

# *Le investigazioni comunali e l'accertamento del trasferimento della residenza negli stati non white list*

## *1. Il nuovo ruolo dei comuni*

Con il D.L. 112/2008 si è inteso dare nuovo vigore alla collaborazione tra i Comuni e l'Agenzia delle Entrate nella lotta all'evasione fiscale con particolare riguardo ai trasferimenti fittizi di residenza all'estero.

Tale collaborazione non è un fatto nuovo nell'ordinamento italiano, ma trae, al contrario, la propria origine negli anni settanta, quando l'art. 6, L. 825/1971 ha delegato il Governo a emanare la disciplina contenuta nell'art. 44, D.P.R. 600/73: in base a tale disposizione i Comuni erano, e sono, chiamati a partecipare al procedimento di accertamento tributario propositivamente attraverso la segnalazione *“all'ufficio delle imposte dirette [di] qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'art. 2, indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla”*.

Successivamente, al fine di contrastare il fallimento dell'art. 44 citato, rimasto sostanzialmente lettera morta, è stata prevista anche la partecipazione ai proventi dell'azione accertativa, prevedendosi con il D.L. 203/2005 una vera e propria remunerazione dell'attività dell'ente comunale nella misura del *“30% delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso”*.

Il D.L. 112/2008 ha, dal canto suo, inciso sulla normativa attualmente in vigore in due diverse direzioni. Con la prima, si è inteso rendere più agevole per i Comuni il controllo sugli esiti delle proprie segnalazioni attraverso il ricevimento degli elenchi *“delle iscrizioni a ruolo delle somme derivanti da accertamenti ai quali i Comuni abbiano contribuito”* (art. 83, co. 4). Con la seconda, invece, i commi 16 e 17 hanno previsto la compartecipazione degli enti comunali al controllo sull'effettività del trasferimento della residenza all'estero delle persone fisiche.

In particolare, il comma 16 prevede che i Comuni confermino all’Agenzia dell’Entrate, entro i sei mesi successivi al fatto, che coloro che hanno chiesto l’iscrizione all’anagrafe della popolazione residente all’estero abbiano “*effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale*” e, in seconda battuta, che nel triennio seguente sia condotta un’opera di *vigilanza* sul permanere della situazione di “effettiva cessazione della residenza nel territorio nazionale”.

Proprio queste ultime previsioni in tema di trasferimento di residenza all’estero pongono alcuni interrogativi.

In particolare, ci si chiede se le nuove disposizioni possano avere una qualche rilevanza nel contesto dell’applicazione dell’art. 2, co. 2 *bis*, Tuir secondo cui i cittadini trasferitisi in territorio o Stati diversi da quelli indicati dall’emanando decreto sulle *white list* sono considerati residenti in Italia salvo prova contraria. Da un lato, pare evidente che gli Uffici non abbiano la necessità di avviare la collaborazione con i Comuni per l’invio legittimo di avvisi di accertamento a tale categoria di cittadini, poiché spetta al contribuente l’onere di fornire la prova del trasferimento.

Al contrario, non è così immediata, almeno in linea teorica, l’esclusione o l’attenuazione della rilevanza che tali segnalazioni potrebbero svolgere a favore del contribuente. Infatti, dalle indagini del Comune possono certamente sorgere elementi che il contribuente che abbia ricevuto un avviso di accertamento basato proprio sull’applicazione dell’art. 2, co. 2 *bis*, potrebbe utilizzare per dimostrare l’effettività del trasferimento della propria residenza all’estero. Ma, può il contribuente utilizzare a proprio favore l’eventuale esito positivo dei controlli effettuati dal Comune?

## ***2. Obbligatorietà dell’azione accertativa dei Comuni***

Per rispondere al quesito posto, è bene prendere le mosse da alcuni accordi di collaborazione stipulati tra l’Agenzia delle Entrate e alcuni enti territoriali e dall’opinione espressa dall’Agenzia stessa durante Telefisco 2009.

Le Convenzioni e i Protocolli di recente stipulati con alcuni Comuni, Regioni e Associazioni Regionali di Comuni, contengono previsioni che paiono classificabili in tre categorie.

La prima categoria contiene quelle disposizioni che individuano alcuni principi di natura generale che governano la collaborazione. In particolare, si sottolinea, da un lato, il necessario riguardo per i rispettivi “*ruoli, compiti e poteri istituzionali*”<sup>1</sup> e, dall’altro, la partecipazione dei Comuni “*nell’ambito dell’ordinario contesto operativo di svolgimento delle proprie attività istituzionali*”<sup>2</sup>.

La seconda categoria di previsioni è quella in cui si ribadisce la natura di mera segnalazione che viene attribuita all’operato dei Comuni<sup>3</sup>.

La terza categoria, infine, disciplina operativamente la collaborazione, individuando le modalità di trasmissione e conservazione dei dati e il loro utilizzo da parte dell’Agenzia. Di rilievo per l’analisi qua svolta, pare quanto contenuto in alcuni accordi in cui si afferma che “*le segnalazioni trasmesse sono oggetto di valutazione da parte degli Uffici dell’Agenzia competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, secondo gli ordinari criteri di proficuità comparata per la predisposizione del piano annuale dei controlli, tenuto conto degli obiettivi fissati dalla convenzione tra il Ministero dell’Economia e delle Finanze e l’Agenzia delle Entrate*”<sup>4</sup>.

Con riferimento, invece, all’interpretazione dell’art. 83, commi 16 e 17, contenuta nella risposta data dall’Agenzia delle Entrate durante Telefisco 2009 è importante rilevare che la stessa Agenzia ha esplicitamente affermato la doverosità delle indagini comunali<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 1, co. 4, della Convenzione del 20 ottobre 2008 stipulata con il Comune di Ancona.

<sup>2</sup> Art. 1, co. 4, della Convenzione del 20 ottobre 2008 stipulata con il Comune di Ancona.

<sup>3</sup> Tale natura era stata già, peraltro, affermata dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 03/12/2007, n. 187461/07 in cui si rilevava che gli enti territoriali “*partecipano all’attività di accertamento fiscale ... fornendo informazioni suscettibili di utilizzo ai fini dell’accertamento dei tributi erariali, diretti e indiretti*” (art. 2.1) e che tali informazioni “*sono strutturate in termini di segnalazioni qualificate, intendendosi per tali le posizioni soggettive in relazione alle quali sono rilevati e segnalati atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi*” (art. 3.1). A titolo esemplificativo dell’importanza ricoperta da tale previsione, si segnala che essa viene ripresa sostanzialmente senza variazioni nell’art. 3.1 del Protocollo di intesa stipulato il 16 settembre 2008 tra l’Agenzia e l’Anci Friuli Venezia Giulia.

<sup>4</sup> Art. 11.1 del Protocollo di intesa del 5 novembre 2008 stipulato con l’Anci Sardegna.

<sup>5</sup> Vd. *Il Sole24Ore*, 30 Gennaio 2009, pag. 30: “*con l’articolo 83 del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, è stato disposto che, entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell’anagrafe degli italiani residenti all’estero (Aire), i Comuni confermano all’Ufficio dell’agenzia delle Entrate competente per l’ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale.*”

Dall'esame complessivo degli accordi stipulati su base territoriale e dell'interpretazione espressa durante Telefisco 2009 si evincerebbe, dunque, una chiara contraddizione: da un lato, l'impegno assunto dai Comuni è improntato a una mera opera di natura, per così dire, "delativa"<sup>6</sup>: questi, infatti, dichiarano di impegnarsi unicamente a segnalare i casi di fittizietà del trasferimento. Dall'altro, invece, l'Agenzia dichiara che l'attività di costante monitoraggio e di comunicazione dei risultati è obbligatoria per legge.

Questo contrasto pare dover essere risolto alla luce della posizione espressa dall'Agenzia in occasione di Telefisco da cui emerge l'idea che l'azione accertativa dei Comuni di supporto alla lotta all'evasione fiscale sia un vero e proprio obbligo posto in capo al Comune, non molto diverso, ad esempio, da quello relativo alla tenuta delle Anagrafi della popolazione residente. Questa lettura, infatti, è l'unica in grado di rispettare il dettato esplicito della disposizione.

### ***3. Oggetto dei controlli condotti dai Comuni***

Risolto nei termini che precedono l'esame sull'obbligatorietà dell'indagine dei Comuni, alcune importanti valutazioni devono essere svolte i) su quale sia l'oggetto dei controlli a cui i Comuni sono chiamati e ii) se la *conferma* conseguente ai controlli rappresenti una *segnalazione* paragonabile a quella prevista dal D.L. 203/2005 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 2007.

Con riferimento a quale sia l'oggetto dei controlli comunali, il comma 16 del citato art. 83 afferma che i Comuni "*entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero, confermano all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente per l'ultimo domicilio fiscale che il richiedente ha effettivamente cessato la residenza nel territorio nazionale*".

Oggetto espresso dei controlli è, quindi, *l'effettiva cessazione della residenza*. Tuttavia, non può non balzare immediatamente agli occhi il fatto che l'ordinamento italiano contiene almeno due significati riconducibili al termine residenza. L'art. 43, co. 2 del codice civile, infatti, ricollega la residenza al

---

<sup>6</sup> Vd. M.V. Serranò, *Corsi e ricorsi storici: la partecipazione dei comuni all'accertamento tributario a norma dell'art. 83 del D.L. 112/2008*, in *Bollettino Tributario*, 22, 2008, pag. 1720, in cui si afferma che "*il ruolo del Comune viene degradato da quello di proponente a quello di segnalatore (alias di confidente o delatore nei confronti dell'Agenzia delle Entrate)*".

luogo *fisico* in cui il soggetto ha la propria “*stabile dimora*”. In ambito tributario, invece, il concetto di residenza *fiscale* rimanda non solo alla residenza civilistica ma anche al domicilio civilistico.

Oltre, quindi, al fatto che il concetto *fiscale* di residenza è di gran lunga più ampio di quello *civilistico*, a distinguere le due accezioni è soprattutto la diversa funzione che nei due rami del diritto il termine svolge: in ambito civilistico, infatti, la residenza è un concetto di tipo *fisico* che mira a individuare un luogo territorialmente ben definito; nel diritto tributario, invece, si tratta di un concetto *giuridico* che mira a individuare il criterio di collegamento necessario per chiamare un soggetto agli oneri tributari su tutti i redditi da lui posseduti. A ben vedere, anzi, il diritto tributario non parla nemmeno di *residenza* ma di *soggetti residenti* e, quando vuole individuare luoghi ben definiti, o rimanda ai concetti civilistici oppure ricorre allo specifico concetto di *domicilio fiscale*!

Già solo da quanto precede, quindi, proprio perché il concetto di *residenza* in ambito fiscale non individua un luogo fisico ma una valutazione, parrebbe inevitabile ritenere che i Comuni debbano confermare unicamente il dato fattuale dell’effettività del trasferimento della propria *stabile dimora* (residenza civilistica).

A conforto di tale lettura pare possibile evidenziare alcuni ulteriori elementi: innanzitutto, se si considerasse oggetto del controllo la “*residenza fiscale*” dovrebbe tenersi in considerazione anche l’elemento temporale da cui questa è caratterizzata<sup>7</sup>. Ne deriverebbe l’inevitabile esito negativo del controllo nel caso in cui l’iscrizione all’Aire fosse richiesta solo dopo il 3 luglio (184° giorno dell’anno): per l’anno di trasferimento, infatti, il contribuente non potrebbe essere considerato come trasferito, in quanto per la maggior parte del periodo d’imposta è stato fiscalmente residente.

Ne consegue che se i controlli fossero eseguiti nei primi mesi successivi al trasferimento l’esito sarebbe inevitabilmente negativo. Al contrario, se i controlli fossero eseguiti nell’anno successivo sarebbe addirittura impossibile addivenire a una risposta se non aspettando, nella migliore delle

---

<sup>7</sup> Ai sensi dell’art. 2, co 2, T.U.I.R.: “*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*”

ipotesi<sup>8</sup>, il 4 luglio: infatti, solo da questo momento è possibile dichiarare l'effettività e la non effettività del trasferimento fiscale di una persona fisica. Questo, però, comporta la paradossale e inevitabile violazione dell'obbligo di verificare l'effettività del trasferimento nel corso dei 6 mesi successivi!

Inoltre: si ponga attenzione al fatto che il co. 16 parla espressamente di *conferma* dell'effettiva cessazione della residenza da inviarsi successivamente alla domanda di cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e a quella di iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente all'estero. A tal proposito si osservi che oggetto dell'iscrizione anagrafica non è il domicilio ma proprio la residenza così come intesi dal codice civile<sup>9</sup>. È chiaro, quindi, che l'iscrizione anagrafica si fonda sulla residenza civilistica (la *stabile dimora*) mentre altri concetti, come ad esempio il domicilio, sono considerati in via residuale nel caso di soggetti che di tale *stabile dimora* risultino in assoluto privi. Se poi si considera anche che è pacificamente ammessa l'iscrizione all'Aire di soggetti che mantengono in Italia il proprio domicilio (ad esempio perché ivi hanno la propria famiglia e tutti i propri interessi personali diversi da quelli professionali) risulta evidente che il Comune non può essere chiamato a confermare altro che l'effettiva ragione della domanda di cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e, cioè, il trasferimento all'estero della propria *stabile dimora*.

Inoltre, si consideri il richiamo contenuto nello stesso co. 16 all'art. 1 D.L. 203/2005: il comma 2 di tale art. 1 fa espresso riferimento a un provvedimento da emanarsi ad opera del direttore dell'Agenzia delle Entrate, il quale, emanato nel 2007, richiede la collaborazione dei Comuni per l'individuazione di “atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi”. Ciò che richiede il provvedimento citato è, quindi, la “segnalazione” di situazioni reali,

---

<sup>8</sup> Tale situazione si verifica quando la condizione di residenza in Italia o all'estero che si realizza il primo gennaio permane ininterrotta fino al 184° giorno del periodo d'imposta.

<sup>9</sup> L'art. 1, Legge 24 dicembre 1954, n. 1228, sottolineando la differenza tra domicilio e residenza, afferma, infatti che “nell'Anagrafe della popolazione residente sono registrate le posizioni relative alle singole persone, alle famiglie ed alle convivenze, che hanno fissato nel Comune la residenza, nonché le posizioni relative alle persone senza fissa dimora che hanno stabilito nel Comune il proprio domicilio, in conformità del regolamento per l'esecuzione della presente legge”. Ancor più esplicito è il successivo art. 2 secondo cui “è fatto obbligo ad ognuno di chiedere per sé e per le persone sulle quali esercita la patria potestà o la tutela, la iscrizione nell'Anagrafe del Comune di dimora abituale”.

incontestabili e immediatamente evidenti mentre la residenza fiscale pare essere non un *atto, fatto o negozio* ma un *giudizio* giuridico, peraltro piuttosto complesso, sui legami tra il soggetto e il territorio<sup>10</sup>.

Infine, si pensi anche ai poteri di cui sono dotati i Comuni. Già più volte è stata segnalata dai commentatori la scarsità dei mezzi strumentali e dei poteri istituzionali di cui sono dotati i Comuni e tali giudizi paiono confermati dallo stesso comma 16: questo, infatti, non solo non attribuisce nuovi poteri ai Comuni, ma addirittura, laddove richiama le facoltà istruttorie di cui al Titolo IV del D.P.R. 600/73, ribadisce che i poteri investigativi individuati dal D.P.R. citato sono esclusivamente attribuiti all'Agenzia delle Entrate<sup>11</sup>.

Da quanto precede, pare, quindi, potersi concludere che oggetto dell'accertamento e della conferma è l'effettivo trasferimento all'estero della *stabile dimora* del soggetto<sup>12</sup>.

#### **4. La “conferma” del trasferimento della residenza e l'avviso di accertamento**

Individuato l'oggetto dell'indagine a cui sono chiamati i Comuni, occorre ora domandarsi se sia corretto a tal proposito parlare ancora di “*segnalazione*”, seppur qualificate, equiparando così l'esito delle indagini in esame a ciò che è richiesto dal D.L. 203/2005 e dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia sopra citato.

---

<sup>10</sup> Basti pensare alla recente sentenza n. 85 del 25 febbraio 2008 della Comm. trib. reg. di Roma la quale ha annullato l'avviso di accertamento inviato a una contribuente basato sulla individuazione in Italia del suo domicilio: tale sentenza, infatti, ha affermato che alcuni elementi come la presenza in Italia dei figli, la percezione in Italia di redditi e la presenza di altri rilevanti interessi in Italia, pur essendo elementi importanti, possono non essere sufficienti per individuare nel territorio dello Stato il centro principale degli affari e interessi di una persona. Ciò conferma chiaramente che per affermare o negare l'effettiva cessazione della residenza *fiscale* i Comuni necessiterebbero di dati e informazioni di cui sicuramente non sono in possesso e il cui reperimento, allo stato attuale, pare assolutamente improbabile.

<sup>11</sup> Questa la seconda parte del comma 16: “*per il triennio successivo alla predetta richiesta di iscrizione la effettività della cessazione della residenza nel territorio nazionale è sottoposta a vigilanza da parte dei comuni e dell'Agenzia delle entrate, la quale si avvale delle facoltà istruttorie di cui al Titolo IV del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*”. Salvo voler considerare il pronome *la quale* come riferito alla vigilanza, la correttezza della lettura esposta nel testo pare evidente.

<sup>12</sup> In questo senso, pare di poter leggere anche la già citata risposta data dall'Agenzia durante Telefisco 2009: “*dalla formulazione della disposizione e dal diverso ambito di operatività di tale ulteriore e specifica collaborazione dei Comuni all'attività di contrasto all'evasione fiscale – rispetto a quella contemplata dall'articolo 1 del D.L. 203 del 2005 – si è dell'avviso che tale segnalazione – e, dunque, la prodromica attività di controllo da parte dell'ente territoriale – abbia come esclusivo presupposto la richiesta di iscrizione all'AIRE*”, in *IlSole24Ore*, loc. ult. cit.

Come visto, gli accordi stipulati tra Comuni e Agenzia contengono un impegno all'evidenziazione delle sole situazioni di trasferimento fittizio<sup>13</sup>.

Tale approccio, seppur condivisibile dal punto operativo in quanto valorizza l'effettiva differenza preparazione tecnica nel campo tributario e il differente apparato investigativo<sup>14</sup>, sembra, tuttavia, in contrasto con la lettera espressa della legge, il cui portato non pare così limitato.

Il comma 16, infatti, non richiede tanto la *segnalazione* delle sole situazioni sospette quanto un *controllo costante* sulla veridicità di quanto affermato dal soggetto nella domanda di cancellazione dall'anagrafe dei residenti e di iscrizione in quella dei residenti all'estero. È lo stesso decreto a richiedere un "*conferma*" e non una mera "*segnalazione*" come, invece, fanno il D.Lgs. 203/2005, il provvedimento del 2007<sup>15</sup>.

In altre parole, mentre ciò che richiede il D.Lgs. 203/2005 e il Provvedimento attuativo del 2007 è un risultato (la *segnalazione*), nel compito attribuito dal D.L. 112 il Comune è chiamato allo svolgimento di un'attività prolungata e costante: a ribadire tale profonda differenza è il legislatore stesso, il quale ha richiesto una valutazione dell'effettività di quanto dichiarato da colui che ha comunicato il proprio trasferimento, valutazione che può essere tanto positiva quanto negativa.

La comunicazione, in altre parole, non dovrebbe limitarsi a nuocere al contribuente ma, al contrario, dovrebbe anche potergli giovare, seppur nei limiti dell'accertamento dell'effettivo trasferimento della residenza *civilistica*. A ben vedere, infatti, non pare che il legislatore abbia voluto unicamente valorizzare l'opera di lotta ai comportamenti evasivi. In realtà, proprio la richiesta di una *conferma* di una situazione che, per ragioni di civiltà, deve presumersi vera (l'effettivo trasferimento della residenza) segnala che la *ratio* sottostante deve essere individuata anche nella ricerca di strumenti di contrasto alla proliferazione degli avvisi di accertamento immotivati o errati.

---

<sup>13</sup> Vd. ad esempio, il Protocollo d'intesa del 20 ottobre 2008 tra l'Agenzia delle Entrate e l'Anci Emilia Romagna.

<sup>14</sup> I Comuni, infatti, si impegnano a segnalare situazioni facilmente percepibili (come la concreta presenza del contribuente nel territorio comunale).

<sup>15</sup> Tale differenza è esplicitamente rilevata anche dall'Agenzia delle Entrate nella citata risposta fornita durante Telefisco 2009 (vd. nota 12).



Sembra, dunque, corretto non parlare in questo caso di *segnalazioni* ma di *conferme* del trasferimento di residenza.

### **5. Il caso dell'art. 2, co. 2 bis Tuir**

Alla luce di quanto precede pare a prima vista che l'opera comunale svolga nel procedimento di emanazione dell'avviso di accertamento basato sull'art. 2, co. 2 *bis*, Tuir, un ruolo piuttosto limitato.

Infatti, l'Agenzia nell'emettere l'avviso di accertamento non ha alcuna necessità di ricorrere all'ausilio comunale, potendosi avvalere dell'inversione dell'onere della prova.

In realtà, un'attestazione comunale sulla non effettività del trasferimento della residenza all'estero potrebbe essere particolarmente incisiva in sede contenziosa (e, cioè, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento): se tale attestazione, infatti, giungesse al termine di una vera e propria attività di monitoraggio costante e prolungato, pare alquanto difficile per il contribuente riuscire a predisporre una difesa efficace<sup>16</sup>.

Da questo punto di vista, è inevitabile leggere nell'istituto uno strumento teoricamente molto utile alla lotta contro le residenze all'estero fittizie.

Allo stesso modo, nel caso opposto in cui il Comune abbia confermato l'effettività del trasferimento all'estero della stabile dimora del contribuente<sup>17</sup>, tale *conferma* pare in grado di fornire la prova contraria richiesta dall'art. 2, co. 2 *bis* Tuir, con specifico riferimento alla stabile dimora. In questo caso avviene un qualcosa di molto simile alla confessione stragiudiziale prevista dall'art. 2735 c.c.: sebbene, infatti, non possa parlarsi di vera e propria confessione (salvo, forse, nei casi in cui Comune è parte del processo), non può essere trascurato l'interesse di cui il Comune è portatore (il 30%

---

<sup>16</sup> Ciò, naturalmente, sempre che detto monitoraggio sia svolto secondo modalità che assicurino l'imparzialità, l'obiettività e la controllabilità dell'attività stessa.

<sup>17</sup> Non si vedono a tal proposito impedimenti all'esercizio del diritto di accesso disciplinato dagli artt. 22 ss., L. 241/1990. Infatti, anche se si volesse sottolineare la limitazione posta dall'art. 24, co. 1, lett. b) per cui "*il diritto di accesso è escluso ... nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*", nulla pare osti alla conoscenza dell'esito delle indagini comunali nel momento del ricevimento dell'avviso di accertamento al termine del procedimento dell'Agenzia delle Entrate. A tal proposito pare di poter citare F. Caringella, *Corso di diritto amministrativo*, 2008, vol. II, pag. 2248, secondo cui "*trattasi di divieti posti dalla legge ma non in modo assoluto, in quanto temporalmente limitati alla definizione del procedimento con l'adozione del provvedimento finale. Più che di casi di sottrazione si tratterebbe più propriamente di ipotesi di differimento*".

dell'accertato). Quindi, il giudice non potrà non valutare con particolare attenzione l'esito positivo delle indagini comunali<sup>18</sup>.

Resta da capire quali problemi potrebbero sorgere nel caso di silenzio del Comune, ogni qualvolta, cioè, le indagini comunali non sfocino né in una *conferma* del trasferimento né in una sua negazione. Considerato il contenuto degli accordi tra Comuni e Agenzia, sembra, anzi, probabile che il Comune proceda a comunicazioni unicamente nel momento in cui abbia reperito elementi a sfavore del contribuente e che negli altri casi taccia.

Come si è cercato di dimostrare, questa posizione pare contraria sia alla lettera che allo spirito della legge. I commi 16 e 17 dell'art. 83, D.L. 112/2008, infatti, non chiedono ai Comuni di *cercare* e *denunciare* le situazioni sospette: ciò che si chiede ai Comuni, al contrario, è una vera e propria attività di costante monitoraggio al termine della quale deve, se del caso, essere fornita all'Agenzia delle Entrate la *conferma* dell'effettività del trasferimento. Pertanto, il Comune è obbligato per legge sia a condurre le indagini che a comunicare in ogni caso il loro esito.

In caso di silenzio, allora, le possibilità sono due: o *i*) il Comune ha svolto indagini che confermano il trasferimento o, perlomeno, non possono smentirlo oppure *ii*) il Comune non ha svolto alcuna indagine. A ben vedere solo in quest'ultimo caso al giudice sarebbe vietato trarre conclusioni, in quanto si tratterebbe di una vera e propria inerzia. Nell'altro caso, invece, laddove il Comune abbia monitorato anche solo parzialmente la situazione del soggetto, non si vedono impedimenti a che il giudice consideri tali indagini, se non come una vera e propria prova dell'effettività del trasferimento (come nel caso di conferma), almeno come indizi particolarmente qualificati che uniti ad altri elementi possono fornire la prova richiesta dall'art. 2, co. 2 *bis*, Tuir.

Diego Conte

---

<sup>18</sup> Il contribuente dovrà, comunque, adoperarsi per fornire la prova del trasferimento all'estero anche del proprio *domicilio civilistico*.