistare prodotti petroliferi, per un valore di oltre 210 milioni di euro, senza l'addebito dell'IVA. Successivamente, i carburanti venivano ceduti a prezzi altamente concorrenziali a depositi commerciali e/o distributori stradali ("pompe bianche") ubicati su tutto il territorio nazionale. Contestualmente alle misure cautelari personali è stato eseguito un decreto di sequestro preventivo, anche per equivalente, per un ammontare di oltre 48 milioni di euro; - la scoperta di una frode fiscale, ideata da un consulente fiscale, realizzata mediante società operanti nel settore dell'edilizia, formalmente amministrate da prestanome, che hanno contabilizzato costi fittizi per 34 milioni di euro, emesso fatture per operazioni inesistenti per oltre 9 milioni di euro, effettuato indebite compensazioni di debiti tributari con crediti inesistenti per 4 milioni di euro, e omesso il versamento di contributi previdenziali ed assistenziali riferibili agli oltre 300 dipendenti nel tempo assunti e impegnati in diversi cantieri in Lombardia, Piemonte ed Emilia Romagna. Contestualmente alle misure cautelari personali, sono stati eseguiti sequestri preventivi di disponibilità finanziarie, polizze assicurative, immobili, autovetture e quote societarie per un valore complessivo di oltre 19 milioni di euro; - l'individuazione di una frode fiscale nel settore del commercio dei metalli, che ha coinvolto - a vario titolo - 29 persone, 26 società con sede in Italia e in Ungheria e 7 imprese individuali. Grazie ad un giro di fatture false complessivamente quantificato in oltre 140 milioni di euro, è stato dissimulato l'acquisto "in nero", a prezzi molto più convenienti rispetto a quelli di mercato, di beni successivamente reimmessi nel circuito economico con margini di guadagno ampiamente superiori alla media ed è stata realizzata un'evasione all'IVA per circa 16 milioni di euro, "spostando" l'obbligazione tributaria in capo a soggetti privi di consistenza patrimoniale che non versavano pagavano le imposte dovute. La monetizzazione dei profitti illeciti avveniva grazie a conti correnti aperti in Ungheria, ove i responsabili della frode si recavano regolarmente a prelevare il contante da riportare in Italia attraverso il confine italo-sloveno.

LE ENTRATE DELLO STATO

Inoltre, in data 29 novembre 2019 è stata stipulata una Convenzione con l'Agenzia delle entrate in materia di scambio automatico di informazioni in materia fiscale in ottemperanza all'art.16-sexies d.l. n. 119 del 2018 grazie alla quale la Guardia di finanza può richiedere, per finalità di analisi del rischio di evasione e di controllo tributario, una pluralità di elementi ed elaborazioni derivanti dalle informazioni che l'Agenzia delle entrate riceve nell'ambito dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale, in virtù degli accordi sottoscritti dall'Italia in ambito internazionale.

La collaborazione con gli Organi collaterali è avvenuta anche attraverso l'utilizzo di strumenti diversi dalla mutua assistenza amministrativa su richiesta e spontanea. Infatti, il Corpo ha fornito supporto al Dipartimento delle Finanze nella valutazione delle giurisdizioni estere soggette ai processi di *Peer Review* dal Global Forum dell'OCSE e ha favorito, in ambito Iva, la partecipazione di proprio personale al *network* "Eurofisc", allo scopo di velocizzare e ottimizzare l'interscambio informativo con gli altri Paesi membri dell'Unione Europea.

3.6.2. L'attività antifrode dell'Agenzia delle entrate

Nel corso dell'anno 2019, i fenomeni di frode fiscale più gravi e insidiosi riscontrati dall'Agenzia delle entrate, sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale, che in termini di perdita di gettito, sono riferiti alle seguenti fattispecie:

- Indebite compensazioni di crediti IVA inesistenti, anche attraverso l'abuso dell'istituto dell'accollo;
- Frodi realizzate attraverso l'utilizzo di false dichiarazioni d'intento;
- Frodi intracomunitarie (c.d. *MTIC Fraud - Missing Trader Intra-CommunityFraud*);
- Utilizzo fraudolento di crediti ricerca e sviluppo.

È utile, quindi, soffermarsi partitamente sui suddetti fenomeni.

Le indebite compensazioni di crediti IVA inesistenti, anche attraverso l'abuso dell'istituto dell'accollo

Nell'anno 2019 è proseguita l'attività di prevenzione delle indebite compensazioni di crediti d'imposta eseguite tramite modello F24, attraverso l'analisi e l'individuazione dei fenomeni che presentano significativi profili di rischio.

Oltre a perseguire tali comportamenti fraudolenti nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, la procedura informatica di supporto alla gestione dei modelli F24 è stata configurata affinché, in modo completamente automatizzato, fosse inibito l'utilizzo in compensazione dei suddetti crediti IVA.

Nella tabella seguente sono riportati i dati dei modelli F24 intercettati e scartati in fase di controllo preventivo dalla suddetta specifica procedura, che altrimenti sarebbero risultati perfezionati.

TAVOLA 3.16

INDEBITE COMPENSAZIONI DEI CREDITI DI IMPOSTA

N. operazioni scartate	N. soggetti coinvolti	Importo compensazioni scartate
631	205	13,6 milioni di euro

Il numero di soggetti coinvolti è superiore al numero di soggetti che avevano dichiarato i crediti IVA inesistenti, in quanto in alcuni casi è emerso che i tentativi di compensazione fraudolenta erano finalizzati al pagamento di debiti tributari e contributivi di soggetti terzi. Pertanto, l'attività di prevenzione di cui trattasi ha consentito anche di contrastare l'utilizzo fraudolento dell'istituto dell'accollo dei debiti tributari, previsto dall'art. 8 della legge n. 212 del 2000. Nelle situazioni patologiche riscontrate, tale istituto è stato utilizzato per effettuare il pagamento in compensazione di debiti contributivi o erariali di accollati-utilizzatori con crediti

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

IVA inesistenti riferibili a soggetti terzi, accollanti-coobbligati, che li hanno precedentemente creati in modo artificioso esponendoli nella dichiarazione IVA.

L'attività di analisi svolta dal Settore contrasto illeciti dell'Agenzia ha permesso di quantificare l'entità e la pericolosità della fenomenologia in argomento individuando, per il periodo d'osservazione 2017-2018 (fino a giugno), oltre 300 soggetti coobbligati che risultano aver effettuato compensazioni indebite a favore di circa 3.000 utilizzatori. L'analisi ha permesso di individuare anche oltre 200 professionisti coinvolti nell'invio delle deleghe di pagamento, qualificabili quali veri e propri agevolatori della frode.

La successiva attività di contrasto avviata, svolta anche in collaborazione con il Nucleo Speciale Entrate della Guardia di finanza con cui è stato condiviso il progetto, ha portato - allo stato - a contestazioni di crediti indebiti utilizzati in compensazione per circa 300 milioni¹⁰⁰ di euro.

Anche a mente di tale attività - per sua natura sviluppata *ex post* rispetto alla commissione dell'illecito - è stato sviluppato un dispositivo di prevenzione e contrasto tempestivo dei fenomeni caratterizzati dall'utilizzo in compensazione di crediti IVA fittizi. In particolare, nei primi mesi del 2019 è stato avviato uno specifico progetto di portata nazionale (c.d. Operazione "ghost fuel"), che ha consentito di individuare, tra l'altro, numerosi casi in cui erano stati artificiosamente creati crediti IVA in capo a soggetti per i quali è stata accertata l'inesistenza delle sedi legali dichiarate e l'insussistenza delle operazioni di acquisto da cui sarebbero derivati i crediti IVA e nell'ambito del quale sono stati intercettati e bloccati crediti inesistenti per quasi 1 miliardo di euro prima del loro utilizzo in compensazione.

Nel dettaglio, grazie all'incrocio dei dati indicati nelle dichiarazioni IVA e nei modelli IVA TR (utilizzo delle eccedenze di credito IVA infrannuale) con le informazioni desunte dalle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. *Spesometro*) e dalla fatturazione elettronica, è stato possibile individuare tempestivamente le situazioni a maggior rischio (esposizione in dichiarazione di crediti IVA incoerenti coi dati di fatturazione, e verosimilmente destinati ad essere utilizzati in compensazione). Ricontrata l'inesistenza del credito IVA indicato nelle dichiarazioni, è stata immediatamente inibita la possibilità, per i soggetti coinvolti, di trasmettere modelli di delega F24 con importi in compensazione, salvaguardando quindi gli interessi erariali e prevenendo la perdita di gettito.

In questo modo sono stati individuati n. 124 soggetti che avrebbero potuto utilizzare in compensazione crediti IVA per importi molto consistenti, in quanto, in apparenza, regolarmente dichiarati e dotati di visto di conformità, ma in realtà rivelatisi inesistenti.

Un ulteriore fenomeno di frode legato alle indebite compensazioni è quello caratterizzato dall'utilizzo di tale meccanismo per comprimere (illecitamente) il costo del lavoro, in settori in cui tale fattore produttivo risulta di particolare rilievo. Tale fenomenologia, sotto osservazione da anni, mostra profili di particolare gravità sotto il profilo socioeconomico, caratterizzandosi per la concentrazione di illeciti di varia natura (fiscale, previdenziale, giuslavoristica, societaria, ecc.) e per avere permeato diffusamente determinati settori (logistica, trasporti, lavorazione carni, pulizie industriali, edilizia, multiservizi, cooperazione sociale, ecc.). L'azione di contrasto è ordinariamente esercitata mediante l'esecuzione di singole indagini, particolarmente impegnative in termini di risorse, per la complessità delle dinamiche da indagare e per la numerosità dei soggetti di volta in volta coinvolti. Il che determina l'esecuzione di un numero di controlli inevitabilmente limitato a fronte della vastità ipotizzabile del fenomeno.

Anche per tale ragione, le analisi e le attività istruttorie promosse dall'Agenzia hanno condotto alla definizione di nuovi presidi normativi, introdotti tutti nel corso del 2019 con il decreto-legge 26 ottobre 2019 n. 124.

¹⁰⁰ Come già ricordato nel paragrafo 1.3.1, in virtù di quanto emerso da tale attività, il Legislatore ha inteso esplicitamente vietare, con l'art. 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019 n. 124, la compensazione di crediti in caso di accollo del debito altrui. La norma citata riprende quanto già indicato dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 140 del 15 novembre 2017.

LE ENTRATE DELLO STATO

In particolare, con riferimento a quest'ultima fenomenologia, l'art. 4 ha previsto specifiche misure di contenimento¹⁰¹; mentre, più in generale, l'art. 3 amplia alcune limitazioni già previste per il campo IVA¹⁰², e l'art. 2 inibisce le compensazioni ad opera di partite IVA chiuse d'ufficio a seguito di riscontri di elementi sostanziali di frode¹⁰³.

Le frodi realizzate attraverso l'utilizzo di false dichiarazioni d'intento

Particolarmente diffuso su tutto il territorio nazionale è il fenomeno delle frodi IVA connesse all'utilizzo di false dichiarazioni d'intento. Tali dichiarazioni vengono utilizzate per effettuare acquisti senza IVA da parte di società create *ad hoc*, e intestate a prestanome, che non adempiono agli obblighi di versamento dell'IVA e immettono beni sottocosto sul mercato, creando un danno all'erario e forti squilibri alle regole della libera concorrenza. Nel 2019, il fenomeno descritto ha interessato, principalmente, i settori dell'elettronica di consumo, del commercio di autoveicoli e di quello di carburanti per motori.

L'Agenzia ha impegnato risorse specializzate per l'individuazione e il contrasto di tali fenomeni, proseguendo un progetto, avviato nel 2017, che prevede l'individuazione tempestiva dei falsi esportatori abituali e l'invio di *warning letters* ai soggetti cedenti; l'attività è mirata ad interrompere tempestivamente il flusso di fatturazione senza IVA tutelando gli interessi erariali.

Nel corso del 2019, sono stati oggetto di attività di verifica diretta falsi esportatori abituali per un *plafond* totale indicato nelle dichiarazioni di intento di oltre 240 milioni di euro.

Nel dettaglio, l'analisi e la conseguente individuazione dei falsi esportatori abituali sono stati realizzati mediante l'esame di una pluralità di informazioni, quali gli indicatori di rischio propri dei soggetti esaminati (dichiarazioni fiscali, atti del registro e versamenti di imposte), nonché dei rapporti intercorsi con operatori esteri (bollette doganali e modelli *Intrastat*) e con operatori nazionali (dati fattura e fatturazione elettronica). A seguito della verifica dello *status* di esportatore abituale, mediante accessi mirati e inviti di comparizione, sono state inviate *warning letter* ai soggetti che avevano ricevuto dichiarazioni di intento da falsi esportatori, invitandoli a non emettere fatture senza IVA nei confronti di tali soggetti.

La problematica delle false lettere di intento è emersa specificamente nell'azione di contrasto alle frodi fiscali nel mondo dei carburanti. Nel corso del 2019, il fenomeno è stato affrontato sia dal punto di vista dell'analisi del rischio che in termini operativi, in quanto l'Italia continua ad essere interessata da importanti traffici fraudolenti su grandi volumi di carburanti per

¹⁰¹ L'art. 4 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, prevede l'obbligo per il committente – per appalti superiori a 200.000 euro - di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarla, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute (per cui è vietata la compensazione) ai fini del riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese; stabilisce che il committente è tenuto a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di mancata trasmissione o nel caso risultino omessi o insufficienti versamenti; estende l'inversione contabile in materia di Iva (*reverse charge*) alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che vengono svolti con il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente. [Tale ultima disposizione non è ancora efficace, in quanto subordinata all'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea, come previsto dall'art. 395 della direttiva 2006/112/CE].

¹⁰² L'art. 3 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, limita la possibilità di compensare per importi superiori a 5.000 euro annui solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito, ed estende l'obbligo di utilizzare modalità di pagamento telematiche a tutti i soggetti che intendono effettuare la compensazione. Tale limitazione, già prevista per i crediti IVA, è estesa, quindi, anche ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive. Inoltre, la norma estende a tutti i soggetti che intendono effettuare la compensazione, e non solo ai soggetti titolari di partita IVA, l'obbligo di utilizzare modalità di pagamento telematiche, tramite F24. In tal modo, si rende possibile per l'Amministrazione finanziaria un controllo tempestivo circa la coerenza della compensazione con i dati dichiarativi e l'eventuale scarto delle deleghe di pagamento contenenti crediti non esposti in dichiarazione.

¹⁰³ L'art. 2 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, introduce un sistema automatico di inibizione della possibilità di compensare crediti ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in caso di cessazione della partita IVA, o esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

autotrazione ceduti ad un prezzo inferiore a quello ordinariamente praticabile, se non addirittura sotto costo. Questo avviene soprattutto attraverso l'evasione dell'IVA e dell'accisa, sfruttando le pieghe della legislazione sulla libera circolazione dei prodotti tra i Paesi dell'Unione europea.

Al riguardo è proseguita l'attività di controllo, coordinata con la Guardia di finanza, mirata a dare concreta attuazione all'art. 1, comma 919, della legge di stabilità 2018, che prevede la pianificazione di un piano straordinario di controlli, per il triennio 2018-2020, finalizzato al contrasto dell'evasione e delle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti.

L'attenzione si è concentrata essenzialmente sui fenomeni di frode realizzati attraverso l'effettuazione di acquisti intracomunitari e con emissione di false lettere di intento. L'analisi congiunta, realizzata utilizzando i dati contenuti nelle banche dati in possesso dei due enti e quelli scambiati nell'ambito del gruppo europeo *Eurofisc*, ha consentito di individuare un gruppo di soggetti considerati a rischio frode, tra i quali sono state selezionate le posizioni di maggiore interesse ai fini del controllo, tuttora in corso.

Per l'analisi sono stati utilizzati anche i dati fiscali raccolti a seguito dell'entrata in vigore, dal 1° luglio 2018, della fatturazione elettronica. Ulteriori elaborazioni sono state già programmate per il 2020, al fine di rendere più tempestiva e efficace l'attività di analisi del rischio nel settore citato.

Nel 2020 proseguirà quindi l'attività di monitoraggio e analisi di rischio nel settore considerato, che dovrà tener conto dell'impatto delle nuove previsioni legislative introdotte dall'art. 6 del decreto-legge 26 ottobre 2019 n. 124.

Le frodi intracomunitarie (c.d. MTIC Fraud - Missing Trader Intra-Community Fraud)

Nel 2019 permangono rilevanti criticità sul fronte delle operazioni intracomunitarie, regime fiscale tradizionalmente utilizzato per la realizzazione di operazioni a catena (c.d. frodi carosello), finalizzate all'evasione IVA e, molto spesso, all'immissione sul mercato di beni e servizi a prezzi inferiori di quelli possibili in libera e leale concorrenza.

Considerati gli enormi volumi delle transazioni, nel corso dell'anno sono stati valorizzati i dati e le informazioni scambiate nell'ambito del gruppo EUROFISC, *network* europeo per la lotta alle frodi istituito dall'art. 33 del Reg. UE 904/2010.

Al fine di contrastare tali fenomeni, l'Amministrazione fiscale italiana sta investendo sempre maggiori risorse, intervenendo nelle fasi principali della catena di approvvigionamento fraudolenta attraverso misure di tipo nazionale e internazionale:

- a livello nazionale, l'Agenzia ha sviluppato un nuovo e più efficiente strumento informatico, mirato ad intercettare gli operatori fraudolenti e avviare il processo di cessazione d'ufficio della partita IVA (cd. "St.A.F."): con tale applicativo si è inteso istituire una piattaforma informatica di presidio avverso gli operatori fraudolenti (tipicamente, "missing trader" o "defaulter"), utilizzabile da parte di tutte le strutture dell'Agenzia, sia centrali che locali. Attualmente, l'applicativo è stato condiviso anche con la Guardia di finanza;
- a livello europeo, è stato avviato un progetto che prevede l'attivazione di controlli simultanei con Amministrazioni di diversi Paesi dell'Unione europea, al fine di attuare una nuova strategia di contrasto che vede nel coinvolgimento dei fornitori esteri ("conduit company") il tratto qualificante del progetto stesso. Principale obiettivo di tale strategia, opportunamente condivisa con le Autorità fiscali estere, è quello di rendere consapevoli in tempo reale le "conduit company" comunitarie dei rischi connessi alle potenziali vendite verso soggetti "missing trader" o "defaulter" nazionali, inducendole in tal modo a evitare le transazioni con gli operatori fraudolenti o, in alternativa, ad applicare l'IVA nazionale¹⁰⁴. Il progetto ha già determinato significativi risultati in termini di riduzione delle cessioni verso operatori

¹⁰⁴ Si rammenta che il sistema fraudolento si basa, da un lato, sul regime di non imponibilità che le disposizioni in materia di IVA intracomunitaria assegnano, al verificarsi di alcune condizioni, alle cessioni di beni da un Paese all'altro all'interno dell'Unione Europea e, dall'altro, sull'omesso versamento dell'IVA da parte di una società fittizia ("missing trader" o "defaulter") al momento della successiva cessione interna.

LE ENTRATE DELLO STATO

fraudolenti nazionali e, inoltre, è oggetto di ulteriori approfondimenti da parte di altri Paesi membri ai fini di una sua estensione e utilizzabilità attraverso i nuovi strumenti di cooperazione previsti dalle recenti modifiche al Reg. 904/2010.

L'utilizzo fraudolento di crediti ricerca e sviluppo

Altro fenomeno di notevole gravità è quello dell'utilizzo abusivo e fraudolento dei crediti ricerca e sviluppo, manifestatosi in tutta la sua rilevanza nel 2019 e che risulta in forte crescita, anche per via degli interventi normativi che stanno limitando le frodi in altri settori.

In sintesi, l'art. 1 del decreto-legge n. 70/2011 istituiva, sperimentalmente per il biennio 2011-2012, un credito d'imposta a favore di imprese finanziatrici di progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca. Questi ultimi avrebbero potuto decidere di sviluppare i progetti loro commissionati in associazione/consorzio/*joint venture*, o mediante altre forme di collaborazione, con altre strutture di ricerca, anche private, da essi selezionate tra quelle di equivalente livello scientifico. L'impresa che finanziava tali enti di ricerca poteva fruire di un credito d'imposta corrispondente al 90 per cento dell'investimento, nei limiti in cui questo eccedeva la media dei costi sostenuti in ricerca nel triennio 2008-2010. Il credito d'imposta sarebbe stato fruibile in tre quote annuali a decorrere dall'anno di effettuazione dell'investimento stesso.

Per il periodo 2015-2019, l'art. 3 del decreto-legge n. 145/2013 e le disposizioni applicative contenute nel decreto interministeriale 27 maggio 2015, prevedono il riconoscimento alle imprese di un credito di imposta di diversa entità (25 o 50 per cento) in relazione alle diverse tipologie di spese sostenute nell'ambito della ricerca scientifica, nei limiti dell'incremento rispetto a quanto investito nel triennio 2012-2014. In ogni caso l'agevolazione in commento, come quella vigente per il biennio 2011-2012, è automatica ed immediata (salvo sempre l'onere del contribuente di darne indicazione in sede di dichiarazione annuale), e prevede l'utilizzo del credito di imposta esclusivamente in compensazione con debiti tributari.

Le attività di indagine concluse hanno consentito di individuare cinque organismi di ricerca che simulavano la stipula di contratti di ricerca con 400 società clienti, al fine di procurare loro illegittimamente le agevolazioni fiscali. L'ammontare dei crediti d'imposta così maturati dai clienti, destinati ad essere utilizzati in compensazione *ex art. 17* del decreto legislativo n. 241/1997 ammonta complessivamente a circa 76 milioni di euro.

Nel 2019 è stato creato uno specifico gruppo di lavoro per l'individuazione e il contrasto dei nuovi fenomeni di frode realizzati attraverso la creazione e il successivo utilizzo di falsi crediti di ricerca e sviluppo.

Quanto all'attività di cooperazione internazionale e ai controlli multilaterali su casi di frode, l'impegno dell'Agenzia delle entrate sui tavoli internazionali connessi al contrasto delle frodi fiscali e all'evasione transnazionale è stato costante. L'Agenzia è presente, insieme alla Guardia di finanza e all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sulla piattaforma *EUROFISC*, che scambia dati e informazioni per la tempestiva individuazione di soggetti coinvolti in frodi intracomunitarie, partecipa attivamente a specifici gruppi di lavoro promossi dalla Commissione Europea e dall'OCSE e segue diversi controlli multilaterali attivati, sia in ambito IVA che imposte dirette, in materia di frodi fiscali. In particolare, nel corso dell'anno, sono stati gestiti oltre 15 controlli multilaterali su varie tematiche e in vari settori economici.

Con specifico riferimento al gruppo *EUROFISC*, l'Agenzia è attiva su cinque differenti *working fields*, dal primo gennaio 2020 coordina con un proprio funzionario il *working field n. 1* sulle *MTIC Fraud* e per tutto il 2019 ha partecipato all'*operational team* per la realizzazione del *TNA (Transaction Network Analysis)*, sistema informatico di *social network analysis* sviluppato dalla Commissione per supportare il gruppo nella lotta alle frodi IVA.

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

3.6.3. L'attività antifrode dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli

Settore doganale

I controlli antifrode che coinvolgono l'Agenzia delle dogane e dei monopoli nell'ambito di collaborazioni unionali e internazionali, trovano fondamento in molteplici disposizioni di mutua assistenza e cooperazione finalizzate alla corretta applicazione della normativa doganale.

Riguardo al Reg. (CEE) 515/1997 (in materia di collaborazione tra Stati Membri e tra questi e la Commissione Europea - Ufficio Europeo Lotta alla Frode, OLAF), le principali attività di prevenzione e contrasto alle violazioni doganali in materia di dazi, IVA e altri diritti, si sono concretizzate anche nel 2019 con la trattazione delle comunicazioni di mutua assistenza diramate dall'OLAF agli Stati Membri (comunicazioni AM) su operazioni di sospettata o accertata violazione di norme doganali, prevalentemente pertinenti l'aggiramento di misure antidumping.

In corso d'anno, sono state ricevute e trattate 44 nuove comunicazioni AM e n. 24 seguiti di AM pregresse, pertinenti in maggioranza a fattispecie di violazione per aggiramento di dazi *antidumping* attraverso false dichiarazioni riguardanti il Paese di origine dei prodotti o false dichiarazioni riguardanti la classificazione doganale dei prodotti stessi, in maggioranza provenienti, relativamente ai Paesi Terzi, dal Sud-est asiatico.

Per quanto invece riguarda l'applicazione della Convenzione stipulata con Atto del Consiglio 18.12.1997 ex art. K3 del Trattato, c.d. "Convenzione di Napoli II" (per lo scambio di informazioni tra Autorità doganali e giudiziarie), nel 2019 sono stati trattati n. 100 fascicoli, di cui n. 44 inviati ai Paesi membri partner dall'Agenzia e n. 66 ricevuti dall'Agenzia dagli altri Stati membri (passivi).

Come già evidenziato, l'Agenzia effettua controlli sulle merci in importazione, esportazione e transito, avvalendosi di una metodologia di controllo selettivo delle dichiarazioni doganali tramite il Circuito doganale di controllo (CDC) integrato dall'analisi dei rischi.

In particolare, attraverso il "Gruppo specialistico di intervento e supporto nazionale", che svolge investigazioni e attività di polizia giudiziaria delegate in relazione a violazioni di profilo tributario ed extra-tributario, sono state avviate attività strategiche per combattere le distorsioni, in costante crescita, legate in particolare all'illecito utilizzo del c.d. "Regime doganale 42", che consente di importare merce in uno Stato membro con impegno ad assolvere l'IVA successivamente, presso altro Stato membro, nella fase di immissione in consumo della merce. Le frodi nel settore specifico si confermano di larga diffusione presso numerosi Stati membri dell'UE. In tale settore nel mese di luglio 2019 si è conclusa l'Operazione Doganale Congiunta "*Poseidon*", coordinata dall'Italia con la partecipazione delle Amministrazioni doganali di dodici Stati Membri dell'Unione Europea oltre l'OLAF ed EUROPOL, che ha consentito un consistente recupero di entrate fiscali nonché il blocco di importazioni di prodotti contraffatti e/o sottofatturati.

Attesa la rilevanza internazionale dell'evasione realizzata nel contesto del "Regime 42", si è resa necessaria la costituzione di una Squadra Comune di Investigazione (J.I.T.), finalizzata al contrasto di determinate organizzazioni criminali individuate nel corso delle investigazioni.

Altra attività di rilievo ha interessato il settore della telefonia e le c.d. frodi carosello, perpetrate attraverso il coinvolgimento di numerose società dislocate in vari Stati membri e il ricorso ad operazioni commerciali complesse, in molti casi facendo ricorso anche a *missing traders*.

Per contrastare le distorsioni derivanti dall'illecito utilizzo del "Regime 42" su merci di origine cinese, nel corso del 2019 è stata pianificata l'operazione doganale congiunta (JCO) – tuttora in corso - denominata "SNAKE II". Allo stato – come riferito dall'Agenzia - non è dato quantificare i risultati complessivamente conseguiti in termini di maggiori tributi (dazi e IVA) recuperati, essendo ancora in corso le attività di controllo presso gli operatori destinatari finali della merce nonché la fase *post* operativa finalizzata al recupero dei tributi evasi.

Con riferimento specifico all'attività di prevenzione e repressione della "sottofatturazione", riferita alle dichiarazioni presentate al momento dell'importazione, nella tavola che segue si riportano i risultati conseguiti nel 2019.

LE ENTRATE DELLO STATO

TAVOLA 3.17

ESITI DELL'ATTIVITÀ DI CONTRASTO DELLE SOTTOFATTURAZIONI

	2019
Numero di irregolarità/schede difformi	3.426
Maggiori diritti accertati*	7.537.075
Sanzioni	25.669.693
Numero di notizie di reato	20

* dato provvisorio

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia delle dogane e dei monopoli

Quanto alle frodi in materia di IVA rilevate dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, si evidenziano, nella tavola che segue, le violazioni constatate nel quinquennio 2015-2019.

TAVOLA 3.18

ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL'AGENZIA DELLE DOGANE
FRODI RILEVATE

	2015	2016	2017	2018	2019
Frodi carosello e false fatturazioni interne (IVA Intracomunitaria) ⁽¹⁾	1.363,0	946,6	1.012,0	1.215,4	1.125,3
Numero false fatturazioni ⁽²⁾	2.546	4.264	3.338	4.330	3.426

⁽¹⁾ I dati in milioni di euro sono riferiti ai maggiori diritti accertati in seguito ad attività di accertamento controllo e antifrode in materia di IVA intracomunitaria e frodi carosello.

⁽²⁾ Casi di sotto fatturazione per i quali nella dichiarazione doganale e nelle fatture allegate alla bolletta sono stati riportati valori non veritieri.

Fonte: Agenzia delle dogane

L'azione di contrasto dell'evasione tributaria si interseca con altre attività istituzionali che, sebbene non riconducibili all'attività di gestione dei tributi, sono a questa strettamente connesse, come ad esempio la lotta alle contraffazioni ed il contrasto del riciclaggio monetario internazionale.

L'Unità di Informazione Finanziaria della Banca d'Italia (UIF) ha reso pubblica – nel Rapporto Annuale presentato a maggio del 2019 per l'anno 2018 - la collaborazione in essere con l'Agenzia, segnalando che il controvalore dei flussi finanziari opachi o irregolari finora individuati tra Italia/U.E. ed Ungheria, con successivo trasferimento verso la Cina e Hong Kong, ammonta ad oltre 1,5 miliardi di euro, quali proventi delle frodi fiscali e dei reati tributari connessi al meccanismo della sottofatturazione.¹⁰⁵

Settore accise (fiscalità petrolifera)

Le tipologie di frodi più rilevanti perpetrate nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti riguardano sostanzialmente (a) le frodi IVA, (b) il contrabbando dei c.d. *Designer Fuels Fraud* (CODICE EST) nonché (c) le frodi accise attuate mediante false denaturazioni.

a) Frodi IVA sui carburanti

¹⁰⁵ I trasferimenti sono costituiti da versamenti in contanti presso le banche ungheresi ove le aziende "collettrici" e "cedenti" hanno aperto conti correnti ed i relativi flussi valutari sono da riferire oltre che a transazioni che hanno riguardato l'Italia, anche a scambi commerciali tra compagnie cino-ungheresi e aziende tedesche, francesi e spagnole, oltre che greche, della Repubblica Ceca e della Slovacchia.

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

Tali frodi avvengono normalmente mediante utilizzo di (i) false dichiarazioni di intento o di (ii) *missing trader* (c.d. frodi carosello).

La prima fattispecie di frode viene posta in essere attraverso l'utilizzo, da parte di un "falso" esportatore abituale, di dichiarazioni d'intento con le quali lo stesso manifesta l'intenzione di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta.

In altri casi, in particolare all'atto del primo acquisto di prodotto energetico da un cedente estero, la frode IVA viene realizzata interponendo soggetti fittizi creati *ad hoc* – *missing trader* e società *buffer* – tra il cedente estero e il reale acquirente. In tale contesto il *missing trader* viene interposto allo scopo di realizzare scambi commerciali esclusivamente "cartolari" che permettano di "abbattere" l'imposta attraverso il mancato assolvimento degli obblighi fiscali di versamento e, spesso, di diminuire l'imponibile "sottofatturando" le operazioni.

Le due tecniche sopra descritte, constatate nel corso del 2019, sono state poste in essere utilizzando, in maniera distorta e strumentale, la normativa IVA relativa sia agli acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'imposta prevista per i c.d. esportatori abituali – art. 1, comma 1, lett. a) del dl 746/1983 e art. 8, comma 1, lett. c) del d.P.R. 633 del 1972 –, sia al meccanismo del *reverse charge* (art. 17 del D.P.R. 633 del 1972) sugli acquisti intracomunitari.

b) *Contrabbando dei c.d. Designer Fuels Fraud (CODICE EST)*;

La frode in parola ha l'obiettivo di eludere i vincoli di circolazione e deposito – che gravano non sugli oli lubrificanti ma soltanto sui prodotti energetici elencati dall'art. 21, comma 10, del T.U.A. (c.d. prodotti sensibili) – al fine di introdurre nel territorio nazionale prodotti energetici sensibili per poi rivenderli senza il pagamento dell'accisa e dell'IVA.

Particolarmente insidiosa si è rivelata la frode perpetrata attraverso l'attribuzione ai prodotti energetici di cui al citato art. 21, comma 10, di un codice di nomenclatura combinata (NC) non appropriato (ad es., si utilizzano oli lubrificanti, solventi e diluenti o oli pesanti a base di oli vegetali per "camuffare" il gasolio).

In relazione ai prodotti energetici impiegati per la carburazione, una tra le più insidiose frodi in materia di accise (sia in termini di quantità di prodotto e di conseguente imposta evasa, sia sotto profili diversi, quale, tra gli altri, il coinvolgimento della criminalità organizzata) è quella riguardante gli oli minerali/gasolio provenienti dai Paesi dell'Europa centro-orientale (c.d. *Designer Fuels Fraud*), che vengono immessi in consumo senza il pagamento dell'accisa e della relativa IVA, eludendo gli specifici vincoli di circolazione e deposito previsti dalla normativa unionale per i prodotti energetici destinati alla carburazione e/o alla combustione. In tal caso, i prodotti energetici provenienti da depositi ubicati in Paesi dell'Europa centro-orientale – in particolare, Slovacchia, Slovenia, Belgio e Polonia – attraverso l'interposizione di diverse società "fantasma" formalmente residenti in vari Paesi europei, vengono impiegati sul territorio italiano tal quali o miscelati con gasolio, come carburanti per motore in sostituzione del gasolio stesso, senza il pagamento della relativa accisa e delle altre imposte dovute (IVA) in territorio nazionale.

Attesa la rilevanza del fenomeno fraudolento in esame, l'Agenzia ha adottato diverse misure di contrasto sia in ambito nazionale che unionale.

In ambito nazionale è stato adottato, già dall'anno 2014, un sistema denominato "Codice EST" che permette di monitorare il fenomeno ed indirizzare al meglio l'attività di controllo delle Strutture periferiche, anche mediante la trasmissione di specifici *alert* per l'effettuazione di controlli mirati sul territorio. Avvalendosi di tale sistema di monitoraggio, è stato accertato che i luoghi di consegna sono localizzati, in pratica, su quasi tutto il territorio nazionale (anche se le Regioni maggiormente interessate sono risultate la Campania, il Lazio, la Sicilia e l'Emilia-Romagna).

Dalle indagini effettuate è emerso che le principali società dedite all'acquisto – in termini di quantità di prodotto acquistato – delle partite di prodotto spedite dall'Europa centro-orientale e destinate in Italia, risiedono in Paesi dove non esistono limiti ai pagamenti in denaro contante (quali, ad esempio, Cipro, Germania, Slovenia, Austria, Paesi Bassi, Croazia e Regno Unito). La possibilità che le transazioni economiche siano regolate con il pagamento in denaro contante ha indotto l'Agenzia a ritenere, tra le ipotesi investigative, che vi rientrino anche i reati di riciclaggio e di auto-riciclaggio.

LE ENTRATE DELLO STATO

Lo scenario appena descritto – ovvero quello di società acquirenti che operano in Paesi che ammettono transazioni commerciali in denaro contante – è sintomatico, secondo i modelli di analisi del rischio elaborati dall'Agenzia, di un mercato (dei prodotti energetici) che presenta specifiche vulnerabilità legate alla penetrazione degli interessi economici della criminalità organizzata.

In aggiunta all'attivazione del citato codice operativo unico ("Codice EST") sono state sviluppate specifiche sinergie con altri soggetti istituzionali. Durante l'anno 2019, anche grazie allo scambio di informazioni con le collaterali Strutture estere, l'Agenzia ha accertato un'evasione di accise stimabile nella cifra di oltre 13 milioni di euro, con la contestuale instaurazione di circa 20 procedimenti penali.

Una delle più rilevanti indagini svolta lo scorso anno, denominata "Operazione Calderone", è stata condotta dall'Agenzia con la collaborazione della Guardia di Finanza ed ha permesso di scoprire un contrabbando di prodotti energetici pari a oltre 13 milioni di litri, diretti in Sicilia. In tal caso il prodotto energetico - dichiarato quale olio lubrificante e formalmente destinato a Malta e in Bulgaria - era spedito via treno in Italia attraverso un deposito belga e, dopo aver raggiunto il terminal ferroviario di Catania, confluiva in un deposito sito nel territorio di Augusta (SR) - reale destinatario della merce - per poi essere venduto come carburante.

Di seguito si riportano in dettaglio i risultati dell'operazione:

- accertamento di oltre 13 milioni di litri movimentati in evasione di imposta tra il mese di settembre 2017 e il mese di aprile 2018 per un totale di accise evase di circa 7 milioni di euro;
- sequestro preventivo, per equivalente, di una somma complessiva pari a oltre 8,6 milioni di euro;
- sequestro di un deposito commerciale di prodotti energetici e sequestro, in flagranza di reato, di 297.590 litri di gasolio per autotrazione, contenuti all'interno di 9 autocisterne provenienti dal Belgio.

In ambito comunitario l'Agenzia ha partecipato a vari gruppi operativi (Gruppo Visegrad¹⁰⁶; C.C.W.P.¹⁰⁷; EMPACT¹⁰⁸), collaborando in particolare alla effettuazione di controlli doganali congiunti (operazioni inizialmente denominate "*Chess Knight*", ed ora "*Chain Bridge*"). L'ultima di tali operazioni, svoltasi nell'anno 2019, ha portato al sequestro di 5,2 mln di litri di *designer fuels*, con l'arresto di 59 persone, il blocco di 186 conti correnti bancari ed il recupero di imposte evase per circa 39 milioni di euro.

Merita menzione la proposta dell'Agenzia volta ad incrementare l'efficacia dei controlli puntando non solo sulla sorveglianza discreta del mezzo di trasporto dei prodotti energetici dal deposito mittente fino al luogo di destinazione, ma anche su verifiche "a monte" e sull'analisi dei flussi finanziari afferenti le operazioni commerciali, al fine di individuare i reali destinatari/beneficiari della frode. Tale diverso approccio dei controlli è stato sostanzialmente

¹⁰⁶ Il Gruppo Visegrad, chiamato anche "V4", nacque nel 1991 a seguito di un accordo tra i 4 Paesi Visegrad (Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia e Ungheria) allo scopo di promuovere l'integrazione unitaria del gruppo nell'Unione Europea. Lo stesso gruppo iniziò a collaborare anche per lo scambio di informazioni, lo studio e l'applicazione di strategie comuni nella lotta alle frodi sugli oli minerali. L'analisi di questi fenomeni, in seguito, ha spinto il "V4" ad allargare la cooperazione ad altri Paesi coinvolti nel medesimo fenomeno fraudolento. Nell'anno 2014, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, a seguito di un invito da parte della Slovacchia e tenuto conto della rilevanza del fenomeno, ha ritenuto opportuno prendere parte all'iniziativa del "V4". Grazie a questa adesione questa Agenzia riceve numerose segnalazioni di spedizioni a rischio provenienti dai Paesi, che hanno aderito a questa iniziativa.

¹⁰⁷ Il Gruppo di cooperazione doganale (in lingua inglese *Custom Cooperation Working Party* - C.C.W.P.) è un organo a supporto del Consiglio UE che, tra l'altro, definisce gli obiettivi strategici e tattici delle operazioni congiunte nel settore doganale (OCD). Incentra la propria azione sulla ricerca di risultati in termini di sequestri, individuazione di nuove minacce e smantellamento di organizzazioni criminali. Il Gruppo coopera strettamente con altre entità quali Europol e OLAF.

¹⁰⁸ EMPACT è un progetto in seno ad Europol, volto a favorire una maggiore continuità nella lotta contro la criminalità organizzata internazionale, attraverso un'efficace cooperazione tra Europol stessa e le altre Agenzie e Istituzioni dell'UE. Nell'ambito EMPACT, nel corso dell'anno 2017, sono state inserite tra le priorità per la lotta alla criminalità organizzata per il triennio 2018/2021, le azioni di contrasto contro le frodi in materia di accise e di MTR (*Missing Trader Intra Community*).

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

recepito nell'ambito dell'Ottavo Piano di Azione promosso dal Consiglio dell'UE (*Project Group Action 8.6.2 – Regional occurrence of excises fraud – mineral oils*)¹⁰⁹.

Per rafforzare gli strumenti di controllo nella prevenzione delle frodi nel settore dei carburanti, recentemente è stato emanato il decreto-legge del 26 ottobre 2019, n. 124 (“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”), convertito, con modificazioni, dalla legge 19/12/2019, n. 157.

Con particolare riferimento al contrabbando dei c.d. *designer fuels*, l'art. 7 di detto decreto prevede che “*gli oli lubrificanti circolano nel territorio nazionale, nella fase antecedente all'immissione in consumo, con la scorta di un codice amministrativo di riscontro, relativo a ciascun trasferimento dei suddetti prodotti, emesso dal sistema informatizzato dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e annotato sulla prescritta documentazione di trasporto*”.

Tale sistema, denominato LUB, è simile ad analoghi sistemi di controllo presenti in altri Paesi UE (ad esempio, l'EKAER ungherese e il SENT polacco) e consente agli organi di controllo di conoscere preventivamente le movimentazioni di olio lubrificante in partenza dall'Italia/destinate in Italia o comunque in transito sul territorio nazionale.

Il sistema appena descritto è supportato da un ulteriore strumento di controllo, previsto dall'articolo 6, lett. d) del già menzionato decreto-legge n. 124, secondo il quale “*al fine di agevolare l'attività di controllo dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e della Guardia di finanza, le società, gli enti e i consorzi concessionari di autostrade e trafori mettono a disposizione della medesima Agenzia e della predetta Guardia di finanza, su richiesta, senza oneri per l'erario, i dati in possesso delle suddette società rilevati sui transiti degli automezzi che possono essere utilizzati per la movimentazione dei prodotti energetici*”.

L'art. 11 dello stesso decreto prevede altresì la presentazione, esclusivamente in forma telematica, del documento di accompagnamento semplificato (DAS) per la circolazione, nel territorio dello Stato, della benzina e del gasolio usato come carburante, assoggettati ad accisa. Tale previsione normativa consentirà il monitoraggio telematico di tutte le movimentazioni, ad accisa assolta, di benzina e gasolio usati come carburante.

Con riferimento, infine, alle frodi IVA sui carburanti, il legislatore, già dalla fine del 2017, con la legge di bilancio per il 2018¹¹⁰, aveva introdotto misure di contrasto alle c.d. frodi carosello su IVA intracomunitaria, prevedendo, in generale, che l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato fosse subordinata al versamento, da parte del soggetto utilizzatore di tali depositi, dell'imposta sul valore aggiunto (con modello F24), senza possibilità di compensazione. Il successivo comma 938 dell'art. 1 della legge sopra menzionata prevede, poi, la responsabilità solidale del gestore del deposito nei casi di imposta sul valore aggiunto non versata dal soggetto per conto del quale il gestore stesso dei predetti depositi procede ad immettere in consumo o ad estrarre i citati prodotti energetici.

Con il menzionato decreto-legge n. 124/2019, il legislatore ha inteso viepiù rafforzare gli strumenti di contrasto a tali fenomenologie fraudolente introducendo sostanziali limitazioni all'utilizzo della dichiarazione di intento (vedasi in proposito l'art. 6 di detto decreto) per l'acquisto, senza applicazione dell'imposta, di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori.

c) *Frodi accise attuate mediante false denaturazioni*

¹⁰⁹ L'attività del *Project Group Action 8.6.2 – Regional occurrence of excises fraud – mineral oils* si è conclusa con la redazione di un Rapporto Finale. Nel documento, approvato lo scorso anno anche nella riunione plenaria del Gruppo di cooperazione doganale, sono state inserite delle raccomandazioni. Fra queste, ed in particolare tra le raccomandazioni per gli Stati membri della UE, è stata inserita anche la proposta formulata da questa Agenzia per contrastare il problema delle frodi nel settore delle accise sui prodotti energetici, che di seguito si riporta tradotta in lingua italiana:

Creare un approccio sistematico di controllo che includa:

1) analisi dei rischi su società / persone coinvolte, quali venditori, acquirenti, trasportatori, beneficiari finali, eccetera;
2) controlli amministrativi (MLC - controlli multilaterali), indagini fiscali e indagini finanziarie (seguire il flusso monetario in aggiunta al movimento del prodotto) utilizzando, ad esempio, gli SCAC-Antifrode e gli altri strumenti IVA disponibili per il contrasto ai *missing traders*.

¹¹⁰ art. 1, commi 937-943, legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Stabilità 2018).

LE ENTRATE DELLO STATO

La frode in parola utilizza strumentalmente la normativa in materia (punti 3 e 5 della tabella A allegata al TUA) che prevede l'esenzione/riduzione dell'imposta per il gasolio destinato ad usi agevolati, al fine di immetterlo "in nero" nel mercato dei carburanti in evasione delle maggiori imposte dovute.

La frode è attuata con differenti modalità, quali:

- la asserita denaturazione del prodotto, in realtà non effettuata;
- la rigenerazione di prodotti denaturati (allo stato, si ha contezza di rigenerazioni avvenute solo in altri Paesi europei, ad. es. il Belgio);

Di seguito sono riportati i risultati conseguiti dall'Agenzia nel 2019 nell'azione di contrasto del contrabbando penalmente rilevante in materia di accise sui prodotti energetici:

TAVOLA 3.19

RISULTATI DELL'ANTICONTRABBANDO IN MATERIA DI ACCISE SU PRODOTTI PETROLIFERI

PRODOTTO ENERGETICO	NR. IRREGOLARITÀ	M.D.A. (Totali)
4 Oli minerali	106	37.696.696
8 Gas metano	7	1.833.041
9 Oli lubrificanti	2	2.483.668
Totale complessivo	115	42.013.405

Fonte: Banca dati antifrode dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli

Settore tabacchi lavorati esteri (TLE)

Per quanto attiene all'attività di prevenzione e repressione del fenomeno del contrabbando di tabacchi lavorati esteri, nel corso dell'anno 2019 sono stati ottenuti i seguenti risultati:

- Numero di irregolarità accertate: 1.379;
- Quantità sequestrate in relazione alla tipologia delle merci:
- Kg. 29.754 (tabacco sfuso);
- Pezzi (sigari) n. 6.731;
- Pezzi (pacchetti di sigarette) n. 1.443.936.

Valore complessivo accertato della merce sequestrata: euro 6.392.582 (valore stimato euro 8.538.565).

L'analisi territoriale dei sequestri evidenzia che nel corso del 2019 la quantità di pacchetti di sigarette sequestrate è diminuita del 56 per cento rispetto al 2018. I maggiori quantitativi sono stati rinvenuti in Veneto e Friuli-Venezia Giulia (il 36 per cento del totale dei sequestri), in Liguria (il 32 per cento) e nel Lazio (il 15 per cento).

L'analisi dei paesi di origine individua come principali paesi di provenienza dei pacchetti di sigarette sequestrati il Senegal (il 31 per cento del totale dei sequestri), gli Emirati Arabi Uniti (21 per cento) e la Russia (16 per cento).

Il numero dei sigari sequestrati - soprattutto presso gli aeroporti di Malpensa e Fiumicino a passeggeri provenienti da Cuba - è passato da 645 nel 2018 a 6.731 nel 2019.

Nel 2019 si è registrato anche un incremento dei quantitativi sequestrati di tabacco sfuso (+46,5 per cento rispetto al 2018). I maggiori sequestri sono stati effettuati a Trieste e la merce proveniva principalmente dal Brasile e dalla Turchia.

Settore dei giochi

Dalle indagini effettuate congiuntamente dall'Agenzia e dalle forze di polizia (soprattutto dalla Guardia di Finanza) è emerso che i settori nei quali si sviluppa il gioco illegale ed opera la criminalità organizzata sono principalmente i seguenti:

- 1) raccolta di scommesse presso punti privi di concessione ed autorizzazione di PS (i cosiddetti CDT), quasi sempre collegati telematicamente a piattaforme site all'estero;

I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

2) giochi illegali offerti attraverso apparecchiature c.d. “Totem”, collocate in pubblici esercizi, che apparentemente offrono servizi o giochi senza vincite in denaro e che, invece, mediante appositi congegni sono in grado di collegarsi a siti di gioco esteri, offrendo gioco in denaro, compresi quelli da casinò (Slot, poker, ecc.);

3) gioco *on line* da piattaforme prive di concessione (c.d. “.com”);

4) manomissione delle schede di gioco delle Slot legali, in modo da alterare le vincite pagate (truffando in tal modo i giocatori) oppure da interrompere la registrazione delle giocate effettuate (con impatti, quindi, sulla raccolta e sul pagamento del prelievo unico).

Le tipologie 1), 2) e 3), pur nella diversa manifestazione illecita, si possono considerare come appartenenti ad un’unica fattispecie, in quanto si tratta di gioco offerto senza concessione ed autorizzazione da remoto (quasi sempre da paesi esteri).

Il punto 4, ossia l’alterazione delle schede degli apparecchi da intrattenimento è un fenomeno in forte espansione. A tale riguardo, considerando il crescente livello di complessità tecnologica delle modalità di alterazione, l’Agenzia già da qualche anno ha costituito un gruppo tecnico insieme al partner tecnologico Sogei e alla Guardia di Finanza per attuare un programma di controlli mirati con l’intento di scoraggiare questa pratica illegale.

La pianificazione dei controlli nel settore viene effettuata tramite strumenti informatici messi a disposizione dal “Centro” (con il supporto di Sogei) che consentono di individuare indici di rischio sia in relazione agli apparecchi in uso sia in relazione agli esercizi. L’individuazione dei CTD e dei Totem presenti negli esercizi pubblici (censiti o non censiti) avviene mediante accessi diretti, svolti o sulla base di segnalazioni o nell’ambito dell’ordinaria attività di controllo che si basa sulla conoscenza del territorio e sulle quotidiane attività di verifica.

Come specifica l’Agenzia, la fonte di informazione per l’individuazione dei CTD è rappresentata:

- dall’obbligo di comunicazione che grava sui proprietari degli immobili che affittano locali dove si svolge attività di raccolta di scommesse (legali o illegali). Tali comunicazioni sono inserite in un applicativo che segnala agli uffici la presenza di esercizi che offrono scommesse;
- dalle comunicazioni, effettuate dalla Questure, di diniego della licenza di PS per lo svolgimento di attività di scommessa.

Per l’attività illegale mediante *Slot*, gli Uffici sono dotati di specifici applicativi che consentono di individuare la raccolta anomala rispetto alla raccolta degli altri apparecchi della zona, nonché degli apparecchi dello stesso produttore dotati della medesima scheda di gioco. In presenza di anomalie diffuse, vengono svolte specifiche analisi a livello centrale.

Per i siti illegali di gioco *on line* il controllo è effettuato attraverso un applicativo che consente di ricercare sul web domini privi di autorizzazione. Ciò ha consentito di raggiungere buoni risultati (ad oggi, i siti inibiti sono oltre 8.000, con più di 10 milioni di tentativi di accesso).

La macrocategoria degli apparecchi da intrattenimento con vincite in denaro è quella maggiormente soggetta a fenomeni di evasione fiscale, gioco clandestino e riciclaggio.

Per individuare azioni di contrasto efficaci l’Agenzia ha in piedi tavoli di analisi con la Sogei e con le forze di polizia, che hanno condotto all’individuazione di possibili soluzioni, preventive e repressive, basate su elementi di indagine più ampi ed articolati, che hanno portato ad importanti e numerose operazioni di PG (ad es. Operazione Galassia, Operazione Fantascommesse, Operazione Sfinge, Operazione Cristallo e altre). Le citate operazioni sono state svolte congiuntamente o fornendo, da parte di ADM e Sogei supporto tecnico-amministrativo e tributario alle forze di polizia (prevalentemente Guardia di finanza) con le quali è attiva una costante collaborazione.

3.7. I reati tributari

Il particolare rilievo che lo strumento repressivo penale assume nella complessiva azione di contrasto all’evasione fiscale nei diversi settori tributari e, in particolare, in quello dell’IVA e della imposizione sui redditi, richiederebbe specifiche analisi per valutare gli effetti