



APPROFONDIMENTO

Modalità di esecuzione dell'attività ispettiva in ipotesi di esterovestizione

di Piergiorgio Valente^(*)

La verifica fiscale nei confronti di una società estera che presenti, in maniera più o meno evidente, elementi di collegamento con il territorio italiano, è caratterizzata da un approccio investigativo peculiare. In fase di accesso, l'azione ispettiva, altamente invasiva per il contribuente, è volta alla ricerca di documentazione contabile, extracontabile, anche di carattere informatico, utile al controllo.

1. Premessa

L'Amministrazione finanziaria, in esecuzione dei poteri previsti dall'ordinamento giuridico può procedere all'accesso nei locali del contribuente¹ per eseguire ispezioni documentali, veri-

ficazioni e ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni².

La necessità di intraprendere una verifica fiscale in materia di residenza fiscale fittizia o esterovestizione può derivare sia da **elementi indiziari acquisiti** nella fase di *intelligence*, sia da eventuali evidenze emerse nel corso della concreta esecuzione dell'attività ispettiva, intrapresa per riscontrare violazioni di altra natura e/o per il più ampio potere di controllare il generale corretto adempimento delle disposizioni tributarie da parte del contribuente.

L'esecuzione di una verifica fiscale nei confronti di una società estera che presenti, in maniera più o meno evidente, elementi di collegamento con il territorio italiano, è sicuramente caratterizzata da un **approccio investigativo peculiare**, improntato all'attenta valutazione dei possibili scenari che si possono manifestare.

Ferma restando la preventiva cognizione del contesto operativo dell'impresa e dei rapporti

^(*) L'articolo, redatto con la collaborazione di Claudio Melillo, è parte della più ampia opera "Esterovestizione e residenza", di P. Valente, attualmente in fase di pubblicazione da parte di IPSOA nella II edizione. Segue l'articolo *I controlli dell'Amministrazione finanziaria in materia di residenza fiscale ed esterovestizione*, pubblicato sul n. 26/2010 di questa Rivista, a pag. 4126.

¹ In base al combinato disposto degli artt. 32, comma 1, n. 1) e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51, comma 2, n. 1) e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. L'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, nel richiamare l'applicazione dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, prevede che l'accesso in locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme in materia delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni.

La norma, poi, dispone che è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale.

² L'esecuzione di tale potere coercitivo dovrà essere in sintonia con le previsioni di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 (concernente le "Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente"), tra cui figura, con specifico riferimento all'accesso, la sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo.

eventualmente intercorsi con altri soggetti economici, in fase di accesso, l'azione ispettiva, altamente invasiva per il contribuente è volta alla ricerca di documentazione contabile, extracontabile, anche di carattere informatico, utile al controllo.

2. Attività ispettiva: tipologie

Vale precisare che la fase dell'accesso presso la sede di una società residente ove si presume sia ubicata anche la residenza fiscale di una **società formalmente estera** (esterovestita) è caratterizzata, sostanzialmente, dalla necessità di individuare e reperire:

- **“documentazione contabile”**: il libro giornale di contabilità generale, i registri Iva degli acquisti e delle vendite, le scritture ausiliarie contenenti gli elementi patrimoniali e reddituali (“partitari clienti e fornitori” nonché i “mastrini accesi ai costi e ricavi”) e le scritture ausiliare di magazzino³; l'inventario ed il bilancio⁴; il registro dei cespiti ammortizzabili⁵; i libri sociali⁶, le fatture d'acquisto e/o di vendita⁷; i documenti di trasporto⁸, le modalità ed i mezzi di pagamento⁹, ecc.;

³ L'obbligo di tenuta delle scritture contabili è previsto dall'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Invero, per i registri Iva, la disposizione è in combinato disposto con gli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁴ Di cui all'art. 15 del predetto D.P.R. n. 600/1973. Invero, l'Amministrazione finanziaria sarà venuta in possesso di una copia del bilancio nel corso dell'attività info-investigativa preliminare per il tramite delle banche dati collegate alla Camera di Commercio. In sede di accesso operativo, comunque, la richiesta e/o l'acquisizione dei menzionati documenti non si ritiene contrasti con l'art. 6, comma 4, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente”).

⁵ Previsto dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973.

⁶ Previsti dal combinato disposto dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 2421 del codice civile. Ci si riferisce: al libro soci, al libro delle obbligazioni; al libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee; al libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, al libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione; al libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo; al libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti; al libro degli strumenti finanziari.

⁷ Di cui all'art. 22, comma 3, del citato D.P.R. n. 600/1973. Per il contenuto e per le modalità di emissione delle fatture, si rimanda all'art. 21 del già citato D.P.R. n. 633/1972.

⁸ Disciplinati dal D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 contenente, tra l'altro, all'art. 1, comma 2, il coordinamento con il residuo vigore delle norme contenute nel D.P.R. 6 ottobre

- **“documentazione extracontabile”**: i contratti stipulati, gli appunti, la corrispondenza¹⁰, eventuali studi, pareri (comprese le eventuali bozze predisposte) da chiunque resi in merito alla società estera che si presume residente in Italia¹¹;
- **“documentazione contenuta nei supporti informatici”**: rinvenuti nei locali oggetto di accesso. Nell'ambito di una verifica fiscale avente ad oggetto l'individuazione della residenza fiscale effettiva di una società estera la documentazione extracontabile di natura informatica, al pari di quella cartacea, può fornire informazioni determinati ai fini della corretta individuazione della sede dell'amministrazione della società stessa¹².

Pertanto, dal divieto posto dal soggetto verificato di poter elaborare i dati presenti nei propri sistemi meccanografici deriva la possibilità per i verificatori di procedere alle opportune attività che consentano loro di eseguire in autonomia le predette elaborazioni. In tale contesto, si ricorda che il D.M. 23 gennaio 2004, avendo previsto, tra l'altro, la possibilità di conservazione elettronica di documentazione rilevante ai fini tributari (libri, registri e documenti contabili), ha disciplinato gli adempimenti e le modalità di esibizione della citata documentazione all'Amministrazione fiscale in sede di accessi, ispezioni e/o verifiche¹³.

1978, n. 627, in materia di “bolle di accompagnamento dei beni viaggianti”.

⁹ La cui tenuta e conservazione è prevista dal generale obbligo contenuto nell'art. 22 del “decreto” del 1973.

¹⁰ Per l'apertura coattiva di corrispondenza chiusa, costituente piego sigillato, dovranno adottarsi le prescrizioni previste dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, richiamato espressamente dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 che prevede la necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.

¹¹ In tal senso Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2007, pagg. 1077 e seguenti.

¹² Sul punto occorre evidenziare che l'art. 52, comma 9, del D.P.R. n. 633/1972, espressamente richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, prevede che gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

¹³ Per i dettagli esplicativi, oltre che alla lettura integrale del menzionato decreto del 2004, si rimanda, alle istruzioni impartite dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, con circ. 6 dicembre 2006, n. 36/E, in banca dati “fiscoonline”.

A tal fine, è consentito all'Amministrazione finanziaria l'effettuazione del *back-up* dei dati presenti nell'*hard disk* degli elaboratori aziendali, come pure di *floppy-disk*, *cd-rom*, *dvd*, supporti *usb* e/o di qualunque altro tipo, su sistemi informatici esterni che saranno acquisiti agli atti della verifica per l'esame del contenuto¹⁴.

Al riguardo, appare opportuno far rilevare che nelle aziende multinazionali è prevedibile riscontrare la presenza di un elevato numero di persone assegnatarie di *computer*, per l'adempimento della propria attività lavorativa, nei quali, peraltro, è verosimile rinvenire la presenza di una consistente mole di dati.

In tali circostanze, al fine di contemperare le esigenze di celerità delle operazioni di accesso con quelle di efficacia ed ottimizzazione nell'impiego delle risorse, è abitudine dei verificatori provvedere all'individuazione delle postazioni ritenute di **ragionevole interesse strategico** per sottoporle ad operazioni di *back up* (i.e., quelle dei componenti il consiglio di amministrazione, dell'amministratore delegato, del direttore generale, del responsabile *audit*, del direttore finanziario, amministrativo, del *product manager*, ecc.). L'oggetto del *back up*, in genere, riguarda l'intero contenuto presente nei supporti individuati dagli operatori dell'Amministrazione finanziaria (*files*, *databases*, *e-mails*¹⁵, ecc.) da sottoporre successivamente ad ispezione e disamina.

Ai fini dell'individuazione della **sede dell'amministrazione**, rileva inoltre **ulteriore documentazione** da cui risulti: il luogo di assunzione delle decisioni chiave ai fini dell'attività imprenditoriale; il luogo ove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni aziendali di

maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni; il luogo di determinazione delle strategie aziendali e di gruppo; il luogo da cui emanano le direttive del vertice societario; il luogo dove il consiglio di amministrazione si riunisce e delibera, o, nei casi di delega (i.e., amministratore delegato o comitato esecutivo), il luogo dove la delega viene materialmente adempiuta; il 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"; il luogo in cui vengono assunte le decisioni relative all'amministrazione propria dell'ente; l'eventuale sostanziale svuotamento decisionale della società controllata non residente, tale da eccedere il "tradizionale" accentrato delle "funzioni decisorie" in seno alla capogruppo residente; il luogo ove è ubicata la struttura organizzativa della società, dove viene esercitata l'impresa e da dove emanano le attività di direzione dell'ente; il luogo di recapito delle lettere di convocazione del CdA e dell'assemblea dei soci, nonché quello di recapito e partenza della corrispondenza commerciale; le comunicazioni, *fax* e/o *e-mails* dalle quali emergono elementi atti a comprovare che la sede di direzione effettiva della società è ubicata sul territorio nazionale; il luogo in cui sono stati stipulati i contratti relativi ad attività poste in essere dalla società; la disponibilità sul territorio nazionale di conti correnti da cui la società trae le provviste finanziarie per lo svolgimento delle attività sociali; il luogo di approvvigionamento, predisposizione e formazione dei documenti, contabili o di altra natura, delle società formalmente istituite all'estero; i dati relativi alle persone fisiche che, di fatto, amministrano la società estera, con particolare riferimento alla loro residenza; l'eventuale presenza di amministratori "professionali" e di società di domiciliazione ubicate all'estero, preposte alla gestione dell'ente¹⁶.

La giurisprudenza, sul punto, come rilevato da qualificata dottrina¹⁷, tende ad attribuire alla do-

¹⁴ La circ. n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza, in banca dati "fisconline", fissa modalità ed accorgimenti che dovranno indicativamente adottare i militari del Corpo in tale fase della ricerca documentale quali: far eseguire le operazioni di *back up* da un dipendente individuato dal soggetto ispezionato, alla vigile presenza ed in attuazione delle direttive impartite dagli investigatori; ricercare, per l'acquisizione agli atti, il disco di *back up* eventualmente creato il giorno prima (o, in mancanza, del giorno più prossimo) dall'impresa (ciò consentirebbe di prevenire azioni manomissive sui dati presenti negli elaboratori in uso il giorno dell'accesso ed oggetto di *back up*; si pensi al cd. *file-batch*, ovvero di quel sistema di comandi che può essere attivato digitando alcune lettere e azionando il successivo "invio" della tastiera).

¹⁵ Per l'acquisizione delle *e-mails* non ancora aperte dal destinatario, si conviene sull'applicazione della stessa disposizione prevista per i pieghi sigillati, ovvero l'acquisizione mediante l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.

¹⁶ 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.

¹⁷ Si tenga anche conto che la gravità delle situazioni manifestata dalla documentazione extracontabile potrebbe an-

cumentazione extracontabile **valore di presunzione** atta a suffragare le pretese dell'Erario qualora ricorrano alcune circostanze quali:

- il rinvenimento di tale documentazione extracontabile nei locali dell'impresa;
- la particolarità dei contenuti;
- la mancanza o l'incongruenza di ragguagli da parte del contribuente, all'uopo interpellato;
- le risultanze dei riscontri con la documentazione ufficiale.

In tale contesto, occorre rilevare il contenuto dell'art. 39, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973, espressamente richiamato dall'art. 40 del medesimo decreto (riferito ai soggetti passivi Ires), il quale consente la rettifica della dichiarazione, tra l'altro, "sulla base dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio" nei modi previsti dall'art. 32 del citato D.P.R. n. 600/1973. Peraltro – continua la previsione della norma in parola – l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di "presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti"¹⁸.

Come innanzi dettagliatamente descritto, l'Amministrazione finanziaria è depositaria di un potere coercitivo che consente l'esecuzione dell'accesso operativo nei locali aziendali al fine di ricercare e acquisire agli atti tutta la documentazione ritenuta utile al controllo fiscale.

La citata documentazione, pertanto, viene cautelata secondo le modalità considerate più opportune (ad esempio, custodia in luoghi idonei quali locali, armadi, scatole, ecc., opportunamente sigillati)¹⁹²⁰.

che inficiare l'attendibilità della contabilità ufficiale [così come previsto dall'art. 39, comma 2, lett. d) del più volte citato D.P.R. n. 600/1973], con le gravi conseguenze giuridiche, in termini di legittimazione al ricorso all'accertamento induttivo, che ne deriverebbero. Cfr. Pezzuto-Screpanti, *La verifica fiscale*, Milano, 2006, pagg. 192 e seguenti.

¹⁸ In tale direzione Cass., Sez. Trib., 18 aprile 2000, n. 4954. Di parere contrario Comm. Trib. Centr., 18 novembre 1986, n. 8827, in banca dati "fisconline".

¹⁹ Peraltro, il contribuente può richiedere che la documentazione acquisita alla verifica venga disaminata presso i locali dell'Amministrazione finanziaria o presso il consulente che lo assiste o rappresenta, come sancito dall'art. 12, comma 3, della L. 27 febbraio 2000, n. 212. In tal caso, la documentazione verrà custodita nei menzionati luoghi.

²⁰ Le richieste di esibizione documentale in fase di accesso, come pure tutte le eventuali successive richieste formulate nel corso della verifica fiscale, incontrano un limite connesso al tipo di servizio effettuato, nel senso che potrà essere richiesto ogni elemento che possa avere un qualche riflesso tributario. Il contribuente, infatti, qualora le i-

2.1. I riscontri sostanziali: ispezioni documentali e verificazioni

Nei giorni successivi all'accesso ispettivo (volto alla ricerca, per l'acquisizione agli atti, della documentazione ritenuta rilevante ai fini del "controllo"), per gli investigatori dell'Amministrazione finanziaria comincia la fase prettamente "intellettuale" dell'attività di verifica, la quale, sostanzialmente, comprende:

- la ricognizione;
- il riordino sistematico e l'analisi critica di quanto acquisito;
- la visione dei dati informatici rappresentativi il *back up* (effettuato il giorno dell'accesso) del contenuto degli elaboratori (e degli altri supporti esterni) in uso all'azienda;
- l'eventuale richiesta di delucidazioni al contribuente od anche ai suoi collaboratori e/o dipendenti²¹;
- l'approfondimento esegetico degli aspetti normativi applicabili alle possibili fattispecie riscontrate;
- il riscontro materiale dell'*iter* seguito in determinati processi interni all'azienda, ecc.

Invero, tali operazioni, solitamente denominate **ispezioni documentali e verificazioni**, possono iniziare contestualmente all'accesso operativo, quantunque la delicatezza e la complessità dell'intervento, si ritiene, assorbano in massima parte le competenze e le energie dei verificatori che, in tale contesto, prevalentemente mirano ad un'ordinata ricerca ed acquisizione di tutta la documentazione (contabile, extracontabile ed informatica) ritenuta utile al controllo²².

In considerazione della prevedibile innumerevole quantità di dati informatici contenuti nei supporti di *back up*, gli operatori del Fisco, solita-

stanze dei verificatori si riferiscano ad elementi che abbiano rilevanza fiscale, non è legittimato ad opporre all'azione dell'Amministrazione finanziaria la normativa in materia di "privacy", di cui al D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196 (concernente il "Codice in materia di protezione dei dati personali").

²¹ Le dichiarazioni rese dai soggetti interpellati vengono opportunamente compendiate nell'apposito processo verbale all'uopo redatto.

²² Nel corso delle ispezioni documentali, particolare attenzione è conferita alla visione dei supporti acquisiti agli atti della verifica contenenti il *back up* dei dati informatici dell'azienda. Non è infrequente, infatti, la possibilità di rinvenire *files*, *databases*, *e-mails* riconducibili a lettere, prospetti, bozze di delibere, verbali, accordi, *reports* interni, supporti della contabilità industriale, pareri di terzi professionisti, interpellati presentati all'Amministrazione finanziaria, ecc.

mente, adottano modalità di ricerca “a scandaglio” della documentazione informatica rilevante ai fini dell’individuazione della residenza fiscale effettiva, mediante opportune tecniche consolidate, aventi il fine principale di snellire i tempi dediti a tale delicata operazione senza che venga, tuttavia, arrecato sostanziale pregiudizio agli esiti che ne possono scaturire.

È il caso, ad esempio, dell’impiego di opportune “parole-chiave” da immettere nei sistemi informatici dell’Amministrazione finanziaria per la lettura dei supporti contenenti il *back up* dei dati dell’azienda ispezionata, di modo che vengano estratti tutti i documenti (*files, e-mails*, ecc.) contenenti la “parola-chiave” medesima. In tal modo, è ragionevole ritenere che vengano perseguiti due obiettivi: da una parte, si viene a disporre di un elenco di dati da visionare certamente più esiguo rispetto alla mole complessiva (con evidente risparmio in termini di tempo²³); dall’altra, è verosimile trovarsi nella condizione di esaminare documenti (da visionare nel dettaglio) aventi un contenuto e/o che riguardino argomenti prettamente attinenti alla “parola-chiave” digitata e, pertanto, al particolare contesto che si sta trattando.

Le metodologie operative per l’effettuazione di un controllo sostanziale in materia di residenza fiscale fittizia ed esteroinvestizione sono ricavabili sostanzialmente dalle norme sulla residenza e dalla prassi elaborata dall’Amministrazione finanziaria²⁴.

²³ Tale impostazione nell’esecuzione della complessa attività assume certamente rilevanza con riferimento alla necessità di non travalicare i limiti temporali di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, sanciti dall’art. 12, comma 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212. È bene ricordare che tali “vincoli” non sussistono nel caso in cui l’attività ispettiva, peraltro, su richiesta del contribuente medesimo, venga effettuata presso gli uffici dell’Amministrazione finanziaria o presso il professionista che lo assiste o rappresenta. Conseguentemente, nel caso in cui la verifica fiscale sia effettuata presso gli uffici dell’azienda ispezionata e, allo scadere dei termini normativamente previsti, le operazioni ispettive non siano ancora concluse, i funzionari del Fisco potranno proseguire l’attività presso gli uffici dell’Amministrazione d’appartenenza ove verrà opportunamente “trasferita” anche la documentazione utile allo scopo.

²⁴ È evidente, infatti, che eventuali “canovacci” in seno all’Amministrazione finanziaria forniscono utili indicazioni di carattere generale, stante la varietà delle possibili situazioni concrete che, di volta in volta, possono presentarsi agli operatori impiegati nell’esecuzione della verifica fiscale.

Nel caso di specie, particolare rilevanza, assume la circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

I processi ispettivi hanno come puntuale riferimento, innanzitutto, le norme cogenti previste dal nostro ordinamento in tema di residenza dei soggetti diversi dalle persone fisiche, vale a dire gli artt. 5, comma 3, lett. d), e 73, commi 3, 5-*bis* e 5-*ter*, del Tuir. Tali disposizioni, ovviamente, sono opportunamente temperate con le previsioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni²⁵ (con particolare riferimento all’art. 4 del Modello OCSE) stipulate dall’Italia con altri Paesi²⁶.

Nei primissimi giorni delle ispezioni documentali, l’Amministrazione finanziaria pone la propria attenzione sulla scelta del criterio di collegamento più idoneo previsto dalla legge, al fine di individuare la residenza fiscale della società estera (o formalmente tale).

Il criterio di collegamento che assume minore rilevanza in sede di verifica, tra quelli innanzi citati, è quello (formale) della sede legale; infatti, quest’ultima, pur essendo indicata nell’atto costitutivo o nello statuto della società, può, in concreto, rappresentare un’informazione meramente formale.

Diverso è il caso del **criterio sostanziale della sede dell’amministrazione** il quale deve essere esaminato considerando i mutamenti intervenuti nella dimensione internazionale dell’attività imprenditoriale e delle sue particolari dinamiche legate sempre più all’accentuata globalizzazione dei mercati.

2.2. Ispezioni documentali e verificazioni finalizzate all’individuazione della sede dell’amministrazione

Secondo le linee guida operative della Guardia di Finanza²⁷, per individuare la sede dell’amministrazione occorre prendere in considerazione il “luogo da cui provengono gli impulsi volitivi dell’attività, vale a dire il luogo in cui effettivamente si organizza e si dirige la gestione so-

²⁵ Si ricorda che, in materia di imposte sui redditi, le norme contenute in eventuali “convenzioni” bilaterali derogano quelle di diritto interno (in sostanza quelle previste dal Tuir) a meno che quest’ultime contengano previsioni più favorevoli per il contribuente, così come disposto dall’art. 169 del Tuir.

²⁶ In via complementare, ma che assume assoluto rilievo nell’esecuzione istruttoria dell’attività ispettiva, occorre tener conto delle indicazioni fornite dalla prassi amministrativa “interna” (i.e., circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza).

²⁷ Cfr. circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

ciale, ovvero quello da cui promanano le decisioni fondamentali della vita dell'ente"²⁸.

In altri termini, qualora ciò non sia già avvenuto durante la fase info-investigativa preliminare (*intelligence*), i verificatori dovranno prestare particolare attenzione all'acquisizione di dati e notizie in merito ai seguenti elementi²⁹:

- **luogo di assunzione delle decisioni chiave** (di natura gestionale e commerciale) necessarie per la conduzione dell'attività imprenditoriale della società non residente;
- luogo ove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni aziendali di maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni;
- luogo di determinazione delle strategie che dovranno essere adottate dalla società non residente nel suo insieme;
- luogo da cui promanano le direttive del vertice societario;
- luogo dove il CdA (o comunque l'organo gestorio) si riunisce (formalmente e/o informalmente) 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 una pura "ripetizione non autonoma" delle decisioni già assunte in sede di CdA; a tal riguardo, nel caso in cui si riscontrino riunioni formalmente avvenute all'estero, può essere utile verificare se nelle date indicate sui registri sociali gli amministratori abbiano effettivamente soggiornato all'estero; analoghi riscontri andranno effettuati nei casi, anch'essi frequenti, di riunioni tenutesi in videoconferenza, verificando la disponibilità materiale, nel luogo indicato sui libri sociali, della strumentazione tecnica necessaria per effettuare tali collegamenti, e acquisendo ogni utile notizia circa l'effettiva presenza, nel giorno della riunione, di tutti i soggetti indicati nei predetti registri;
- 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**

²⁸ Tale concetto deriva dalle elaborazioni civilistiche di cui agli artt. 46 e 2505 del codice civile.

²⁹ Cfr. sul punto P. Valente, *Esterovestizione e eterodirezione: equilibri(smi) tra sede di direzione e coordinamento, direzione unitaria e sede di direzione effettiva*, cit., pagg. 231 e seguenti.

dell'ente risulti molto evidente, tale da ritenere l'ente stesso una sua mera "appendice";

- 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"³⁰;
- eventuale sostanziale svuotamento decisionale della società controllata non residente, tale da eccedere il "tradizionale" accentramento delle "funzioni decisorie" in seno alla capogruppo residente³¹;
- luogo ove è ubicata la struttura organizzativa della società, da intendersi come il luogo in cui è presente l'apparato organizzativo di beni e persone, dove viene esercitata l'impresa e da dove promanano le attività di direzione dell'ente;
- luogo di recapito delle lettere di convocazione del Consiglio di Amministrazione e dell'Assemblea dei soci, nonché quello di recapito e partenza della corrispondenza commerciale;
- comunicazioni, *fax* e/o *e-mails* dalle quali emergono elementi atti a comprovare che la sede di direzione effettiva della società è ubicata sul territorio nazionale;
- luogo in cui sono stati stipulati i contratti relativi ad attività poste in essere dalla società, ivi compresi quelli concernenti l'eventuale negoziazione di titoli azionari;
- disponibilità sul territorio nazionale di conti correnti da cui la società trae le provviste finanziarie per lo svolgimento delle attività sociali;
- luogo di approvvigionamento, predisposizione e formazione dei documenti, contabili o di altra natura, delle società formalmente istituite all'estero; nella pratica dei controlli, infatti, non sono mancati casi in cui detta documentazione è stata acquisita e/o predisposta presso fornitori italiani;

³⁰ Come già rilevato, si tratta di tutte quelle 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, gli adempimenti fiscali, ecc.

³¹ 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 avviene nei confronti delle altre società del medesimo gruppo.

- dati relativi alle persone fisiche che, di fatto, amministrano la società estera, con particolare riferimento alla loro residenza;
- eventuale presenza di amministratori “professionali” e di **società di domiciliazione ubicate all'estero**, preposte alla gestione dell'ente; in tali casi, è necessario accertare se tali soggetti esercitano una reale influenza sull'amministrazione della società stessa, ovvero rappresentino solo un mero “schermo” per celare una situazione di fatto in cui la gestione si svolge concretamente sul territorio nazionale;
- altre notizie e informazioni rilevanti.

2.3. La validità delle dichiarazioni da soggetti terzi ai fini della verifica

Nel corso dei riscontri sostanziali, i verificatori hanno la facoltà di chiedere delucidazioni, ragguagli al contribuente ma anche a terzi soggetti (i suoi dipendenti, collaboratori, ecc.) che possono fornire utili indicazioni. Talvolta, peraltro, tali soggetti intendono rilasciare spontaneamente opportune dichiarazioni per chiarire determinati aspetti oggetto di disamina. Per quanto concerne la validità giuridica di tali elementi non mancano in giurisprudenza orientamenti volti a considerare “confessioni stragiudiziali” le dichiarazioni rese direttamente dal contribuente³² e, pertanto, costituenti piena prova ai sensi dell'art. 2734 del codice civile. Siamo, in sostanza, di fronte a quella che – nel gergo giuridico – rappresenta una vera e propria “confessione” utilizzabile ai fini di eventuali rettifiche del reddito (si pensi all'amministratore che fornisca indicazioni che consentano di individuare la sede di direzione effettiva di una società estera e, conseguentemente, di attrarne la residenza fiscale in Italia ai fini della tassazione). Secondo la dottrina prevalente, tuttavia, le menzionate dichiara-

³² Cfr. Cass., Sez. I civ., 22 febbraio 1999, n. 1481.

zioni assumono valore di semplici ammissioni suscettibili del libero apprezzamento del giudice³³.

Con riferimento alle dichiarazioni rese da terzi soggetti, si ricorda che, in ambito tributario, la prova testimoniale non è ammessa, ex art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Pertanto, taluna dottrina ritiene che l'accertamento non possa fondarsi su tali dichiarazioni di terzi³⁴. Le contrastanti posizioni assunte a riguardo dalla giurisprudenza³⁵ sono state sostanzialmente dipanate dalla Corte Costituzionale³⁶ che ha propeso per l'utilizzabilità processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale, attribuendo loro, comunque, un **valore di elemento indiziario** che può concorrere a formare il libero convincimento del giudice.

Di per sé, tali dichiarazioni non sono in grado di costituire il fondamento della decisione. Il contenuto di tali indicazioni è stato, poi, sostanzialmente recepito dalla giurisprudenza³⁷.

³³ Cfr. Pezzuto-Screpanti, *op. cit.*, p. 196.

³⁴ Cfr. Fiorentino, *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese da terzi in processi verbali di constatazione*, in “Rassegna Tributaria” n. 5/1998, pag. 1433.

³⁵ In favore della legittima utilizzazione alla base delle riprese fiscali si citano: Comm. trib. prov. di Brindisi, 6 novembre 1997, n. 453, e Cass., Sez. I, 14 luglio 1999, n. 14427, entrambe in banca dati “fiscoonline”. Di parere contrario: ord. Comm. trib. prov. di Chieti, Sez. IV, 22 gennaio 1999, n. 223.

³⁶ Ci si riferisce alla decisione 12 gennaio 2000, n. 18, in banca dati “fiscoonline”.

³⁷ Cfr. Cass., 25 marzo 2002, n. 4269; Cass., 26 marzo 2003, n. 4423, entrambe in banca dati “fiscoonline”. Quest'ultima ha manifestato la possibilità di utilizzare, a titolo di valore indiziario, in favore del contribuente le dichiarazioni rese da terzi.

Tavola 1 - Check list. Attività ispettive finalizzate all'individuazione della residenza fiscale delle persone giuridiche

STEP 1:

Nel caso in cui, dall'attività preparatoria info-investigativa, risulti che un soggetto possa avere la residenza fittizia all'estero.

Si procede all'individuazione dei criteri di collegamento normativamente previsti per l'attrazione in Italia della residenza ai fini fiscali della persona giuridica.

Ai sensi dell'art. 73, comma 3, del Tuir si considerano residenti ai fini delle imposte sui redditi le società che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale. I predetti requisiti sono tra loro alternativi e non classificabili secondo un ordine gerarchico di priorità; sarà pertanto sufficiente dimostrare il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia. Ai sensi dell'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia. L'attrazione presuntiva in Italia della sede dell'amministrazione avviene se, alternativamente, tali enti e società:

- a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo equivalente di gestione, composti in prevalenza di consiglieri residenti in Italia;
- c) ai sensi dell'art. 82, comma 22, del D.L. n. 112/2008, detengano più del 50% delle quote dei fondi d'investimento immobiliari chiusi ex art. 37 del D.Lgs. n. 58/1998 e siano controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti in Italia.

STEP 2:

Nel caso in cui risulti verificato lo STEP 1:

Si procede all'individuazione dei presupposti di fatto per attrarre in Italia la residenza ai fini fiscali della persona giuridica.

Il criterio meno rilevante in fase ispettiva è quello della sede legale che, pur essendo individuata nell'atto costitutivo o nello statuto della società, può in concreto esaurirsi in una indicazione meramente formale. Piuttosto, gli elementi sintomatici che occorre verificare ai fini di attrarre sul territorio nazionale la "sede dell'amministrazione" sono, tra gli altri:

- a) la residenza degli amministratori (di fatto) ovvero dei soci (se le decisioni strategiche sono prese dall'assemblea);
- b) il potere effettivo di gestione dei conti bancari della società (e delle disponibilità finanziarie in genere della società);
- c) il luogo di stipula di contratti e negozi giuridici nonché la provenienza della provvista finanziaria;
- d) l'affidamento del potere decisionale concernente gli aspetti fondamentali e vitali della gestione societaria all'assemblea dei soci (residenti in Italia);
- e) la struttura organizzativa della società (anche per oggetto principale dell'attività) del relativo personale. L'oggetto principale della società va individuato nell'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

STEP 3:

Per i soggetti indicati al comma 5-*bis* dell'art. 73 del Tuir:

Deve essere richiesta ed acquisita la prova contraria rispetto alla presunzione di residenza stabilita al comma 5-*bis* dell'art. 73 del Tuir.

La dimostrazione della prova contraria avverrà non solo sui documenti, ma anche sulla base di tutti gli elementi concreti da cui risulti, in particolare, il luogo delle decisioni strategiche, della stipulazione dei contratti e delle operazioni finanziarie e bancarie effettivamente realizzate (cfr. ris. 5 novembre 2007, n. 312/E dell'Agenzia delle Entrate).

STEP 4:

In caso di esito positivo dei precedenti STEPs 1, 2 e 3:

Si procede ad individuare gli elementi reddituali sottratti all'imposizione.

Ai fini dell'individuazione dei redditi conseguiti si farà ricorso:

- a) all'acquisizione dei bilanci delle società esterovestite;
- b) all'istituto dello "scambio di informazioni" con le competenti Autorità fiscali estere;
- c) alle indagini finanziarie ed alla richiesta di informazioni presso gli intermediari finanziari;
- d) alla ricostruzione, sulla base dei bilanci di esercizio e della documentazione contabile ed extra-contabile eventualmente acquisiti, della base imponibile da assoggettare a tassazione in Italia.

STEP 5:

In caso di esito negativo dei precedenti STEPs 1, 2 e 3:

Si procede a verificare, per le società risultate effettivamente non residenti, dell'esistenza di eventuali redditi prodotti in Italia, da assoggettare a tassazione in base agli artt. 23, 73, 151 e 152 del Tuir.

Anche nel caso in cui la società non sia considerata residente in Italia, occorre riscontrare, sulla base degli approfondimenti operati negli STEPs precedenti, l'esistenza di eventuali redditi da assoggettare a tassazione in Italia. Sarà inoltre verificato che:

- a) qualora la società abbia superato la presunzione di residenza di cui al comma 5-*bis* dell'art. 73 del Tuir nei riguardi della controllata non residente, in presenza delle condizioni previste, sia stata correttamente applicata la disciplina delle CFC; pertanto, se del caso, il suo reddito sarà imputabile per trasparenza al soggetto residente controllante;
- b) dalle indagini sulle concrete modalità di svolgimento dell'attività di impresa e dall'insieme degli elementi e indizi acquisiti nel corso della verifica non vi siano elementi idonei all'individuazione di una stabile organizzazione.

3. Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente in sede di verifica

Nell'ordinamento tributario nazionale vige la previsione di uno specifico obbligo di collaborazione che trova il suo fondamento giuridico nell'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. "Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente") il quale prevede che i rapporti tra le parti (Fisco e contribuente) devono essere improntati al **principio della collaborazione e della buona fede**.

Ne consegue che gli organi preposti ai controlli fiscali in materia di residenza fiscale ed esterovestizione societaria sono legittimati, sia alla luce delle norme convenzionali che dei principi generali dell'ordinamento tributario italiano, a

richiedere al contribuente sottoposto al controllo la documentazione da cui si possa evincere l'effettiva residenza fiscale della società non residente oggetto di verifica, pena l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa dei documenti che il contribuente abbia rifiutato di esibire o abbia dichiarato di non possedere.

Al fine di valutare adeguatamente la posizione della società non residente e dare a quest'ultima la possibilità di esibire la documentazione che "effettivamente" assume rilevanza fiscale è importante che le richieste effettuate dai verificatori siano quanto più possibile precise e pertinenti. Occorre, infatti, evidenziare che le richieste generiche o quelle che si limitano all'invito ad esibire "tutta" la documentazione societaria, oltre a risultare poco efficaci sotto il profilo operativo, ren-

dono inapplicabile la sopra citata sanzione impropria dell'impossibilità dell'esibizione successiva. Va, altresì, osservato che, in base all'art. 12, comma 1, della L. n. 212/2000, "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di 'effettive esigenze' di indagine e controllo sul luogo"³⁸. Tale previsione normativa ha l'effetto di invertire la tradizionale tendenza ad effettuare la verifica fiscale presso la sede del contribuente³⁹.

Alla luce della citata disposizione, il Comando Generale della Guardia di Finanza, nella circ. 17 agosto 2000, n. 250400, ha chiarito la nozione di "effettive esigenze" di indagine e controllo contenuta nell'art. 12 della L. n. 212/2000. In essa vengono individuati i casi in cui è possibile riscontrare la sussistenza delle "effettive esigenze" che, in generale, possono essere ricondotti alle seguenti fattispecie:

- **"verificazioni dirette"** che hanno lo scopo di:
 - riscontrare l'esistenza e l'esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili;
 - quantificare le giacenze di magazzino;
 - riscontrare la presenza di lavoratori dipendenti e procedere alla loro identificazione;
 - operare controlli di cassa;
 - effettuare ogni altro riscontro della realtà economica e gestionale ispezionata rispetto ai documenti e scritture contabili acquisiti dai verificatori;
- **"altre rilevazioni"**, con l'obiettivo di:
 - rilevare i dati strutturali posti alla base degli studi di settore;
 - misurare il consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione;
 - calcolare la resa lavorativa media del personale impiegato;
 - calcolare i consumi di materiali necessari ai processi produttivi;

³⁸ A tal proposito, la Comm. trib. prov. di La Spezia, nella sent. 16 gennaio 2007, n. 210, ha evidenziato che, alla luce dell'introduzione delle "Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente" (L. n. 212/2000), qualunque attività istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione fiscale o tale da comportare l'esame dei documenti prodotti dal contribuente previo invito dell'Amministrazione finanziaria, anche senza l'accesso presso la sede del contribuente stesso, è qualificabile come attività di "verifica" e, come tale, deve ritenersi regolata anche da tale disposizione.

³⁹ Si ricorda che la abrogata circ. n. 1/1998 prot. n. 360000 del Comando Generale della Guardia di Finanza, in banca dati "fisconline", affermava che "normalmente, la verifica è eseguita presso la sede del soggetto da controllare".

- eseguire ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica sottoposta a controllo.

Appare evidente che, in assenza di tali esigenze, il controllo sarà effettuato ricorrendo agli altri poteri istruttori *supra* richiamati.

Qualora ricorrano le condizioni per effettuare l'accesso, va, altresì, rilevato che l'art. 12, comma 1, della L. n. 212/2000 statuisce anche l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria, salvo casi di eccezionale urgenza, di effettuare l'accesso stesso:

- durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività;
- con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività.

Il comma 2 della citata norma dispone, inoltre, che il contribuente sottoposto a verifica fiscale ha diritto di essere informato:

- delle ragioni su cui si fonda;
- dell'oggetto cui è riferita;
- della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
- di tutti i diritti ed obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

Durante la verifica deve essere redatto quotidianamente apposito verbale ("processo verbale di verifica") in cui i verificatori sono tenuti, ai sensi dell'art. 12, comma 4, della L. n. 212/2000, ad indicare le osservazioni ed i rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assiste. Quanto alla permanenza degli investigatori del Fisco presso la sede del contribuente al fine di eseguire la verifica fiscale si osserva che essa non può, di norma, superare i trenta giorni, prorogabili a sessanta nei casi di particolare complessità.

Ad ulteriore garanzia della correttezza e legittimità delle operazioni compiute dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria è previsto, ai sensi dell'art. 13 della L. n. 212/2000, il ricorso al "Garante del contribuente", il quale, nei casi in cui il contribuente denunci irregolarità compiute durante le attività di verifica, ha il potere di intervenire al fine di:

- richiedere documenti e/o chiarimenti agli uffici competenti, i quali sono tenuti a rispondere entro trenta giorni;
- attivare la procedura di "autotutela" nei con-

fronti di atti amministrativi di accertamento o riscossione notificati al contribuente;

- richiamare gli Uffici al rispetto delle disposizioni di cui all'art. 12 della L. n. 212/2000;
- individuare i casi di particolare rilevanza in cui i comportamenti dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria abbiano arrecato pregiudizio ai contribuenti, inoltrando specifica segnalazione al Direttore Regionale o Compartimentale delle Entrate ovvero al Comandante Regionale della Guardia di Finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di valutare l'eventuale avvio di un procedimento disciplinare.

Le operazioni di verifica si concludono con la redazione di un "processo verbale di constatazione" che riporta, tra l'altro, le **eventuali violazioni riscontrate** dai verificatori. Successivamente alla sottoscrizione del citato atto, il contribuente ha sessanta giorni di tempo per comunicare eventuali osservazioni e richieste in merito alla sua posizione. Solo dopo che sia trascorso tale termine l'Agenzia delle Entrate, valutati i presupposti di fatto e di diritto che hanno dato luogo all'eventuale pretesa fiscale, può emettere l'avviso di accertamento.

Si ritiene opportuno, infine, rappresentare che l'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133, con l'introduzione dell'art. 5-*bis* nel D.Lgs. n. 19 giugno 1997 n. 218, ha previsto la possibilità per il contribuente di aderire ai "processi verbali di constatazione" redatti dall'Amministrazione finanziaria, per le violazioni relative alle "imposte sui redditi" e alla "imposta sul valore aggiunto" che consentano l'emissione di accertamenti parziali ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁴⁰.

L'operatività di tale istituto prevede che il soggetto verificato, qualora intenda avvalersi della nuova facoltà, aderisca al contenuto integrale del processo verbale di constatazione, facendo pervenire, entro 30 giorni dalla consegna dell'atto, una comunicazione all'Agenzia delle Entrate nonché all'Organo che ha redatto il documen-

to⁴¹. Quindi, entro i successivi 60 giorni, l'Agenzia delle Entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

4. Considerazioni conclusive

L'attività di verifica fiscale in materia di residenza ed esterovestizione segue formalmente l'*iter* previsto per le verifiche ordinarie dell'Amministrazione finanziaria. La procedura ispettiva può risultare particolarmente complessa in quanto deve tener conto della **peculiarità dei rapporti internazionali**, della specificità della materia e della necessità di interagire con diverse giurisdizioni, tenendo conto delle legislazioni fiscali ivi vigenti.

Vale precisare che, mentre la fase istruttoria delle verifiche fiscali viene svolta dalla Guardia di Finanza o dagli Uffici delle Entrate indistintamente, la successiva fase di accertamento è demandata per legge alla sola Agenzia delle Entrate, la quale – in base alle regole ordinarie previste dal D.P.R. n. 600/1973 – è legittimata ad apportare eventuali rettifiche al reddito d'impresa. Nel caso della residenza fiscale, per lo più, lo svolgimento di una verifica fiscale viene percepita – sia da chi la esegue che da chi la subisce – come un momento particolarmente delicato poiché, alla luce di quanto esposto nei paragrafi che precedono, è evidente che gli operatori devono far fronte alle problematiche derivanti da un quadro normativo complesso e articolato, che si presta, talvolta, a diverse interpretazioni.

Ciononostante, non va dimenticato che i verificatori, all'inizio dell'attività ispettiva, sono tenuti a conformare il proprio operato ad un articolato sistema di poteri-doveri, da cui derivano specifiche responsabilità, in maniera tale da condurre e portare a termine il controllo in tempi brevi, tenendo in debita considerazione il rispetto dei diritti fondamentali riconosciuti sia ai cittadini che ai soggetti economici.

Si conclude affermando che, in un contesto particolarmente complesso come quello dei controlli in materia di residenza fiscale ed esterovestizione, non si può sottacere l'esigenza di mettere in atto tutte le strategie, sia dalla parte dei verificatori che dei contribuenti sottoposti a verifica, che favoriscano dialogo e collaborazione, pur – ovviamente – nei rispettivi ruoli.

⁴⁰ In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha diramato la circ. 17 settembre 2008, n. 55/E, in banca dati "fisconline" con la quale ha impartito le istruzioni applicative del nuovo strumento di definizione a disposizione dei contribuenti. Inoltre, la medesima Autorità amministrativa, con la ris. 6 novembre 2008, n. 426/E, in banca dati "fisconline", ha istituito i codici tributo da riportare sugli appositi Modelli F24, da compilarli per il versamento delle somme dovute a seguito dell'adesione ai processi verbali di constatazione.

⁴¹ Con provvedimento n. 133925/2008 del 10 settembre 2005 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state approvate le modalità di effettuazione della comunicazione dell'adesione ai verbali di constatazione.