

**L'ESECUZIONE FORZATA TRIBUTARIA**  
**Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Catania**  
**24-25 NOVEMBRE 2023**

*L'esecuzione forzata tributaria su beni situati all'estero*

*Abstract di A. Fazio*

La possibilità per le Amministrazioni finanziarie nazionali di avviare procedimenti di esecuzione forzata su beni detenuti all'estero per il soddisfacimento di crediti fiscali domestici solleva indubbi profili di criticità, soprattutto dal punto di vista procedurale.

Per non sovrappormi agli interventi degli altri Colleghi, il mio intervento avrà ad oggetto l'evidenziazione delle difficoltà che emergono allorché l'Amministrazione finanziaria di uno Stato deve procedere ad esecuzione forzata su beni situati in Stati extra-UE; un profilo che, a ben vedere, rileva dunque sul piano del diritto tributario internazionale.

La legittimità giuridica di siffatta espressione di sovranità da parte di uno Stato su beni (mobili o immobili) situati sul territorio di un altro Stato (extra-UE), è rinvenibile nelle fonti del diritto tributario internazionale, e precisamente: *i)* nella Convenzione multilaterale sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988; *ii)* nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Al di fuori degli obblighi internazionali assunti dagli Stati mediante la sottoscrizione dei suddetti trattati, l'attività di riscossione coattiva dei tributi non può essere esercitata oltre i confini nazionali.

Il *punctum dolens* della procedura in esame è però ravvisabile – si ritiene – nella limitatissima portata applicativa delle suddette fonti di diritto tributario internazionale, in quanto: *i)* la Convenzione di Strasburgo, pur essendo stata ormai sottoscritta da più di 140 Stati e pur stabilendo un obbligo tra gli Stati firmatari che impone la reciproca assistenza nel recupero coattivo di crediti fiscali, contiene un elevato numero di esimenti (nel dettaglio, sono 8 a differenza delle sole 3 esimenti previste a livello unionale dalla Direttiva 2010/24/UE, oltre alle consistenti riserve che ciascuno Stato può dichiarare al momento della sottoscrizione) dall'obbligo di assistenza da parte dello Stato richiesto che finiscono per svilirla la portata; *ii)* nonostante l'art. 27 del modello OCSE fissi un obbligo di assistenza reciproca nella riscossione dei crediti fiscali, sono pochissime le Convenzioni sottoscritte dagli Stati che hanno riprodotto siffatta disposizione.

Da qui si desume agevolmente che gli Stati, negli ultimi anni, pur avendo profuso importanti sforzi, a livello internazionale ed europeo, nell'irrobustire il quadro normativo idoneo a consentire il reciproco scambio di informazioni fiscali, non hanno realmente abdicato alla propria sovranità statale, ostacolando nei fatti un'affermazione concreta della cooperazione nella riscossione internazionale dei tributi; detto diversamente, gli Stati hanno mostrato una grande apertura nel prestarsi collaborazione nella ricerca di base imponibile evasa o elusa avente caratteri di transnazionalità, senza però addivenire mai ad una "chiusura del cerchio", favorendo anche il recupero coattivo dei tributi da parte degli Stati esteri.

Questo si traduce in una evidente asimmetria evolutiva tra disciplina in tema di scambio di informazioni e quella che dovrebbe la sua naturale conseguenza, ossia il recupero coattivo delle imposte. Una resistenza da parte degli Stati che trova conferma nella recente Convenzione MLI di

attuazione del progetto BEPS, che avrebbe potuto rappresentare un'importante occasione per porre l'accento anche sulla necessità di assistenza reciproca nel recupero coattivo delle imposte e, di conseguenza, per introdurre strumenti di facilitazione nell'espletamento di tale attività; invece, nulla di tutto ciò è previsto al suo interno.

In ogni caso, anche laddove il Trattato internazionale (Convenzione di Strasburgo o Convenzione contro le doppie imposizioni che sia) trovi applicazione, non mancano le problematiche operative connesse al recupero di un credito fiscale in uno Stato extra-UE, visto che, a differenza che nella disciplina europea, non è in questo caso previsto alcun titolo uniforme per l'esecuzione; nella disciplina internazionale, infatti, "il titolo che permette l'esecuzione nello Stato richiedente deve essere ammesso, omologato, completato o sostituito da un titolo che permette l'esecuzione nello Stato richiesto". Bisogna quindi chiedersi perché a livello internazionale non si sia quantomeno ragionato nel prevedere l'introduzione di un titolo esecutivo uniforme, bilateralmente o multilateralmente individuato a seguito di negoziazione da parte degli Stati; magari, sommessamente, potrebbe venire il dubbio che gli Stati non abbiano ancora maturato quell'orientamento culturale e quell'atteggiamento meno rigido nei confronti della tutela del credito tributario straniero che auspicava il prof. Sacchetto nel suo lavoro monografico "Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato" del 1978.

Il tema è che, se non si inverte la rotta, l'implementazione esasperata delle discipline in tema di scambio di informazioni fiscali fra Stati Extra-UE, non produrrà l'effetto sperato di contrasto effettivo all'evasione fiscale internazionale, bensì la mera ipertrofia di informazioni fiscali probabilmente inutili se "depotenziate" nella loro "messa in esecuzione" perché mancante, allo stato, un architrave procedimentale internazionale volto rendere il recupero coattivo delle imposte oltre i confini nazionali. Quanto agli aspetti pratici, un caso che mi propongo di affrontare nel lavoro scritto attiene alla particolare ipotesi dell'aggredibilità da parte dell'Agente della riscossione del patrimonio mobiliare del debitore (residente fiscalmente) in Italia che sia situato all'estero (paese extra-UE) e sia oggetto di un contratto di amministrazione (con o senza intestazione) con una società fiduciaria residente; in queste ipotesi – che non sono così infrequenti – l'Agenzia delle Entrate (Ris. n. 23/E del 2012) ritiene che la fiduciaria sia legittimata a liquidare le attività finanziarie qualora intervengano misure cautelari, conservative ed esecutive derivanti da atti impositivi e/o sanzionatori nei confronti del fiduciante. Si tratta di una cautela che, a ben vedere, seppur rivolta alla tutela degli interessi erariali, è di difficile applicazione nell'ambito dei rapporti negoziali tra banca estera, società fiduciaria italiana e fiduciante residente in Italia.