

---

# Giurisdizioni estere: i poteri del Fisco nazionale

---

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 12 Aprile 2008

## Aspetti generali

La notevole estensione dei poteri delle amministrazioni fiscali incontra in generale, non solamente in Italia, i vincoli derivanti dai confini geografici e dall'estensione della giurisdizione nazionale. Tale situazione fa sì che i fenomeni di concorrenza fiscale «elusiva», in presenza di basi imponibili che vengono «delocalizzate» verso gli ordinamenti fiscalmente più «vantaggiosi», siano difficilmente contrastabili in assenza di idonee procedure di «interlocuzione» con gli Stati esteri di riferimento. Se è complesso, infatti, effettuare un controllo proficuo e istruire un accertamento su un contribuente che mantiene nello Stato le manifestazioni visibili della propria capacità contributiva, è particolarmente arduo – in assenza di idonee indicazioni nella dichiarazione dei redditi presentata – acclarare il «possesso» di redditi di fonte estera, o di disponibilità oltre confine. Diverse considerazioni possono farsi, chiaramente, per i c.d. «vip» italiani (sportivi, cantanti lirici, etc.), i cui imponibili reali sono facilmente ricostruibili attraverso le numerose fonti di informazione che riguardano tali personaggi, assolutamente «pubblici» e pubblicizzati in ogni loro spostamento. Il caso dei conti bancari detenuti in Liechtenstein da soggetti residenti in Italia (nonché in molti altri Paesi europei), invece, non fa che rivelare l'esistenza di disponibilità all'estero, che solo presuntivamente potrebbero essere frutto di evasione fiscale, e che – relativamente al nostro Paese - potrebbero anche essere state «sanate» mediante lo «scudo fiscale». Dal punto di vista degli Stati nazionali, titolari della potestà impositiva sui contribuenti in essi residenti, il contrasto di talune forme di «infedeltà» fiscale richiede la collaborazione di altri Stati, ai fini sia della contestazione degli imponibili sottratti, sia della lotta ai fenomeni fraudolenti che interessano, in ambito comunitario, il sistema dell'IVA.

## La «sottrazione» di imponibili attraverso la «falsa emigrazione» del residente

Secondo l'art. 2 del TUIR:

- Sono soggetti passivi dell'IRPEF le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato;
- Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio

dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile;

- Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale (cfr. D.M. 4.5.1999).

La circolare ministeriale n. 304/E-I-2-705 del 2.12.1997 ha chiarito che gli elementi che determinano la residenza fiscale in Italia sono:

- L'iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente;
- Il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, comma 1, del codice civile;
- La residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, comma 2, del codice civile.

Tali requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti; sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia. In tale contesto, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) « ... non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici» **(1)**. La sussistenza del requisito dell'abitudine della dimora può essere acclarata anche se il contribuente lavora o svolge altre attività al di fuori del territorio dello Stato, purché ivi conservi in esso l'abitazione, ritornando quando possibile e mostrando l'intenzione di mantenere il centro delle proprie relazioni familiari e sociali **(2)**. La nozione di domicilio, come è noto, corrisponde a quella di centro degli affari ed interessi del soggetto, ed è caratterizzata dall'elemento soggettivo, ossia dalla volontà del contribuente di stabilire un particolare legame con il luogo prescelto. La locuzione «affari ed interessi» vale a designare, secondo l'Amministrazione, non solamente i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche i rapporti morali, sociali e familiari, « ... sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona» **(3)**. Giacché l'Italia non è il solo Paese nel quale, per i propri residenti, trova applicazione il «world wide principle», potrebbero verificarsi situazioni di conflitto tra le «potestà impositive» degli Stati interessati, per risolvere le quali ogni Stato può concludere con altri Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (secondo il modello OCSE). La circolare prosegue sottolineando che, in linea generale, le norme convenzionali prevalgono sulle norme interne, ma vanno interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente. Rilevando come i proventi sottratti all'Erario nei casi di «emigrazione fittizia» delle persone fisiche consistano soprattutto in redditi derivanti da attività professionali, sportive e artistiche, in redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno e in redditi di capitale, la circolare individua le migliori modalità istruttorie in tale settore nell'esperimento delle procedure di scambio di informazioni con le autorità fiscali estere e nelle indagini bancarie.

## **Lo scambio di informazioni nella UE (aspetti amministrativi)**

In generale, va evidenziato che l'Amministrazione finanziaria italiana provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri della Comunità economica europea, delle informazioni necessarie all'accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. A tale fine, può essere autorizzata la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri Stati membri. L'Amministrazione provvede inoltre alla raccolta delle informazioni da fornire alle autorità dei partners europei, con le modalità ed entro i limiti previsti per l'accertamento delle imposte sul reddito (art. 31, commi terzo e quarto, del D.P.R. n. 600 del 1973). In tale ambito, va tenuto presente che, ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 26.3.2001, n. 107, presso il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze (ora Dipartimento delle Finanze) è stato costituito l'ufficio relazioni internazionali, con il compito di assicurare — in raccordo con gli uffici di diretta collaborazione del Ministro anche per le necessarie intese con il Ministero degli affari esteri e il dipartimento delle politiche comunitarie della Presidenza del Consiglio dei Ministri - la partecipazione dell'Italia allo sviluppo dell'integrazione europea e della cooperazione internazionale in campo tributario e fiscale, curando il rapporto con gli altri Stati e con gli organismi comunitari e internazionali, partecipando alla formazione degli atti e delle normative in sede bilaterale, comunitaria e internazionale e assicurando il raccordo con l'ordinamento nazionale nell'adempimento dei relativi obblighi, nonché il coordinamento per lo sviluppo della cooperazione tra amministrazioni e dello scambio di informazioni da parte delle agenzie e degli enti della fiscalità e il collegamento con le analoghe attività svolte dalla Guardia di Finanza. Le medesime funzioni, dopo la riorganizzazione del Dipartimento avvenuta con il D.P.R. 30.1.2008, n. 43, fanno ora capo alla Direzione Relazioni Internazionali, articolata al proprio interno in dieci uffici dirigenziali non generali. L'Agenzia delle Entrate ha inoltre costituito i seguenti uffici competenti in tema di fiscalità internazionale e comunitaria: presso la Direzione Centrale Accertamento, settore analisi e ricerca, l'ufficio cooperazione internazionale e presso la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, settore fiscalità indiretta e internazionale, l'ufficio fiscalità internazionale.

## **Lo scambio di informazioni tra i Paesi dell'OCSE**

Secondo l'art. 26 del Modello di convenzione dell'OCSE, che funge da «falsariga» per le convenzioni bilaterali stipulate tra gli Stati aderenti all'organizzazione:

1. Le competenti Autorità di tali Stati sono tenute a scambiarsi le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della convenzione o quelle interne «..relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni

politiche o dei suoi [enti locali](#) nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione»;

2. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di tale Stato, dovendo essere comunicate solamente alle persone od autorità (inclusi l'A.G. e gli organismi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte, nonché delle relative procedure o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte; le informazioni devono essere utilizzate solamente per i fini istituzionali;
3. Ciò non implica però, per gli Stati contraenti, l'obbligo di:
  - Adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quella dell'altro Stato contraente;
  - Fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
  - Fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

## Riferimenti giuridici

Come è stato rilevato in dottrina, manca nel contesto internazionale un vero e proprio dovere di collaborazione tra le Amministrazioni fiscali. In ambito comunitario, la direttiva n. 799 del 19.12.1977, recepita in Italia con il D.P.R. 5.6.1982, n. 506, ha previsto una sola forma di collaborazione, attuabile attraverso tre distinte procedure:

1. Scambio su richiesta, in forza del quale l'autorità di uno Stato membro può chiedere all'autorità di un altro Stato membro ogni informazione idonea a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, concernente un caso specifico;
2. Scambio automatico, nel quale il trasferimento prescinde da una preventiva richiesta;
3. Scambio spontaneo, che prescinde – oltre che da una preventiva richiesta, anche da un previo accordo tra gli Stati sull'individuazione dei casi in cui lo scambio deve avvenire.

Per quanto attiene al menzionato art. 26 del modello OCSE, è stato rilevato che il Commentario al modello medesimo individua tre procedure, sostanzialmente coincidenti con quelle comunitarie. Le procedure OCSE, tuttavia, non soggiacciono a limiti e a condizioni di carattere normativo, applicandosi quindi a un'ampia gamma di possibili informazioni «scambiabili». Oltre che lo scopo originario, di evitare i fenomeni di doppia imposizione, si è imposta nel tempo, nella varie convenzioni internazionali, la

finalità di prevenire l'evasione e la frode fiscale, nell'interesse dei singoli stati contraenti (4).

### **Verifiche simultanee**

Intercorrono inoltre tra gli Stati alcuni accordi di natura amministrativa, finalizzati all'effettuazione di attività di controllo «transnazionali», ossia delle verifiche che si svolgono – contemporaneamente e indipendentemente - in due Stati. Tali attività sono caratterizzate dalla circostanza che ciascuna Amministrazione opera nell'ambito del proprio territorio, con proprio personale, secondo le proprie regole, adottando le misure che ritiene più opportune, con la finalità di rilevare la situazione fiscale di contribuenti che presentino interessi comuni o complementari (5).

### **Problemi procedurali**

Talune problematiche sono ravvisabili nell'organizzazione eccessivamente verticistica e «ministeriale» delle procedure di scambio di informazioni, nell'ambito delle quali non assume alcun rilievo l'iniziativa dell'ufficio locale, con pregiudizio per l'efficacia (e la tempestività) dell'azione. Inoltre, le procedure in oggetto appaiono penalizzate dalla loro gestione «separata», in capo a due Amministrazioni fiscali che non sono normalmente tenute a conoscere gli aspetti normativi (nella legislazione dell'altro Stato) delle fattispecie «indagate». Infine, è stato riscontrato nelle modalità attuative del «dialogo» interamministrativo un'eccessiva burocratizzazione, espressa nella rigida formalizzazione di tutti gli atti relativi al procedimento, nella previsione di un iter procedurale prefissato, etc. (probabilmente auspicando invece un «dialogo» snello e poco formale, che tuttavia – a parere di chi scrive – risulterebbe più aggredibile in caso di opposizione giurisdizionale del contribuente) (6).

### **Il regolamento del 2003**

In materia di collaborazione tra i Paesi dell'UE nel campo delle imposte indirette, ha assunto notevole importanza il regolamento (CE) n. 1798/2003, ove sono previste tutte le regole, le condizioni e le procedure che le autorità amministrative degli Stati membri devono rispettare per l'accertamento delle operazioni Iva relative alla fornitura di beni, alla prestazione di servizi, alle acquisizioni intracomunitarie e alle importazione di beni. Secondo il regolamento, le operazioni di collaborazione e scambio di informazioni risultano articolate su più soggetti:

- L'autorità competente;
- L'ufficio centrale di collegamento;

- Il servizio di collegamento;
- Il funzionario competente.

La procedura prevede che lo scambio avvenga per il tramite dell'autorità competente, a nome della quale va applicato il regolamento. Ogni Stato dell'Unione deve inoltre istituire un ufficio centrale di collegamento (CLO), che rappresenta il soggetto responsabile, per delega, dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa. Le strutture periferiche dell'organizzazione operano in stretto contatto con il CLO, che coordina le loro attività, e dev'essere informato in presenza di richieste o risposte ad una richiesta di assistenza. Per quanto attiene alle richieste di assistenza che implicino un'azione all'esterno della circoscrizione territoriale o della sfera funzionale dell'Amministrazione nazionale, la richiesta va subito trasmessa al CLO. Questo è responsabile della cooperazione su richiesta solo quando l'autorità richiedente non sappia a quale ufficio locale rivolgersi o quando la richiesta venga rivolta ad un ufficio locale non competente; esso assume invece un ruolo centrale per la comunicazione automatica e spontanea di determinate informazioni. La richiesta di informazioni può essere avanzata da più soggetti qualificati (ufficio centrale di collegamento, servizio di collegamento o funzionario competente di uno Stato membro), e il contenuto motivato della richiesta può avere come oggetto sia un'informazione che un'indagine amministrativa. Le richieste devono essere contenute in un formulario standard, attualmente rappresentato dal modello SCAC 2004, elaborato dal Comitato permanente per la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette. In assenza di cause ostative – riconducibili anche al giudizio di «proficuità» dell'Amministrazione estera - la risposta alla richiesta viene fornita dalla c.d. autorità interpellata, cioè da quegli stessi soggetti che sarebbero legittimati a formulare la richiesta nello Stato membro interpellato (7).

### **Precisazioni**

Una rilevante novità del regolamento è rappresentata dalla possibilità, per l'autorità richiedente, di autorizzare dei propri agenti affinché siano presenti negli uffici amministrativi dell'autorità interpellata, anche nel corso di indagini amministrative, al fine di scambiare le informazioni. Tale forma di collaborazione tra le Amministrazioni nazionali degli Stati membri è stata considerata particolarmente proficua utile in presenza di indizi di consistenti irregolarità o frodi transfrontaliere, nonché nelle fattispecie particolarmente complesse (è evidente che le «asperità» normative dell'Amministrazione estera, ad esempio, potrebbero essere facilmente superate se l'autorità interpellata potesse avvalersi della consulenza degli agenti del Paese richiedente, naturalmente presupponendo la possibilità di superare agevolmente anche le eventuali difficoltà linguistiche. Nel settore disciplinato dal regolamento comunitario, i controlli simultanei diventano dei normali piani di controllo, nell'ambito dei quali si riduce la discrezionalità dell'autorità interpellata, giacché anche il dissenso dev'essere motivato. Per quanto

attiene poi alle informazioni senza preventiva richiesta, il regolamento enuclea le seguenti due tipologie:

- Scambio automatico organizzato (o scambio strutturato);
- Scambio automatico.

La distinzione tra i due «scambi» è ricondotta alla circostanza che l'autorità responsabile della comunicazione sia o no in grado di raccogliere ad intervalli regolari le informazioni da scambiare. Il termine di archiviazione delle informazioni nelle banche dati elettroniche degli Stati membri è di cinque anni a decorrere dalla fine dell'anno in cui si deve consentire l'accesso alle medesime (8).

### **Le frodi IVA**

I fenomeni fraudolenti si caratterizzano, rispetto ai comportamenti ascrivibili all'area dell'«evasione», per la loro lesività nei confronti dell'Erario e dell'ordinamento giuridico in generale, derivante dalla loro natura di condotte intese a strumentalizzare le stesse regole dell'ordinamento per incamerare l'imposta altrimenti dovuta, all'interno di un contesto plurisoggettivo particolarmente difficile da «smascherare». La nozione di frode, come emergente dalle elaborazioni penalistiche e dalle precisazioni della Commissione UE, si associa infatti a situazioni particolarmente complesse, contraddistinte dall'utilizzo di mezzi e comportamenti apparentemente del tutto leciti, ma in realtà finalizzati a procurare agli autori un vantaggio illecito. In particolare, il sistema dell'IVA è vittima, sia a livello interno che nelle transazioni intracomunitarie, di numerosi comportamenti fraudolenti, intesi a sfruttare indebitamente le ipotesi di esenzione previste dal sistema stesso per incamerare l'imposta attraverso crediti e detrazioni; tale condotta consente, nelle cosiddette «frodi carosello», di cedere i beni sul mercato interno dei vari Paesi UE a un prezzo «sottocosto», con grave distorsione della concorrenza a svantaggio degli operatori onesti. Gli schemi fraudolenti sempre più diffusi hanno indotto la Commissione e gli Stati membri dell'Unione Europea a promuovere idonei sistemi normativi e forme di cooperazione amministrativa in grado di frenarne l'avanzata, atteso anche che, a seguito di indagini svolte nei vari Paesi, è risultato che i piani di elusione sono messi a punto da specialisti, e quelli più efficaci vengono proposti come un «prodotto» destinato alle imprese. Sospinta da un movimento di «contrasto» manifestatosi fortemente in sede europea, del quale è espressione anche la recente direttiva 2006/69/CE del Consiglio (che innova la sesta direttiva CEE sull'IVA), la normazione interna italiana ha progressivamente ampliato la gamma delle previsioni anti-frode. In attuazione delle indicazioni contenute all'art. 17 del menzionato regolamento (CE) n. 1798/2003, la Commissione europea ha adottato - in data 29.10.2004 - il regolamento (CE) n. 1925/2004, nel quale sono state specificate le categorie esatte di informazioni oggetto di scambio senza preventiva richiesta (artt. 3 e 4), oltre alla periodicità e alle modalità pratiche di scambio. Le informazioni oggetto di scambio sono raggruppate in categorie omogenee riguardanti:

- I soggetti passivi non fiscalmente residenti nello Stato;
- I mezzi di trasporto nuovi;

- Le vendite a distanza non soggette ad Iva nello Stato membro di origine;
- Le operazioni intracomunitarie presunte irregolari;
- I dati relativi agli «operatori scorretti» (9).

**Ipotesi e considerazioni** Un ipotetico contribuente «infedele», che intendesse celare non solamente la produzione di reddito, ma anche il suo possesso (ossia il presupposto d'imposta nell'IRPEF), anche manifestato da elementi di fatto – suscettibili di essere trasfusi in un accertamento sintetico -, potrebbe operare mediante movimentazioni bancarie / finanziarie «estero su estero». Si pensi, ad esempio, a un percettore di royalties per un ammontare rilevante (uno scrittore, un atleta, un musicista, etc.). Tale soggetto, fiscalmente residente in Italia, effettua una p