

# Residenza fiscale ed esteroinvestizione: i controlli dell'Amministrazione finanziaria

di **Salvatore Mattia**

Valente Associati, Centro Studi Internazionale Geb Partners

L'Amministrazione finanziaria pone sempre maggiore attenzione alle operazioni economiche aventi rilevanza internazionale.

Con il presente lavoro (1) si intende esaminare l'iter procedurale che caratterizza l'attività di controllo 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 (2).

Quando l'Amministrazione finanziaria intraprende un'attività di controllo nei confronti di un contribuente che realizza operazioni aventi rilevanza internazionale, uno dei principali problemi che si presenta ai verificatori è quello di **individuare** l'ambito normativo di riferimento entro il quale inquadrare le diverse situazioni riscontrate nel caso concreto.

Secondo la circ. 1/08 del Comando Generale della Guardia di Finanza (cd. «Istruzione sull'attività di verifica»), in vigore dal 1° gennaio 2009, «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 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.

## **Il controllo: i poteri dell'Amministrazione finanziaria**

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» (3).

### **Note:**

(1) L'articolo è tratto, con adattamenti e rielaborazioni, da P. Valente «*Esteroinvestizione e residenza*», Milano, 2010.

(2) Cfr. circ. 1/08 del Comando Generale della Guardia di Finanza (nuova «Istruzione sull'attività di verifica») che ha sostituito la precedente circ. 1/98, a sua volta sostitutiva della circ. 1/88. Si osserva che, negli ultimi 30 anni, la circolare de qua è stata oggetto di aggiornamento con cadenza decennale (1988, 1998 e 2008).

(3) A tal proposito, si evidenzia che la legge 9 ottobre 1971, n. 825 di delega per la riforma tributaria ha previsto, all'art. 13, l'emanazione di disposizioni in tema di accertamento, riscossione e sanzioni finalizzate a prevenire e reprimere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale, nonché a tutelare i contribuenti. Tale previsione ha comportato l'integrazione, nell'ordinamento tributario, di particolari disposizioni attinenti l'esercizio dei suddetti poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Le attuali fonti normative in materia di **poteri di controllo** dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria sono contenute nelle singole leggi d'imposta, nonché alla legge n. 4 del 7 gennaio 1929.

Con riguardo alle imposte dirette e l'Iva, le attribuzioni in materia di accertamento sono disciplinate, rispettivamente, dai seguenti articoli:

- da 31 a 45 e 70, del dpr n. 600/73, per le imposte dirette;
- da 51 a 66-bis e 75, del dpr n. 633/72, per l'Iva.

In particolare, nell'ambito dei controlli in tema di **residenza fiscale ed esteroinvestizione**, sono previste - ex art. 52 del dpr n. 633/72, richiamato dall'art. 33 del dpr n. 600/73 e dall'art. 35 della citata legge 7 gennaio 1929, n. 4 - le seguenti attività ispettive:

- **l'accesso**: 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 (4);
- **la ricerca**: 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 (5);
- **l'ispezione documentale**: 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;
- **le verificazioni**: consistono nei riscontri sulla gestione sottoposta a ispezione effettuati sulla base dei documenti e delle scritture acquisite dai verificatori (6);
- **le altre rilevazioni**: 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 (7).

## Attività info-investigativa preliminare

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 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 (8) 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 domiciliazione 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;

### Note:

(4) L'accesso può essere effettuato nonostante l'opposizione del contribuente. L'art. 11, lett. c), del dlgs 471/97 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 altra richiesta da parte degli Uffici o della Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti.

(5) 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 eccepito il segreto professionale.

(6) 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.

(7) 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.

(8) La più volte citata circ. 1/08 della Guardia di Finanza sottolinea come «la corrispondenza intrattenuta con le società estere, sotto qualsiasi forma (anche elettronica), possa costituire spunto di riflessione per eventuali approfondimenti».

– **svolgimento** dell'attività principale della società estera in Italia; a tal fine, si renderà necessaria l'analisi:

a) 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;

b) 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, ovvero sia, la sede legale, la sede dell'amministrazione e l'oggetto sociale (9).

Al fine di dimostrare - qualora ne ricorrano i presupposti - che la veste giuridica formale assunta dalla società o dall'ente non trova riscontro nella realtà, in sede ispettiva l'attenzione dei verificatori dovrà, quindi, essere rivolta in prevalenza al riscontro di almeno uno dei due criteri sostanziali previsti dall'art. 73, comma 3, del Tuir, ovvero sia, la sede dell'amministrazione o l'oggetto sociale.

## L'individuazione della sede dell'amministrazione

Secondo le linee guida operative della Guardia di Finanza (10), 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 sociale, ovvero quello da cui promanano le decisioni fondamentali della vita dell'ente» (11).

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 elementi:

– 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 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» (12);

### Note:

(9) A tal proposito, si precisa che se la società o l'ente sottoposto a verifica fiscale ha nel territorio italiano la sede amministrativa o l'oggetto principale, per i verificatori non è particolarmente rilevante che la società sia costituita (ed abbia sede legale) all'estero, in quanto è ben possibile riscontrare una residenza fiscale formalmente localizzata all'estero ma effettivamente ancorata al territorio italiano.

(10) Cfr. circ. 1/08 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

(11) Tale concetto deriva dalle elaborazioni civilistiche di cui agli artt. 46 e 2505 C.c..

(12) Come già rilevato in precedenza si tratta di tutte quelle attività «ordinarie» e caratterizzate da una certa continuità, (segue)

- eventuale sostanziale svuotamento decisionale della società controllata non residente, tale da eccedere il «tradizionale» accentramento delle «funzioni decisorie» in seno alla capogruppo residente (13);
- 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 CdA 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;
- 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.

## L'individuazione dell'oggetto principale dell'attività

Dal punto di vista ispettivo, l'individuazione dell'oggetto principale dell'attività presenta molteplici profili di criticità,

in particolare, con riguardo ai dubbi interpretativi derivanti dall'enunciato normativo contenuto nei commi 4 e 5 dell'art. 73 del Tuir.

Tali ultime disposizioni del Tuir prevedono che «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per **oggetto principale** si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base **all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato**; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti».

Va innanzitutto osservato che, qualora le disposizioni di cui ai citati commi 4 e 5 dell'art. 73 del Tuir fossero realmente riferibili al concetto di «oggetto principale» quale criterio per **determinare la residenza di un soggetto**, verrebbe meno la sua natura di criterio sostanziale, in quanto la sua verifica sarebbe legata a quanto formalmente previsto nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente e, solo in mancanza di questo, all'attività effettivamente esercitata.

Analizzando le norme sul piano sistematico si giunge, quindi, alla conclusione che le due disposizioni sopra citate (commi 4 e 5 dell'art. 73 del Tuir) non devono essere collegate al comma 3, bensì al comma 1, il quale individua, tra i soggetti passivi dell'IReS, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno o meno per oggetto esclusivo o principale **l'esercizio di attività commerciali**.

Pertanto, i commi 4 e 5 sopra richiamati interpretano il

### Note:

(segue nota 12)

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..

(13) 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.

concetto di **oggetto principale** in tale ambito (14) e servono esclusivamente per determinare la commercialità o meno dell'ente (15).

Le già citate linee guida operative della Guardia di Finanza (16) prevedono che, per individuare l'oggetto principale dell'attività, occorre rivolgere particolare attenzione alla **concreta attività svolta** per il raggiungimento dello scopo sociale (17) e procedere, se ciò non è già avvenuto durante la fase info-investigativa preliminare, **all'acquisizione di dati e notizie** in merito ai seguenti elementi:

- attività effettivamente esercitata dalla società sottoposta a controllo;
- luogo di svolgimento delle attività che hanno consentito la conclusione di atti e negozi;
- identità delle controparti di questi ultimi e loro residenza;
- mercati sui quali sono stati negoziati i titoli di eventuali società partecipate, nonché l'ubicazione di tali società;
- rapporti economici che la società non residente intrattiene con i terzi (18);
- 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);
- luogo dell'effettiva gestione dei conti correnti e delle disponibilità finanziarie della società;
- altre notizie e informazioni rilevanti.

Si osserva, infine, che, secondo le indicazioni contenute nella citata circ. 1/08 della Guardia di Finanza, «(o)ve l'attività svolta in Italia risulti prevalente in senso assoluto, o comunque risulti nettamente preponderante nel quadro di tutte le attività svolte, appare possibile sostenere che l'oggetto principale della società sia collocabile, ai fini fiscali, in Italia».

Tuttavia, tale affermazione va interpretata attentamente, per evitare di ricondurre in maniera acritica l'oggetto principale dell'impresa nel luogo in cui essa svolge la sua attività «prevalente» o «nettamente preponderante»; infatti, valorizzando soltanto le **operazioni di vendita** ai fini della individuazione dell'oggetto principale stesso, si finisce col trascurare che, come riconosciuto anche in giurisprudenza, l'attività di impresa non può essere identificata con i singoli affari, essendo, al contrario, «un complesso di atti diretti ad un fine» che richiede un *quid pluris* rispetto alla svolgimento di una serie di operazioni commerciali (Cass. 26 febbraio 1990, n. 1439).

In altri termini, l'oggetto principale sarà riscontrabile in Italia solo nella misura in cui nel territorio dello Stato sia ravvisabile quel «quid pluris» summenzionato, vale a dire quella complessiva **attività imprenditoriale** che va dalla ricezione dell'ordine da parte del cliente alla consegna del prodotto nei confronti del medesimo.

## L'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche

La norma di riferimento, per l'assoggettabilità delle persone fisiche al regime fiscale dell'ordinamento italiano, è l'art. 2, commi 2 e 2-bis, del Tuir, di cui si tralascia, in questa sede, l'esame analitico per concentrare l'attenzione sugli aspetti operativi rilevanti ai fini del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (19).

### Note:

(14) Si fa riferimento all'orientamento dottrinale espresso nella citata circolare del 20 maggio 2009, n. 7 dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti (Ungdc), secondo il quale «la localizzazione dell'oggetto principale risulta essere di immediata accertabilità per quelle attività caratterizzate da un evidente ed univoco radicamento in un determinato territorio (come ad esempio un negozio, una fabbrica, un'attività di servizi il cui mercato si esaurisce all'interno di un unico Stato), mentre è foriero di mille difficoltà quando oggetto dell'accertamento siano enti con rilevanza transnazionale, caratterizzati da una pluralità di aggregazioni produttive (punti vendita dislocati in più paesi, fasi del processo produttivo geograficamente delocalizzate), o da una pluralità di beni gestiti. Per accertare il luogo dell'oggetto principale si deve fare principalmente riferimento ai rapporti economici che l'ente pone in essere coi terzi, distinguendoli da quelli che rientrano nell'attività di amministrazione, in quanto, altrimenti, i due criteri previsti dall'art. 73 comma 3 tenderebbero a sovrapporsi».

(15) Tale orientamento è contenuto nella circolare 20 maggio 2009, n. 7 dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti (Ungdc), «La residenza fiscale delle società nell'Ires ed il fenomeno dell'esterovestizione societaria».

(16) Cfr. circ. 1/08 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

(17) La citata circ. 1/08 della Guardia di Finanza suggerisce di prendere in considerazione «lo svolgimento dell'attività per il cui esercizio la società è stata costituita, nonché gli atti produttivi e negoziali ed i rapporti economici che la stessa pone in essere con terzi».

(18) Come già chiarito, occorre distinguerli da quelli che rientrano nell'attività di amministrazione, in quanto, altrimenti, i due criteri sostanziali previsti dall'art. 73, comma 3, del Tuir tenderebbero a sovrapporsi.

(19) Come già chiarito in precedenza con riguardo alle persone giuridiche, anche per le persone fisiche, l'Italia ha adottato un modello di tassazione su base mondiale  
(segue)

Come indicato nella citata circ. 1/08 del Comando Generale della Guardia di Finanza, i verificatori dovranno procedere a riscontrare una serie di indicatori della sussistenza dei presupposti impositivi in Italia e degli elementi reddituali sottratti all'imposizione, acquisendo concreti elementi, documentali o di fatto, idonei a comprovare l'**esistenza di un collegamento fra la persona ed il territorio nazionale**.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, i funzionari dovranno reperire notizie in merito ai seguenti elementi:

- posizione anagrafica risultante presso il Comune dell'ultimo domicilio fiscale in Italia;
- disponibilità di un'abitazione permanente;
- attività lavorativa svolta;
- eventuale percezione di redditi da parte di soggetti residenti;
- localizzazione della famiglia (coniuge, figli, ecc.);
- accreditamento di propri proventi ovunque conseguiti;
- possesso di auto, natanti, aeromobili, cavalli da corsa, residenze secondarie o altri beni (anche mobiliari);
- partecipazione a riunioni d'affari;
- titolarità di cariche sociali;
- esistenza di utenze di energia elettrica di cui la persona risulti intestataria;
- sostenimento di spese alberghiere;
- iscrizione a *club* o circoli culturali;
- organizzazione della propria attività e dei propri impegni (anche internazionali) direttamente o mediante soggetti operanti in Italia;
- incrementi patrimoniali significativi negli ultimi 5 anni;
- frequentazione di case da gioco;
- acquisto di azioni e/o partecipazioni societarie, obbligazioni e titoli similari negli ultimi 5 anni;
- eventuali atti di donazioni, compravendita, costituzione di società o conferimenti in società;
- eventuali movimentazioni di capitali da e per l'estero;
- luogo e data di emissione di eventuali assegni bancari;
- eventuali ulteriori collegamenti tra la persona fisica ed il territorio dello Stato.

Si precisa, altresì, che, in aggiunta agli elementi innanzi elencati, è possibile, se necessario, ottenere ulteriori informazioni attivando le **procedure di scambio di informazioni** con le Amministrazioni fiscali di altri Stati, nonché far ricorso ad **indagini bancarie e finanziarie**, come previsto dalla legge.

## Conclusioni

L'attività di verifica fiscale in materia di residenza ed esteroinvestizione segue formalmente l'*iter* previsto per le verifiche ordinarie dell'Amministrazione finanziaria (20).

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, soprattutto con riferimento al requisito dell'oggetto principale.

## Note:

(segue nota 19)

(*worldwide principle*) in virtù del quale i contribuenti residenti pagano le imposte sui redditi ovunque prodotti. Le conseguenze del suddetto principio, unitamente al desiderio di ottenere un risparmio d'imposta, possono indurre alcuni soggetti ad utilizzare espedienti, quali il trasferimento all'estero della residenza, al fine di evitare la tassazione dei propri redditi secondo il regime vigente in Italia.

(20) Per approfondimenti sul tema dei controlli in materia di operazioni internazionali cfr. Pezzuto, «I paradisi fiscali e finanziari», Milano, 2001; Stufano, «Verifiche simultanee: gli accordi Italia-Usa e Italia-Austria», in *Corr. Trib.*, n. 47/95.