



## APPROFONDIMENTO

# I controlli dell'Amministrazione finanziaria in materia di residenza fiscale ed esteroinvestizione

di Piergiorgio Valente<sup>(\*)</sup>

**Nell'ambito dell'attività dell'Amministrazione finanziaria finalizzata al contrasto del fenomeno dell'esteroinvestizione, la verifica fiscale rappresenta il modello procedurale più complesso, qualificato e potenzialmente efficace per il controllo - in concreto - dei presupposti previsti in materia di residenza degli enti dalle norme tributarie.**

**Nel presente articolo si intende esaminare l'iter procedurale che caratterizza l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria finalizzata a contrastare il fenomeno della cd. "esteroinvestizione", nonché il trasferimento fittizio della residenza fiscale a fini elusivi ed evasivi, con particolare riferimento ai percorsi ispettivi seguiti dalla Guardia di finanza, evidenziandone fasi cruciali e criticità operative, talvolta ricorrendo all'ausilio di casi esemplificativi aventi lo scopo di chiarire in concreto gli aspetti teorici.**

### 1. Premessa

Sul piano del contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, l'Amministrazione finanziaria pone sempre maggiore attenzione alle operazioni economiche aventi rilevanza internazionale. Ne è pro-

<sup>(\*)</sup> L'articolo, redatto con la collaborazione di Claudio Melillo, è parte della più ampia opera di P. Valente, *Esteroinvestizione e residenza*, in corso di pubblicazione da parte di Ipsoa nella II edizione.

va il fatto che all'interno della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate sia stata istituita una nuova struttura denominata "Settore internazionale", allo scopo di incrementare la proiezione dei controlli fiscali a livello transnazionale, obiettivo che, secondo le indicazioni della stessa Agenzia delle Entrate, può essere raggiunto attraverso:

- un esaustivo e tempestivo **scambio di informazioni** con le Amministrazioni fiscali estere<sup>1</sup>;
- la collaborazione fra i funzionari dei diversi Stati membri dell'Unione europea;
- l'effettuazione di **controlli simultanei bilaterali e/o multilaterali**;
- l'assistenza alla notifica degli atti emessi nei confronti di soggetti non residenti o di contribuenti italiani che abbiano trasferito la propria residenza in altri Stati membri dell'Ue.

Nella pratica, come si può ben comprendere, non è sempre agevole distinguere comportamenti derivanti dall'utilizzo strumentale o simulato della residenza fiscale da quelli che, invece, ri-

<sup>1</sup> Per un approfondimento sullo scambio di informazioni a livello internazionale cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2008; P. Valente, *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in "il fisco", n. 35/2009, fascicolo n. 1, pagg. 5781 e seguenti; P. Valente, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in "il fisco", n. 20/2010, fascicolo n. 1, pagg. 3160 e seguenti; P. Valente, *Il Protocollo 2010 di modifica della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, "il fisco", n. 23/2010, fascicolo n. 1, pag. 3623.

sultano pienamente legittimi in base alle norme vigenti<sup>2</sup>.

Nelle pagine che seguono, dopo aver delineato sinteticamente il tema dei controlli fiscali, con particolare riferimento a quelli aventi una forte proiezione in ambito internazionale, si intende fornire una compiuta analisi dei presupposti giuridici e degli aspetti operativi che caratterizzano l'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria italiana in materia di residenza delle persone giuridiche.

## **2. La proiezione internazionale dell'attività di controllo fiscale**

L'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup> sta orientando la propria attività ispettiva nei riguardi delle operazioni poste in essere dalle imprese in ambito internazionale con sempre maggior rigore. In tale contesto, le situazioni rilevanti ai fini della verifica fiscale possono essere le più disparate; tuttavia, i fenomeni di evasione ed elusione fiscale internazionale si legano tradizionalmente a due tipologie di condotta:

- 1) **trasferimento della residenza** a fini fiscali da parte del contribuente (persona fisica o giuridica), che si realizza mediante il posizionamento strumentale del soggetto in uno Stato in cui la pressione fiscale risulta più favorevole rispetto a quella di origine;
- 2) **trasferimento, in tutto o in parte, del reddito imponibile**, che può realizzarsi sia mediante l'allocazione strumentale delle fonti di produzione del reddito stesso, sia attraverso la sua riqualificazione (i.e., dividendi mascherati da *royalties*).

Entrambe le suddette condotte possono essere realizzate con diverse modalità, più o meno consolidate.

Per quanto attiene al primo schema, relativo al trasferimento della residenza va, innanzitutto, ricordato che i soggetti fiscalmente residenti in Italia soggiacciono al **principio di tassazione del reddito mondiale** (*worldwide principle*) e

<sup>2</sup> Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, da un lato deve condurre un'azione deterrente, mediante la realizzazione di controlli mirati a prevenire le condotte illecite, dall'altro deve compiere una serie di attività finalizzate all'individuazione e alla repressione delle condotte evasive o elusive già "perfezionate", che hanno determinato la sottrazione di materia imponibile alle casse dell'Erario.

<sup>3</sup> Si veda, in proposito, la già citata circ. 9 aprile 2009, n. 13/E e la circ. 16 aprile 2010 n. 20/E.

che, in base a tale principio, le persone fisiche e giuridiche residenti sono assoggettate ad imposizione in Italia per i redditi ovunque prodotti, mentre quelle non residenti sono assoggettate ad imposizione in Italia soltanto per i redditi prodotti nel territorio nazionale.

Considerato il livello generalmente elevato di pressione fiscale che caratterizza i Paesi comunitari, inclusa l'Italia, ove vige il citato principio di tassazione (*worldwide principle*), sussiste il **rischio concreto** che alcuni contribuenti decidano di trasferire, almeno formalmente, la propria residenza fiscale in un altro Stato o territorio, spesso non comunitario, caratterizzato da una fiscalità più favorevole e ove, se possibile, sia vigente il principio di tassazione su base territoriale (*source principle*).

Tale soluzione consente al contribuente trasferito di beneficiare di un sostanziale vantaggio fiscale qualora, ad esempio, produca redditi in diversi Stati; infatti, in base al principio di tassazione su base territoriale (*source principle*) verrebbero tassati solo i redditi prodotti su un dato territorio e non anche quelli prodotti all'estero. Se, a questa circostanza, si aggiunge la possibilità che in quel Paese la pressione fiscale sia molto più bassa del Paese di origine (i.e., Italia), appare del tutto evidente che la convenienza a trasferirvi la propria residenza fiscale risulta elevata.

## **3. L'inquadramento normativo delle fattispecie aventi rilevanza internazionale**

Dal punto di vista operativo, il principale problema che si pongono i verificatori – nel momento in cui intraprendono un'attività di controllo nei confronti di un contribuente che realizza operazioni aventi rilevanza internazionale – è quello di individuare **l'ambito normativo di riferimento** entro il quale inquadrare le diverse situazioni riscontrate nel caso concreto.

Secondo la circ. n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di finanza (cd. "Istruzione sull'attività di verifica"), in vigore dal 1° gennaio 2009<sup>4</sup>, "i fenomeni elusivi ed evasivi più complessi, pur assumendo forme molto articolate, si basano sostanzialmente sull'uso strumentale di entità di gruppo artatamente collocate in determinate aree che consentono di minimizzare il

<sup>4</sup> Cfr. circ. n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di finanza (nuova "Istruzione sull'attività di verifica"), in banca dati "fisconline", che ha sostituito la precedente circ. n. 1/1998, a sua volta sostitutiva della circ. n. 1/1988.

carico impositivo complessivo”. Ciò impone ai verificatori di analizzare, fin dalla fase preparatoria della verifica fiscale, i seguenti elementi:

- la struttura del gruppo al quale l'impresa oggetto di verifica appartiene;
- le società del gruppo che, eventualmente, godono di particolari benefici o agevolazioni fiscali in altri Stati o territori;
- la tipologia di rapporti intercorrenti, anche indirettamente, tra le società di cui al punto precedente e quella/e italiana/e.

Si supponga, per ipotesi, che l'Amministrazione finanziaria abbia intrapreso una verifica fiscale nei confronti dell'impresa Alfa, residente in Italia, e che, durante l'accesso, i verificatori abbiano rilevato rapporti economici intercorsi tra l'impresa sottoposta a verifica Alfa ed un'altra società Beta, non residente fiscalmente in Italia. In siffatto contesto, i funzionari incaricati di condurre le attività ispettive, oltre ad attenersi alle leggi in materia e a tutte le altre disposizioni comportamentali inerenti la procedura di controllo prevista dai rispettivi enti di appartenenza (Guardia di finanza e/o Agenzia delle Entrate), dovranno valutare:

- se la società Beta è residente in un Paese estero a fiscalità ordinaria ovvero ha sede in un Paese a fiscalità privilegiata;
- se esiste un rapporto partecipativo (di controllo o di collegamento) tra Alfa e Beta e quale sia la modalità e/o il tipo di rapporto partecipativo che le vincola.

In tal caso, potranno verificarsi due ipotesi, ciascuna delle quali sarà riconducibile a diverse fattispecie:

- **ipotesi I)** I verificatori rilevano che Alfa e Beta sono entità indipendenti tra loro:
  - **fattispecie (a):** Beta è una società residente in un Paese estero a fiscalità ordinaria;
  - **fattispecie (b):** Beta è una società con sede in un Paese estero a fiscalità privilegiata;
- **ipotesi II)** I verificatori rilevano che tra Alfa e Beta sussiste un rapporto di controllo ex art. 2359 del codice civile;
  - **fattispecie (c):** Beta è una società residente in un Paese estero a fiscalità ordinaria;
  - **fattispecie (d):** Beta è una società con sede in un Paese estero a fiscalità privilegiata.

Risulta evidente che, alla luce delle ipotesi I e II e delle singole fattispecie sopra esposte, il problema del coordinamento tra norme e dell'individuazione di quelle applicabili al caso specifico si pone soprattutto nelle circostanze riconducibili alle fattispecie (c) e (d) dell'ipotesi II, cioè quelle in cui:

- l'impresa Alfa è residente in Italia;
- la società Beta ha sede in un Paese estero a fiscalità ordinaria (c) e/o in un Paese estero a fiscalità privilegiata (d);
- esiste un rapporto di controllo tra Alfa e Beta.

Va altresì aggiunto che, in tali circostanze, i verificatori potrebbero rilevare l'esistenza di un terzo soggetto Gamma, residente in Italia, che controlla la società estera Beta (la quale, a sua volta, controlla Alfa).

Con riguardo, dunque, alla citata ipotesi II, si riportano di seguito:

- gli esempi 1 e 2, relativi alla fattispecie (c), e
- gli esempi 3, 4 e 5, relativi alla fattispecie (d)<sup>5</sup>.

### ***Ipotesi II - Fattispecie (c) - Esempi 1 e 2***

#### **Esempio 1:**

**Alfa (soggetto italiano) è controllata da Beta (soggetto con sede in un Paese estero a fiscalità ordinaria) che, a sua volta, è controllata da Gamma (soggetto italiano).**

In questo caso è applicabile l'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir (esterovestizione)<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> I casi esposti rappresentano mere esemplificazioni che, seppur non esaustive, possono risultare di ausilio per schematizzare alcuni possibili approcci operativi adottati dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>6</sup> Il caso è, ovviamente, solo esemplificativo in quanto, come è noto, l'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir, ai fini della

sussistenza dell'esterovestizione, prevede alternativamente due condizioni:

- controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile da parte di un soggetto residente;
- Consiglio di Amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

**Esempio 2:**

**Alfa (soggetto italiano) controlla Beta (soggetto con sede in Paese estero a fiscalità ordinaria).**

In questo caso è applicabile l'art. 73, comma 3, del Tuir.

**Ipotesi II - Fattispecie (d) - Esempi 3, 4 e 5****Esempio 3:**

**Alfa (soggetto italiano) è controllata da Beta (soggetto con sede in un Paese estero a fiscalità privilegiata) che, a sua volta, è controllata da Gamma (soggetto italiano).**

In questo caso – di mera valenza teorica, difficilmente riscontrabile nella prassi – è applicabile l'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir (esterovestizione)<sup>7</sup>. Tale norma presuntiva implica l'attrazione in Italia della residenza fiscale della società Beta la quale, pertanto, sarebbe assoggettata alle regole tributarie vigenti nell'ordinamento italiano.

Ciò vanificherebbe l'eventuale risposta positiva all'interpello presentato dal contribuente Gamma ai sensi dell'art. 167, comma 5, del Tuir per la società partecipata Beta.

**Esempio 4:**

**Alfa (soggetto italiano) controlla Beta (soggetto con sede in Paese estero a fiscalità privilegiata).**

In questo caso è applicabile l'art. 167 del Tuir (CFC).

Va precisato che, in tal caso, l'art. 110, comma 12, del Tuir, esclude esplicitamente l'applicazione dell'art. 110, commi 10 ss. (indeducibilità dei costi da Paesi a fiscalità privilegiata).

Si osserva, peraltro, che una volta stabilita l'applicabilità della disciplina delle CFC, non dovrebbe applicarsi l'art. 110, comma 7 (*transfer pricing*), quantunque ciò sia possibile, poiché i redditi di Beta sarebbero comunque già attratti in Italia ed ivi assoggettati a tassazione.

Appare plausibile, dunque, che i commi 7, 10 e seguenti dell'art. 110 siano applicabili solo e soltanto quando non risulti applicabile l'art. 167 del Tuir.

**Esempio 5:**

**Alfa (soggetto italiano) è controllata da Beta (soggetto con sede in Paese estero a fiscalità privilegiata).**

In questo caso – limitatamente ai componenti negativi di reddito – potrà risultare applicabile l'art. 110, commi 10 e seguenti, del Tuir (indeducibilità dei costi da Paesi a fiscalità privilegiata), salvo che il contribuente non fornisca la prova che l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione; in tale circostanza, si valuterà l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* anche alle transazioni che hanno dato luogo a componenti negativi di reddito.

Naturalmente, qualora sussistano i presupposti per il **disconoscimento** da parte dell'Amministrazione finanziaria della deducibilità dei costi da Paesi a fiscalità privilegiata (art. 110, commi 10 e seguenti, del Tuir), e ricorrano tutte le altre condizioni richieste dalla normativa, si potrà, in ogni caso, valutare l'applicazione – limitatamente ai componenti positivi – dell'art. 110, comma 7, del Tuir (*transfer pricing*).

<sup>7</sup> Il caso è, ovviamente, solo esemplificativo in quanto, come è noto, l'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir, ai fini della sussistenza dell'esterovestizione, prevede alternativamente due condizioni:

– controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile da parte di un soggetto residente;  
– Consiglio di Amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

#### 4. La verifica fiscale finalizzata all'individuazione della residenza fiscale

Il sistema fiscale italiano è fondato, come è noto, sul principio dell'autotassazione. Ciò implica che l'Amministrazione finanziaria deve attuare **adeguate strategie ispettive** al fine di prevenire e contrastare fenomeni evasivi ed elusivi. Tale azione deve, tuttavia, essere posta in essere nel rispetto della previsione di cui all'art. 23 della Costituzione il quale stabilisce che: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

Va rilevato che i poteri dell'Amministrazione finanziaria per la ricerca e l'acquisizione degli elementi probatori di una capacità contributiva (eventualmente) maggiore di quella dichiarata devono essere utilizzati solo nei modi e nei casi previsti dalla legge. Ne consegue che le disposizioni che legittimano tali poteri non sono suscettibili di interpretazione analogica e che ogni atto impositivo emanato senza l'osservanza delle norme procedurali è, in linea di principio, da considerarsi "nullo".

Le attuali fonti normative in materia di poteri di controllo dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria non sono contenute in un testo organico ma fanno riferimento alle singole leggi d'imposta, nonché alla L. 7 gennaio 1929, n. 4.

Per quanto riguarda, in particolare, le imposte dirette e l'Iva, le relative attribuzioni in materia di accertamento sono disciplinate, rispettivamente, dai seguenti articoli:

- da 31 a 45 e 70, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte dirette;
- da 51 a 66-*bis* e 75, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'Iva.

In particolare, dal combinato disposto delle norme sopra citate, consegue che l'Amministrazione finanziaria ha il potere di:

- controllare le dichiarazioni dei contribuenti e verificare i versamenti effettivamente eseguiti;
- accertare e riscuotere le imposte o le maggiori imposte dovute;
- vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni;
- vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli obblighi stabiliti dalle singole leggi fiscali;
- controllare le dichiarazioni dei sostituti d'imposta;

- provvedere alla irrogazione delle sanzioni amministrative;
- compilare ed inviare la notizia di reato all'Autorità giudiziaria per eventuali violazioni di natura penale.

L'elenco sopra riportato, benché non esaustivo, testimonia che l'attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria può essere assai ampia, tale da incidere anche su posizioni giuridiche soggettive costituzionalmente rilevanti. Per tale ragione essa viene realizzata attraverso l'esercizio di specifici poteri istruttori appositamente regolati dalla legge, vale a dire:

- poteri relativi alla possibilità di svolgere indagini specifiche in materia tributaria attraverso "accessi, ispezioni e verifiche"<sup>8</sup>;
- poteri attinenti alla facoltà degli investigatori di richiedere al contribuente o a terzi di esibire documenti e/o fornire informazioni utili ai fini fiscali.

Occorre precisare che gli organi preposti al controllo non sono obbligati ad utilizzare tutti i poteri previsti dall'ordinamento tributario ma, al contrario, possono scegliere, in un'ottica di **efficienza e potenziale remuneratività dell'attività ispettiva**, quali poteri esercitare, in quale ordine e con quale grado di approfondimento<sup>9</sup>. È, altresì, chiaro che, nonostante quanto appena osservato, la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria non può essere considerata "assoluta" né può divenire il presupposto di comportamenti arbitrari<sup>10</sup>.

Va ulteriormente osservato che, in generale, i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria trovano, di fatto, alcuni limiti:

- nella disciplina del segreto bancario<sup>11</sup>;

<sup>8</sup> Riguardano essenzialmente il potere di effettuare "accessi, ispezioni e verifiche" secondo quanto previsto dagli artt. 52 del D.P.R. n. 633/1972 e 33 del D.P.R. n. 600/1973.

<sup>9</sup> Sul punto cfr. per tutti G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997, pagg. 549 e seguenti; R. Lupi, *Diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 176.

<sup>10</sup> Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, Milano, 2006.

<sup>11</sup> In Italia, la tutela del segreto bancario è sempre stata oggetto di discussione e controversie. Le disposizioni di riferimento di tale disciplina possono rinvenirsi nelle seguenti norme:

- art. 47 della Costituzione, in quanto il segreto bancario può essere annoverato tra le finalità pubbliche di protezione del sistema creditizio;
- art. 10 del R.D.L. n. 375/1936, il cui disposto normativo è stato ripreso dall'art. 7 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385);

- nell'art. 14 della Costituzione, recante le disposizioni sull'inviolabilità del domicilio<sup>12</sup>.

Tuttavia, entrambi i limiti sopra citati, in ambito tributario, “cedono” di fronte a specifiche deroghe previste dal legislatore secondo cui:

- il segreto bancario può essere violato in forza di apposita autorizzazione concessa dal Direttore Centrale dell'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate o dal Direttore Regionale della stessa, per quanto riguarda il personale civile, e dal Comandante regionale della Guardia di finanza, per ciò che concerne quello militare, così come disposto dall'art. 32, comma 1, n. 6-*bis*) e 7) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 51, comma 2, n. 6-*bis*) e 7) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- il domicilio privato (i.e., locali adibiti anche ad abitazione) ed i locali diversi da quelli destinati dall'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali possono essere violati, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, in caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie di cui ai menzionati D.P.R. n. 633/1972 e D.P.R. n. 600/1973, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni, così come previsto dal combinato disposto degli artt. 52, commi 1 e 2 del D.P.R. n.

- artt. 175, 1337 e 1375 del codice civile che, imponendo un obbligo di generale correttezza nella formazione e nello svolgimento dei rapporti giuridici, devono intendersi applicabili a tutti i rapporti contrattuali; in tal senso, i diritti ed i doveri riguardanti la riservatezza rientrerebbero nell'ambito del principio generale di correttezza nel rapporto banca/cliente;
- art. 326 del codice penale, il quale dispone che “il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualunque modo la comunicazione, è punito con la reclusione da 6 mesi a 3 anni”;
- art. 622 del codice penale, il quale stabilisce che “chiunque, avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio, o della professione o arte, di un segreto, lo rivela, senza giusta causa, ovvero lo impiega a proprio o altrui profitto, è punito, se dal fatto può derivare nocumento, con la reclusione fino ad un anno o con la multa da 60.000 (30,99 Euro) a un milione di lire (516,46 Euro). Il delitto è punibile a querela della persona offesa”.

<sup>12</sup> L'art. 14 della Costituzione recita: “Il domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”.

633/1972 e 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Si osserva che, in ogni caso, i poteri ispettivi sono soggetti ad ulteriori limitazioni che attengono:

- alle garanzie fondamentali e ai diritti elementari della persona (i.e., diritto alla libertà personale, all'iniziativa economica privata, eccetera);
- ai principi di **legalità, imparzialità e buon andamento** della pubblica amministrazione, di cui all'art. 97 della Costituzione;
- al principio della “capacità contributiva” disciplinato dall'art. 53 della Costituzione;
- ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- ai diritti del contribuente, sanciti dalla L. 27 luglio 2000, n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente”).

Dopo aver chiarito che l'attività ispettiva posta in essere dall'Amministrazione finanziaria deve necessariamente essere improntata ai suddetti criteri, è opportuno esaminare i poteri che sanciscono la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare “accessi, ispezioni e verifiche” nei confronti dei contribuenti selezionati. Ai fini dell'individuazione dell'effettiva residenza fiscale dei contribuenti, tali poteri consentono all'Amministrazione finanziaria di porre in essere specifiche attività di indagine attraverso l'efficace strumento della “verifica fiscale”.

In particolare, le attività ispettive previste dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 35 della citata L. 7 gennaio 1929, n. 4, eseguibili anche nell'ambito dei controlli in tema di residenza fiscale ed esteroinvestizione, sono le seguenti:

- **accesso**, che consiste nel potere di entrare, previa presentazione di rito ed esibizione della prevista autorizzazione, e di permanere d'autorità nei locali, anche senza (o contro) la volontà di chi ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi tutte le operazioni richieste dalle esigenze ispettive, ossia la ricerca, l'ispezione documentale, le verificazioni ed ogni altra utile rilevazione finalizzata all'accertamento e alla repressione delle violazioni di natura tributaria<sup>13</sup>;

<sup>13</sup> L'accesso può essere effettuato nonostante l'opposizione del contribuente. L'art. 11, lettera c), del D.Lgs. n. 471/1997 prevede una sanzione amministrativa da 258,00 a 2.065,00 euro nei confronti dei soggetti che non abbiano ottemperato ad un invito a comparire ovvero a qualsiasi

- **ricerca**, che si sostanzia in una serie di attività finalizzate al reperimento e acquisizione degli elementi contabili ed extracontabili utili per l'esecuzione dell'ispezione documentale e delle verificazioni. L'acquisizione può avvenire anche mediante la consegna spontanea da parte del contribuente<sup>14</sup>;
- **ispezione documentale**, che si realizza attraverso l'analisi di scritture, libri, registri e documenti, la cui istituzione, tenuta e conservazione sia obbligatoria, nonché mediante il raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche ovvero in fasi successive della verifica;
- **verificazioni**, che consistono nei riscontri sulla gestione sottoposta a ispezione effettuati sulla base dei documenti e delle scritture acquisite dai verificatori<sup>15</sup>;
- **altre rilevazioni**, che comprendono attività affini alle verificazioni ed operazioni di misurazione finalizzate alla ricostruzione logico-estimativa delle dimensioni di talune grandezze economiche tipiche dell'attività verificata, attraverso la cui definizione quantitativa è possibile risalire per via induttiva all'effettiva base imponibile da assoggettare a tassazione<sup>16</sup>.

## 5. Attività info-investigativa preliminare

In concreto, sin dalla preliminare attività info-investigativa posta in essere dai verificatori nella fase preparatoria della verifica fiscale, è possibile individuare comportamenti contrastanti con l'ordinamento tributario e finalizzati all'elusione

altra richiesta da parte degli Uffici o della Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

<sup>14</sup> Una volta eseguito l'accesso, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere a: perquisizioni personali; apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli; esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è stato accettato il segreto professionale.

<sup>15</sup> Si osserva che le verificazioni possono essere "dirette" e "indirette"; le prime riguardano i casi in cui le situazioni di fatto vengono appurate mediante osservazione diretta dei verificatori; le altre sono, invece, relative ai casi in cui si procede a ricostruire presuntivamente l'effettiva dimensione dell'attività economica.

<sup>16</sup> A differenza delle verificazioni, le altre rilevazioni non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell'attività verificata, ma a semplici indizi e risultati attraverso i quali è possibile definire la reale misura delle grandezze rappresentative del profilo economico dell'attività verificata.

o all'evasione fiscale mediante il trasferimento strumentale o fittizio della residenza fiscale.

L'obiettivo dell'individuazione dei suddetti comportamenti viene perseguito dai verificatori attraverso una vera e propria attività di "intelligence" che, sebbene assuma rilevanza prettamente "interna", rientra, in ogni caso, nell'alveo delle modalità di acquisizione di elementi conoscitivi attestanti la possibile commissione di violazioni tributarie da parte dei contribuenti.

Non a caso, nell'ambito dell'annuale programmazione delle attività di verifica fiscale, l'Amministrazione finanziaria attribuisce decisiva importanza alla fase deputata alla ricerca preliminare di notizie indicative della cosiddetta "pericolosità fiscale" dei soggetti economici<sup>17</sup>.

Ciò consente agli investigatori di identificare "a priori" le circostanze che meritano un approfondimento sul piano sostanziale e che appaiono idonee a legittimare l'avvio, *ex lege*, di uno dei **moduli operativi a rilevanza "esterna"** nei confronti di un soggetto economico. Si osserva, in proposito, che, spesso, il contribuente da sottoporre ad ispezione fiscale viene selezionato proprio sulla base di tali presupposti.

L'attività di "intelligence", finalizzata all'acquisizione di dati e notizie, è alquanto delicata e complessa, e necessita di costanza, riserbo e perizia da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate); inoltre, essa può essere eseguita con efficacia a condizione che la struttura dell'ente operante sia fondata su modelli organizzativi tali da consentire il flusso coordinato delle informazioni<sup>18</sup>.

Con particolare riferimento all'**individuazione della residenza fiscale**, l'attività info-investigativa preliminare si sostanzia nella raccolta e selezione di dati ed informazioni, qualunque ne

<sup>17</sup> Sul punto cfr. circ. n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di finanza. Si richiamano, altresì: circ. 21 febbraio 2005, n. 7/E, circ. 3 marzo 2006, n. 9/E, circ. 23 gennaio 2007, n. 2/E, circ. 25 gennaio 2008, n. 6/E, emanate dall'Agenzia delle Entrate – Direzione accertamento e contenzioso, concernenti le convenzioni stipulate con il Ministero dell'Economia e delle finanze in materia di prevenzione e contrasto all'evasione e modalità operative per gli accertamenti, tutte in banca dati "fisconline".

<sup>18</sup> La competenza dell'Amministrazione finanziaria all'esercizio dei poteri ispettivi è determinata, di norma, in base al domicilio fiscale del contribuente; pertanto, le informative riguardanti i singoli contribuenti perverranno, direttamente e/o indirettamente, presso gli uffici territorialmente competenti e deputati all'esecuzione di eventuali attività ispettive.

sia la fonte, che verranno successivamente analizzati, elaborati ed approfonditi mediante appositi riscontri, nonché attraverso lo scambio di pareri ed ulteriori procedure di “*intelligence*”.

A tal fine potrebbe assumere estrema rilevanza il rinvenimento di documentazione attestante:

- l’ubicazione in Italia del luogo dal quale provengono gli **impulsi volitivi** inerenti le attività della società, con particolare riferimento a:
  - documentazione che possa evidenziare, con riguardo alla sede ufficiale, che la stessa non costituisce il reale centro decisionale e/o amministrativo, bensì una mera localizzazione e/o domiciliatazione di carattere formale;
  - corrispondenza dalla quale si possa evincere una gestione subordinata a direttive e disposizioni provenienti dall’Italia, a discapito dell’autonomia di determinazione della stessa;
- lo svolgimento dell’**attività principale** della società estera in Italia; a tal fine, si renderà necessaria l’analisi:
  - della **consistenza patrimoniale della società estera**, per poter valutare se i beni facenti parte del suo patrimonio siano situati in gran parte in Italia o meno;
  - della composizione degli elementi reddituali riguardanti l’ordinaria gestione sociale, per rilevare quale consistenza abbiano le operazioni compiute in Italia o aventi ad oggetto beni o servizi collegati con il territorio nazionale, rispetto al complesso delle operazioni poste in essere dalla società.

Attraverso l’attività di “*intelligence*”, propedeutica all’attività ispettiva sostanziale vera e propria, è possibile, pertanto, acquisire elementi utili ad accertare l’eventuale ricorrenza di almeno uno dei criteri di collegamento individuati dal citato art. 73, comma 3, del Tuir (**sede legale, sede dell’amministrazione, oggetto sociale**).

In sede ispettiva l’attenzione dei verificatori dovrà, quindi, essere rivolta in prevalenza a uno dei due criteri sostanziali previsti dall’art. 73, comma 3, del Tuir (vale a dire, sede dell’amministrazione) al fine di dimostrare, qualora ne ricorrano i presupposti, che la veste giuridica formale assunta dalla società o ente non trova riscontro nella realtà.

Naturalmente le fonti informative cui i verificatori possono attingere per svolgere la loro attività info-investigativa, finalizzata all’acquisizione degli elementi conoscitivi rilevanti ai fini della

**verifica dell’effettiva residenza fiscale**, sono svariate.

Ad esempio, è espressamente previsto che l’Amministrazione finanziaria possa formalmente far ricorso ai poteri alla medesima conferiti dal legislatore in materia di accertamento delle imposte dirette; infatti, in forza dell’art. 32, comma 1, n. 5) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazioni ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, può essere richiesta la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie in merito a soggetti indicati singolarmente o per categorie.

Giova, peraltro, rappresentare che l’art. 36, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, impone che, qualora i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza, a causa o nell’esercizio delle loro funzioni, vengano a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie, devono comunicarli alla Guardia di finanza. Quest’ultima, pertanto, è la **fisiologica destinataria di una moltitudine di “input”** operativi che, opportunamente riscontrati, possono, singolarmente o unitamente ad altri (eventualmente disponibili), dare impulso ad un’effettiva azione ispettiva, quale la verifica fiscale sostanziale.

Preliminari comunicazioni informative possono, inoltre, provenire sia dall’Autorità giudiziaria che da altre Amministrazioni dello Stato, come pure dalle Amministrazioni finanziarie di altri Paesi, nell’ambito della cosiddetta “collaborazione spontanea internazionale”, la quale, come si può ben comprendere, assume particolare rilevanza quando ha ad oggetto dati e notizie utili all’individuazione della residenza fiscale di società o enti sottoposti a verifica fiscale per presunta esteroinvestizione.

Non è, altresì, infrequente, per gli organi di controllo, ricevere notizie di possibili fattispecie evasive/elusive da “fonti confidenziali” come pure da soggetti, in qualche modo riconducibili alla stessa impresa oggetto di verifica (i.e., dipendenti, funzionari, collaboratori esterni, eccetera). In simili circostanze, è fondamentale verificare l’attendibilità di tali segnalazioni le quali, se ritenute significative, potranno costituire spunti per i successivi approfondimenti. Ne consegue che, al fine di attribuire adeguata consistenza al-



le informazioni ricevute, occorre rilevare in questa fase preliminare tutti gli elementi rappresentativi dell'ipotetica violazione.

In questo contesto, ai fini dell'individuazione dell'effettiva residenza fiscale di una società o ente assumono particolare importanza i seguenti elementi informativi:

- analitica e circostanziata descrizione dei fatti da parte del soggetto informatore;
- esibizione di documenti che dimostrino la **fitizia o simulata ubicazione** della residenza fiscale della società all'estero;
- esibizione di documenti, quali accordi, contratti, prospetti, biglietti di viaggio, *e-mails* e quant'altro possa costituire supporto probante delle presunte violazioni della disciplina della residenza fiscale da parte della società sottoposta a verifica fiscale.

Le eventuali "segnalazioni anonime" che possono giungere agli Uffici finanziari assurgono, inoltre, a meri indizi meritevoli di approfondimenti e riscontri. Secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, le denunce anonime possono tradurre la semplice ipotesi del verificarsi di una violazione tributaria in consistente sospetto qualora indichino articolate e dettagliate circostanze tali da indurre l'organo ispettivo a ritenere opportuno il ricorso all'esercizio dei propri poteri, anche tramite accesso presso i locali aziendali.

È da ritenere invalido, invece, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale, l'accertamento fiscale fondato sugli elementi raccolti in sede di accesso presso il domicilio abitativo del contribuente (i.e., amministratore, dipendente, collaboratore della società, eccetera), seppur preventivamente autorizzato, come previsto, dal Procuratore della Repubblica, qualora la "perquisizione" (amministrativa) sia stata eseguita sulla base di mere segnalazioni anonime, non ritenute idonee ad integrare i "gravi indizi di violazioni" tributarie, espressamente richiesti dal combinato disposto degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972.

L'Amministrazione finanziaria dispone, altresì, di un complesso e articolato sistema di "banche dati", altamente sofisticate, che consente ai verificatori sia l'acquisizione di elementi innovativi sul conto delle singole posizioni soggettive, sia (eventualmente) il riscontro delle altre notizie di cui già si dispone ovvero acquisite da altra fonte. L'insieme coordinato di tali informazioni è in grado di raffigurare, mediante opportune elaborazioni e rappresentazioni di sintesi, un **quadro**

**conoscitivo organico**, analitico e completo riguardante l'effettiva residenza fiscale della società o ente sottoposto a verifica fiscale<sup>19</sup>.

In questa fase di acquisizione cognitiva preliminare delle informazioni è, altresì, opportuno rilevare l'eventuale formulazione di "interPELLI" e/o della richiesta di pareri assimilabili a quelli indirizzati al soppresso "Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive".

Di norma, grazie ad una corretta attività di "intelligence" condotta prima di intraprendere un eventuale controllo e/o verifica fiscale finalizzata all'individuazione della residenza fiscale di una società o ente, le strutture dell'Amministrazione finanziaria possono venire in possesso di notizie fondamentali sul conto del contribuente sospettato di **esterovestizione** e, in particolare, dei soggetti residenti a lui **riconducibili** (i.e., società controllante o controllata, rappresentante fiscale, società terza, eccetera):

- collegamenti tra il contribuente non residente ed altri soggetti residenti;
- eventuali beni mobili e immobili posseduti in Italia dal contribuente non residente;
- dati conoscitivi dei soggetti residenti collegati: denominazione e sede, partita Iva, codice fiscale, oggetto dell'attività, data e inizio attività, luoghi di esercizio dell'attività, sede dell'amministrazione e luogo di conservazione delle scritture contabili, numero dei dipendenti e/o collaboratori e/o addetti, capitale sociale, generalità degli amministratori e del rappresentante legale, forma associata di esercizio dell'attività, abilitazioni professionali, eccetera;
- dati sulla posizione fiscale dei soggetti residenti collegati: ricavi conseguiti negli ultimi tre periodi d'imposta, redditi dichiarati e/o accertati e/o definiti negli ultimi tre periodi d'imposta, volume d'affari dichiarato negli ultimi tre periodi d'imposta, regime contabile

<sup>19</sup> Grazie al processo di "informatizzazione" e allo sviluppo tecnologico dei sistemi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria sono stati ottimizzati nel tempo i flussi informativi verso l'Anagrafe Tributaria di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni ed integrazioni.

A tal riguardo, è unanimemente riconosciuta la particolare efficacia della banca dati rappresentata dall'Anagrafe tributaria, la quale viene costantemente alimentata anche con processi comunicativi stimolati dai vari comportamenti rilevanti posti in essere dai contribuenti medesimi (i.e., presentazione delle dichiarazioni fiscali; versamenti delle imposte; apertura, trasferimento e chiusura dell'attività e delle unità locali; eccetera).

dichiarato, posizione ai fini delle sanatorie fiscali degli ultimi 10 anni, eccetera;

- precedenti fiscali dei soggetti residenti collegati: violazioni ascritte ai medesimi nei vari settori impositivi;
- dati e notizie sugli amministratori residenti della società estera;
- notizie sulla capacità contributiva dei soggetti residenti: patrimonio immobiliare, **incrementi patrimoniali significativi** negli ultimi 5 anni, auto, natanti, aeromobili, cavalli da corsa, residenze secondarie, azioni e/o partecipazioni societarie, obbligazioni e titoli similari acquistate negli ultimi 5 anni, eccetera;
- precedenti penali o di polizia a carico dei soggetti residenti collegati;
- presenza di elementi informativi vari: esposti (anche anonimi), denunce, segnalazioni di organi dell'Amministrazione finanziaria e di altri enti, eccetera.

L'elenco sopra riportato, il quale potrà opportunamente annoverare anche altre notizie considerate rilevanti (i.e., collegamenti del soggetto con altre indagini di cui si ha contezza) ed acquisite nel corso della complessa attività di "intelligence", potrà essere integrato ed arricchito grazie all'impiego di ulteriori preziose banche dati (i.e., Camera di Commercio, eccetera) accessibili da parte degli organi militari e civili deputati alla tutela delle pretese fiscali dello Stato.

In definitiva, con riferimento alla residenza fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche, tenuto conto dei tre criteri alternativi prescritti dall'art. 73, comma 3, del Tuir (sede legale, sede dell'amministrazione e oggetto principale) nonché del concetto di **place of effective management (sede di direzione effettiva)** mutuato dalla normativa convenzionale (art. 4 del Modello OCSE), nella fase info-investigativa preliminare, oltre alle menzionate informazioni di carattere generale, è importante aver contezza dei seguenti ulteriori elementi informativi:

- informazioni relative alla sede legale della società o ente oggetto di verifica;
- individuazione dei soggetti consociati residenti ai quali la società non residente è legata da rapporti di controllo o di collegamento (anche indiretti);
- notizie in ordine all'esistenza di particolari regimi fiscali di favore e/o altre agevolazioni fruite dalla società non residente;
- notizie relative al luogo di assunzione delle decisioni chiave (di natura gestionale e commerciale) necessarie per la conduzione dell'at-

tività imprenditoriale della società non residente;

- notizie relative al luogo ove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni aziendali di maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni;
- notizie relative al luogo di determinazione delle strategie che dovranno essere adottate dalla società non residente nel suo insieme;
- notizie relative al luogo da cui promanano le **direttive del vertice societario**;
- notizie relative al luogo dove il Consiglio di amministrazione (o comunque l'organo gestorio) si riunisce e delibera, o, nei casi di delega (i.e., amministratore delegato o comitato esecutivo), il luogo dove la delega viene materialmente adempiuta, sempre che essa non integri pura "ripetizione non autonoma" delle decisioni già assunte in sede di Consiglio di amministrazione;
- notizie relative al luogo in cui viene convocata l'assemblea dei soci, quando sia dimostrabile che il potere gestorio dell'ente sia detenuto nella sostanza da uno o più soci di riferimento, o, addirittura, il luogo di residenza di un socio, qualora il suo **grado di ingerenza** nell'amministrazione dell'ente risulti molto evidente, tale da ritenere l'ente stesso una sua mera "appendice"<sup>20</sup>;
- notizie relative al luogo in cui vengono assunte le decisioni relative all'amministrazione propria dell'ente, che in una società appartenente ad un gruppo societario si limitano tendenzialmente alla "gestione e direzione quotidiana"<sup>21</sup>;

<sup>20</sup> Sotto quest'ultimo profilo, l'interpretazione del criterio della "sede dell'amministrazione" pone alcuni rilevanti problematiche, in particolare con riguardo alle società appartenenti a gruppi societari. All'interno dei gruppi, infatti, il potere gestorio di ciascuna società è sempre condizionato, secondo gradi di intensità diversi, dall'attività di "direzione e coordinamento" svolta dalla società capogruppo, che stabilisce le linee strategiche, definisce l'assetto organizzativo e decide sulle operazioni di maggior rilevanza per l'intero gruppo, anche qualora esse vengano poi poste in essere in capo ad una società partecipata. Cfr. sul punto P. Valente, *Esterovestizione e eterodirezione: equilibri(smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione effettiva*, in "Riv. Dir. Trib.", n. 5/2010, pagg. 231 e seguenti.

<sup>21</sup> Essa si concretizza, in sostanza, in tutte le attività "ordinarie" e caratterizzate da una certa continuità, come, ad esempio, l'attività di organizzazione e di controllo dei processi e dei fattori produttivi, la gestione del personale, le attività di relazione con i terzi, la stipula di contratti inerenti alla gestione ordinaria, gli incassi e i pagamenti (significativo è, ad esempio, stabilire chi ha l'effettiva tito-

- notizie da cui risulti un sostanziale svuotamento decisionale della società controllata non residente, tale da eccedere il “tradizionale” accentramento delle “funzioni decisorie” in seno alla capogruppo residente<sup>22</sup>;
- notizie relative alle persone fisiche che amministrano, di fatto, la società estera, con particolare riferimento alla loro residenza;
- informazioni riguardanti l’oggetto esclusivo o principale della società non residente, inteso come l’attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato;
- informazioni riguardanti i rapporti economici che la società non residente intrattiene con i terzi;
- informazioni relative al principale mercato in cui la società non residente opera (i.e., il Paese ove è localizzata la maggior parte dei punti vendita, o in cui viene impiegato il maggior numero di dipendenti, o in cui maggiore è l’ammontare degli investimenti).
- altre notizie e informazioni rilevanti.

Sulla scorta di quel che precede, si ritiene di poter affermare che l’attività info-investigativa preliminare, con specifico riguardo a quella finalizzata all’individuazione della residenza fiscale effettiva di società ed enti, possa essere considerata espressione della continua concatenazione della ricerca “*ex novo*” di elementi ed indizi attestanti possibili violazioni tributarie e del riscontro degli stessi.

Naturalmente, i processi preliminari adottati dagli investigatori in esecuzione dell’azione di *intelligence*, come è evidente, sono coperti dalla massima riservatezza per garantire il rispetto di un duplice dovere:

- 1) mantenere “celata” la fonte, di qualunque natura essa sia (documentale, personale, eccetera), costituente il presupposto dell’*input* operativo. Sul punto, va rilevato che, nell’ambito del **principio della trasparenza amministrativa**, il legislatore è, opportunamente, intervenuto con la L. 7 agosto 1990, n. 241, re-

larità dei conti correnti intestati all’ente e chi di fatto ne dispone), gli adempimenti fiscali. Si dovrà però fare attenzione a non confondere questa tipologia di attività con una mera attività di *back office*: la “gestione e direzione ordinaria” deve comunque esprimere un’attività di direzione, in cui la componente decisionale e di responsabilità deve essere preminente.

<sup>22</sup> Il confronto non dovrà, però, essere fatto solo in relazione ad un ideale “grado di accentramento” medio, riscontrabile negli altri gruppi societari, ma dovrà soprattutto essere svolto in relazione a quanto succede nei confronti delle altre società del medesimo gruppo.

cante: “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”. In proposito, in attuazione dell’art. 24, comma 2, della menzionata L. n. 241/1990 è stato emanato il D.P.R. 27 giugno 1992, n. 352, recante il “Regolamento per la disciplina delle modalità di esercizio e dei casi di esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi”, il quale, per l’individuazione dei casi di esclusione dalla richiesta di accesso, ha fatto rinvio ad ulteriori regolamenti, da emanare a cura delle singole amministrazioni; è opportuno precisare che gli articoli da 1 a 9 del citato D.P.R. n. 352/1992 sono stati abrogati dal D.P.R. 12 aprile 2006, n. 184, recante il “Regolamento per la disciplina in materia di accesso ai documenti amministrativi”. Al tal riguardo, per l’Amministrazione finanziaria, è stato emanato il D.M. 29 ottobre 1996, n. 603, concernente il “Regolamento per la disciplina delle categorie di documenti sottratti al diritto di accesso”; l’art. 1 del citato decreto, indica espressamente che il Regolamento n. 603/1996 individua le categorie di documenti formati o ulteriori atti rientranti nell’ambito delle attribuzioni del Ministero delle finanze e degli organi periferici dipendenti, ivi compresi l’Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato ed il Corpo della Guardia di finanza, sottratti all’accesso amministrativo.

Pur rimandando all’intera lettura del citato Regolamento, autorevole dottrina<sup>23</sup> ha estrapolato gli atti ed i documenti esclusi dall’accesso, con specifico riferimento alla fase di “programmazione delle verifiche fiscali”, e, pertanto, a quel complesso di supporti documentali e relazioni interpersonali derivanti dall’attività di *intelligence* preliminare, costituente il necessario presupposto alla “programmazione” medesima<sup>24</sup>;

<sup>23</sup> Cfr. S. Pezzuto-G. Screpanti, *op. cit.*, pagg. 25 e seguenti.

<sup>24</sup> In tale ambito, la citata dottrina ritiene che siano esclusi dall’accesso i seguenti documenti:

- documenti relativi all’attività investigativa e ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l’attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali [art. 2, comma 1, lettera a), del D.M. n. 603/1996];
- documenti relativi all’attività investigativa, ispettiva e di controllo dalla cui diffusione possa derivare comunque pregiudizio alla prevenzione e repressione della criminalità nei settori di competenza anche attraverso la conoscenza delle tecniche informative ed operative nonché degli atti di organizzazione interna, quando questa

2) mantenere il “riserbo” sull’attività amministrativa intrapresa sia nella fase preliminare a rilevanza “interna” che in quella successiva a rilevanza “esterna” (limitatamente all’ipotesi in cui sia previsto *ex lege* il coinvolgimento del contribuente).

Tale dovere, certamente, si inserisce nel rispetto del più ampio istituto del cosiddetto “segreto d’ufficio”, cui sono sottoposti tutti i dipendenti della pubblica amministrazione per non incorrere nella violazione sancita dall’art. 326 del codice penale.

Sono, altresì, rilevanti le indicazioni fornite dal Comando Generale della Guardia di finanza, con la circ. 17 agosto 2000, n. 250400<sup>25</sup>, con la quale, tra l’altro, è stata evidenziata “(...) la necessità di **mantenere il massimo riserbo** sull’attività informativa ed investigativa e di non compromettere l’efficacia dell’intervento, fornendo prima del tempo, informazioni sul piano investigativo della verifica, allo scopo di rispettare in ogni caso l’obbligo del segreto d’ufficio sulle informazioni che vengono acquisite

possa pregiudicare le singole attività di indagine [art. 4, comma 1, lettera a), del D.M. n. 603/1996];

- atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni di servizi della Commissione dell’Ue o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione o repressione delle frodi stesse [art. 4, comma 1, lettera b), del D.M. n. 603/1996];
- atti e documenti attinenti alla identità e gestione delle fonti confidenziali ed alle informazioni fornite dalle fonti stesse, individuate o anonime, nonché contenute in esposti da chiunque inoltrati [art. 4, comma 1, lett. c) del dm n. 603/1996];
- documenti attinenti all’attività informativa nei settori istituzionali, siano essi originati autonomamente sia che provengano da altri organismi, in Italia o all’estero, con i quali intercorrono rapporti di collaborazione diretta o indiretta [art. 4, comma 1, lettera e) del D.M. n. 603/1996];
- documenti del Corpo della Guardia di finanza inerenti all’emanazione di ordini di servizio, nonché all’esecuzione del servizio stesso, relazioni, rapporti ed informative concernenti l’attività svolta nei settori istituzionali [art. 4, comma 1, lettera i) del D.M. n. 603/1996];
- documentazione finanziaria, economica, patrimoniale e tecnica di persone fisiche e giuridiche, gruppi, imprese e associazioni comunque acquisita ai fini dell’attività amministrativa [art. 5, comma 1, lettera a) del D.M. n. 603/1996];
- atti di natura strumentale concernenti la predisposizione di programmi e l’elaborazione di criteri selettivi per l’individuazione delle categorie economiche sottoposte a controlli, nonché gli elenchi dei soggetti selezionati automaticamente ai fini dell’azione accertatrice degli Uffici [art. 5, comma 1, lettera c) del D.M. n. 603/1996].

<sup>25</sup> In banca dati “fiscoonline”.

prima dell’avvio della verifica, attraverso l’azione di *intelligence*, in quanto trattasi di dati riservati, aventi esclusiva rilevanza interna, che possono essere oggetto di comunicazione esterna solo dopo e in quanto assumano, attraverso i riscontri delle indagini successive, l’oggettività e il valore giuridico di elementi utili ai fini dell’accertamento tributario”.

Sull’argomento si osserva che, nel settore delle imposte sui redditi, nel cui alveo si inserisce la disciplina della residenza fiscale di società ed enti, vige l’art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale, al comma 1, considera violazione del **segreto d’ufficio** qualunque informazione o comunicazione riguardante l’accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente.

A questo punto, occorre considerare la portata del menzionato “dovere” al cospetto della previsione normativa introdotta dall’art. 12, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212, recante le “Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente”, il quale statuisce che, per il contribuente, sussiste, tra l’altro, il diritto di essere informato delle “ragioni” che abbiano indotto i funzionari militari e/o civili dello Stato ad intraprendere le operazioni ispettive (a rilevanza “esterna”) nei suoi confronti.

Alla luce di quanto esposto sinora, non può non riscontrarsi una dicotomia, seppur apparente, tra il dovere di riservatezza dell’Amministrazione finanziaria ed il **diritto del contribuente di essere informato** dei “motivi” che sono alla base dell’avvio di una qualunque azione ispettiva.

Invero, occorre rilevare che il combinato disposto degli artt. 33, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che l’Amministrazione finanziaria possa disporre l’accesso di suoi impiegati nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l’accertamento delle imposte e per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni.

Se ne ricava che la connaturale veste istituzionale dell’Amministrazione finanziaria quale organo preposto all’effettuazione delle verifiche risiede propriamente nel compito di “accertare” possibili **condotte evasive o elusive** da parte dei con-

tribuenti. Ciò, pertanto, rappresenta la “ragione principe” dell’inesco delle attività ispettive. Pertanto, qualora l’indicazione esplicita della fonte e dei contenuti espressi dalla medesima, possa arrecare pregiudizio al servizio intrapreso, si ritiene che il rispetto dell’obbligo giuridico

della comunicazione al contribuente delle “ragioni” dell’ispezione sia ugualmente ottemperato anche mediante la sola adozione di formule di carattere generale, da indicare nel documento redatto dai verificatori il primo giorno dell’attività ispettiva (c.d. “processo verbale di verifica”).