FOOS, ONEUM

però verificarsi anche "l'assenza di residenza", fenomeno più raro, in quanto presuppone che i due Stati coinvolti abbiano criteri ristretti di residenza; qualora il contribuente collochi, in ciascuno Stato, quegli elementi della società che il medesimo stato considera irrilevanti ai fini della residenza, potrà aversi questa "assenza di residenza". Si pensi all'ipotesi in cui una società abbia la sede legale in un Paese che considera residenti solo le società con sede amministrativa nello Stato, e viceversa la sede amministrativa in un Paese che adotta solo il criterio della sede legale. Questi casi riguardano quei paesi che adottano criteri molto limitati di residenza, non comportano alcun conflitto di pretese impositive, bensl un vuoto di imposizione. Spesso l'assenza di residenza deriva dalle politiche di alcuni Stati a bassa fiscalità che consentono l'insediamento nei loro territori di società finanziarie che gli Stati medesimi considerano non residenti e quindi irrilevanti ai fini fiscali; a queste società, cui è di solito tra l'altro vietato di compiere attività all'interno dello Stato "ospite" si addice l'espressione di off-shore essendo per definizione destinate a operare solo all'esterno del Paese che le ospita.

GUIDO SCARLATA

BIBLIOGRAFIA

R. Coroteo Guerra, «La nuova definizione di regime fiscale privilegiato», in *Bass. tribut.*, 2000, p. 178; C. Garzarevo, «Redditi prodotti all'estero», in *D. Disc. priv., Sez. Comm.*, Vol XII, Torino, 1996; D. Stevanato, «Controlled Foreign Companies, Concetto di controllo e imputazione del reddito», in *Bir. dir. tribut.*, 2000, I, p. 777.

PARADISO FISCALE

I. DEFINIZIONE – II. LE AZIONI DI CONTRASTO ALLA "CONCORRENZA FISCALE DANNOSA" – III. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI CON GLI STATI O TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA – IV. LE MISURE DI CONTRASTO ADOTTATE DALL'ITALIA (GENERALITÀ) – Y. L'INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI DERIVANTI DA OPERAZIONI CON IMPRESE RESIDENTI IN UN PARADISO FISCALE – VI. I REDDITI DELLE IMPRESE PARTECIPATE ESTERE

I. DEFINIZIONE

Il termine italiano "paradiso fiscale" ha origine dalla traduzione errata della definizione inglese *tax haven*: la parola *haven*, che significa "riparo", è stata confusa con la parola *heaven*, che invece significa "paradiso".

L'impiego dei paradisi fiscali può essere considerato illecito tutte le volte che, per qualsiasi motivo, il possesso di redditi all'estero viene taciuto alle autorità dello Stato della residenza per sfuggire all'imposizione dovuta nel detto Stato in applicazione del principio, in uso nella generalità dei Paesi del mondo occidentale, della tassazione mondiale (cd. world wide principle)1. Non è escluso, tuttavia, un impiego lecito dei paradisi fiscali a fini di mera pianificazione fiscale. In effetti, gli Stati non hanno alcun interesse a limitare l'autonomia delle loro imprese nella scelta degli strumenti più efficaci per ottimizzare la gestione aziendale, con evidenti vantaggi sullo sviluppo dell'intero sistema produttivo nazionale.

Il potenziale illecito dei paradisi fiscali si sviluppa anche in campi diversi da quello fiscale (procedure concorsuali, successioni, riciclaggio, terrorismo internazionale).

Art. 3, comma I, D.P.R. 22 dicembre 1958, n. 917.

II. LE AZIONI DI CONTRASTO ALLA "CONCORRENZA FISCALE DANNOSA"

Negli ultimi tempi si è fatta strada l'idea che la cd. "concorrenza fiscale dannosa" realizzata dai paradisi fiscali falsi la libera circolazione della ricchezza, attraendo gli investimenti e le altre fonti di reddito con la previsione di regimi fiscali di favore.

Il 1º dicembre 1997 il Consiglio Ecofin ha adottato una risoluzione con cui si approvava un "Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese", raccomandando agli Stati membri la conclusione di accordi in materia di scambio di informazioni e di sinergia nella lotta all'evasione fiscale. Secondo il Codice di condotta «vanno considerate potenzialmente dannose le misure fiscali che determinano un livello di imposizione effettivo nettamente inferiore rispetto ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato».

Il Codice ha stabilito che alle misure nazionali di concorrenza fiscale dannosa in allora vigenti dovessero trovare applicazione due principi:

- quello dello status quo, in base al quale a partire dalla data di approvazione del Codice nessuno Stato membro può introdurre nuove misure di questo tipo;
- quello dello "smantellamento", in base al quale gli Stati membri sono tenuti ad apportare alle proprie norme le modifiche necessarie a renderle conformi alle indicazioni del Codice.

In un apposito rapporto presentato al Consiglio Ecofin del 29 novembre 1999, meglio conosciuto come Rapporto Primarolo¹, è stata svolta una dettagliata analisi dalla quale è emersa l'esistenza negli Stati membri di ben 66 misure fiscali dannose.

Anche il Comitato affari fiscali dell'Ocse ha adottato il 9 aprile 1998 una raccomandazione² rivolta ad analizzare gli effetti dannosi della competizione fiscale tra gli Stati.

Il Rapporto Ocse individua le «pratiche fiscali dannose» distinguendo tra:

- "Paradisi fiscali"; Stati o territori non membri Ocse caratterizzati da: prelievo fiscale assente o puramente nominale, nonché da almeno uno dei tre elementi seguenti; assenza di un effettivo scambio di informazioni; assenza di trasparenza, per effetto di norme che stabiliscono il segreto bancario e professionale, l'anonimato azionario, la possibilità di conferire beni a un trust, ecc.; il sistema fiscale riconosce il risparmio d'imposta anche in assenza attività economiche effettive sul territorio.
- "Regimi fiscali preferenziali dannosi"; regimi di favore esistenti sia negli ordinamenti dei singoli Stati membri Ocse sia in altri ordinamenti non qualificabili come paradisi fiscali, caratterizzati dall'isolamento del regime privilegiato dal sistema tributario ordinario (cd. ring-fencing) e dal riconoscimento del trattamento privilegiato ai soli non residenti.

Le due categorie richiedono l'adozione di contromisure diverse:

 nei confronti dei paradisi fiscali, gli Stati Ocse potrebbero, da un lato, adottare pressioni a livello economico e politico finalizzate a indurli a modificare le loro legislazioni e a stipulare accordi di cooperazione in conformità

⁴ European Commission, Report of the Code of Conduct group on Eurinem taxation.

Decd, Harmful tax competition: An emerging global issue.

alle indicazioni dell'Ocse; dall'altro, introdurre norme interne di contrasto basate sul disconoscimento degli effetti fiscali dei rapporti economici instaurati con i detti paesi;

 nei confronti dei regimi fiscali preferenziali dannosi, invece, le misure legislative unilaterali sono ritenute senz'altro idonee a contrastare tali pratiche.

III. LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI CON GLI STATI O TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

Le norme internazionali attualmente in vigore in materia di scambio di informazioni provengono da fonti diverse e in parte sovrapposte l'una all'altra: in primo luogo, dai trattati bilaterali contro la doppia imposizione redatti in conformità al modello Ocse e, in particolare, dall'art. 26 di tale Modello (ma anche ai modelli Usa e Onu che pure prevedono disposizioni di analogo tenore); in secondo luogo, dalla Convenzione multilaterale tra il Consiglio d'Europa e l'Ocse (Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)¹.

Nella Comunità Europea lo scambio di informazioni è disciplinato, nella materia delle imposte dirette dalla Direttiva 799/1977/CEE del 19 dicembre 1977. Nella materia dell'Iva, il Regolamento 1798/2003, del 7 ottobre 2003, ha abrogato il previgente Regolamento 218/1992/CEE, del 27 gennaio 1992, unificando le basi giuridiche della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri in materia di Iva interna e intracomunitaria.

Poiché i paradisi fiscali non sono Stati membri della Ue né aderiscono all'Ocse, essi non sono vincolati da nessuno dei predetti accordi. Per ovviare a tale inconveniente e realizzare gli obiettivi stabiliti nel Rapporto del 1998, nell'aprile del 2002 il Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information dell'Ocse ha approvato, con l'adesione delle rappresentative di undici Stati e centri finanziari non membri, un modello di accordo finalizzato a contrastare l'impiego dei paradisi fiscali attraverso la diffusione di un efficace sistema di scambi di informazioni.

Benché l'efficacia di una rete di accordi in questa materia rimanga subordinata alla piena adesione al sistema da parte dei più significativi centri finanziari esterni alla Ue, il nuovo accordo costituisce pur sempre la base per una autonoma e completa codificazione della disciplina dello scambio di informazioni.

IV. LE MISURE DI CONTRASTO ADOTTATE DALL'ITALIA (GENERALITÀ)

Sulla scia dei richiamati orientamenti internazionali, anche nell'ordinamento italiano sono state introdotte misure volte a scoraggiare i rapporti con soggetti fiscalmente domiciliati in un paradiso fiscale.

Quelle più rilevanti prevedono: l'indeducibilità dal reddito delle imprese residenti dei costi da queste sostenuti in conseguenza di operazioni con imprese domiciliate in un paradiso fiscale²; l'imputazione in capo al soggetto residente dei redditi conseguiti dalle imprese partecipate residenti in un paradiso fiscale³.

Entrambe le disposizioni sono basate sull'adozione di presunzioni semplici volte a disconoscere i vantaggi fiscali ac-

¹ Ratificata da Sitalia con 1, 10 febbraio 2005, n. 19.

Art. 110, commi 50 e 11 del Tuir approvato con D.P.R. 22 dicembre 1936, n. 917.

Artt. 167 e 168, Tuir 917/86.

quisiti dal soggetto residente in virtù di rapporti siffatti. Per non subire l'effetto di recupero, il contribuente residente è tenuto a dimostrare, con procedure e mezzi di prova prestabiliti, che dai rapporti in questione non ha conseguito indebiti risparmi d'imposta.

Nella fissazione dei criteri per l'individuazione degli Stati o territori con regime fiscale privilegiato il Legislatore italiano è stato, in entrambi i casi, più rigoroso degli stessi orientamenti internazionali, includendo nella cd. black list anche gli Stati o territori che, a prescindere dalla presenza di un livello di tassazione "sensibilmente inferiore" a quello applicato in Italia, non concedono lo scambio di informazioni ai fini fiscali¹.

V. L'INDEDUCIBILITÀ DEI COSTI DERIVANTI DA OPERAZIONI CON IMPRESE RESIDENTI IN UN PARADISO FISCALE

La disciplina in oggetto venne introdotta nel nostro ordinamento a partire dall'anno 1992², al fine di sancire l'indeducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni effettuate tra imprese residenti e società domiciliate in un paradiso fiscale legate da un rapporto di controllo. Il particolare regime si basava sulla presunzione che le società estere, siccome localizzate in un paradiso fiscale, sarebbero prive di una propria attività reale. Per vincere tale presunzione, il soggetto controllante residente avrebbe dovuto fornire la prova dello svolgimento da parte della controllata estera di un'attività commerciale effettiva.

Con recenti modifiche normative³ il riferimento alle "società estere" è stato sostituito con quello più ampio di "imprese estere", eliminando ogni riferimento al rapporto di controllo. Inoltre, è stato radicalmente modificato il regime delle esimenti. Secondo l'attuale stesura delle norme in esame⁴ l'indeducibilità non opera se le imprese residenti forniscono la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

L'ufficio fiscale, prima di procedere ad accertamento, deve notificare all'interessato apposito avviso concedendo termine di novanta giorni per la produzione della prova. Inoltre, l'impresa italiana può proporre all'Amministrazione finanziaria italiana istanza di interpello preventivo ai sensi dell'art. 21 della 1. 30 dicembre 1991, n. 413.

La deduzione è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dell'impresa italiana dell'ammontare dei costi dedotti. La norma richiama alla mente il concetto di "sanzione impropria", in virtù del quale il rispetto degli adempimenti formali si riflette sull'entità del tributo.

VI. I REDDITI DELLE IMPRESE PARTECIPATE ESTERE

La nuova disciplina in materia di Cfc (Controlled Foreign Companies)⁵ ha lo scopo di contrastare le pratiche di delocalizzazione all'estero delle imprese

¹ Artt. 110, comma 10, e 167, comma 4, Tuir 917/1988.

Art. 11, comma 12 della il 30 dicembre 1991, n. 413, che ha aggiunto all'art. 76 del Tuiz 913/1936 i commi 7-biz e 7-ten.

Prima dall'art. 1, comma 1, lettera b, della l. 21 novembre 2000, n. 342, pci dall'art. 9, comma 16, della l. 28 dirembre 2001, n. 443.

Artt. 110, comma 1, 70ir 917/86.

⁴ Artt. 167 e 165, Tuis 917/86.

nazionali per motivi fiscali, mediante la creazione di società controllate prive di un radicamento effettivo nel territorio del Paese ospitante¹.

La norma prevede l'inclusione pro quota nel reddito complessivo del soggetto residente dei redditi prodotti dell'impresa partecipata estera, in deroga alla regola di tassazione dei dividendi al momento dell'incasso².

Anche l'art. 167 del Tuir si basa su un regime presuntivo di determinazione della base imponibile interna, mediante il quale si ricollega a una serie di fatti certi (il possesso di una partecipazione di controllo e la residenza fiscale della controllata in un paradiso fiscale) un fatto ignoto costituito dalla distribuzione dell'utile della controllata estera a favore dell'impresa italiana controllante, se non addirittura dalla diretta titolarità dell'utile stesso.

Il nuovo meccanismo³, facendo esplicito riferimento all'art. 2359 c.c., comprende i casi di controllo diretto e indiretto, di fatto e di diritto, ma esclude la possibilità di estendere l'applicazione della norma a casi di controllo non societario⁴, come invece è possibile con riferimento ai prezzi di trasferimento ove è assente tale richiamo⁵. Per evitare la doppia imposizione viene riconosciuta l'esenzione da imposte interne dei dividendi distribuiti dalla controllata estera fino a concorrenza dei redditi imputati e viene attribuito il credito per le imposte pagate all'estero dalla stessa controllata⁶.

Oggetto dell'imposizione in Italia il reddito prodotto dalla partecipata estera, determinato con i criteri indicati dal Tuir⁷. L'imponibile va ricostruito in un prospetto allegato alla dichiarazione dei redditi e non è richiesta la tenuta di apposite scritture contabili in Italia.

La recente riforma dell'imposta sui redditi delle società ha introdotto nel Tuir una nuova disposizione in virtù della quale le norme in materia di imputazione diretta dei redditi delle imprese estere partecipate si applicano anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione non inferiore al 20% (ridotta al 10% per le società quotate). Per tali partecipazioni è prevista una modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile.

PIETRO SELICATO

EIBLIOGRAFIA

E. Acossisso, «La pianificazione fiscale internazionale», in Corso di diritto tributario internazionale, (ccordinato da) V. tickmar, Padova, 2006, p. 63; R. Corceso Guerra, «Prime osservazioni sul regime fiscale delle operazioni concluse con società o territori a bassa fiscalità», in Riv. dir. tribut., 1892, t. p. 277; lo, «Riffessioni critiche e spenti sistematici sulla introducenda disciplina delle controlled foreign companies (art. 127-bis del Tuiri», in Rass. tribut., 2000, p. 1399; D. D. Evrou, «Harmful tax competition», in Riv. dir. tribut. intern., 2/1999, p. 319; R. Len, «Principi generali in tema di C.F.C. e radicamento territoriale delle imprese», in Rass. tribut., 2000, p. 1731; M. Luro, «Tax havens», in Enc. giur., vol. XXX, Roma, 1994; G. Masto, «Il regime di imputazione delle imprese estere partecipate», in Riv. dir. tribut., 2000, (V, p. 39; G. Masovau, «Imprese estere partecipate» prime rifessioni

¹ Азголіна, Circ. 18 dicembre 2000, расто 2.2.

⁴ Аззолия, Circ. 18 dicembre 2000, punto 2.3.

Art. 167, comma 3, Tuir 917/1986.

^{*} D.M. Economia e Firanze 21 novembre 2001, n. 429, art. 1, comma 3.

⁵ Art. HG, comma 7, Tuir 917/1956.

D.M. 429/01, art. 3, commit 3 e 4.

⁷ D.M. 429-5001, art. 2: Associat, Circ. 18 dicembre 2003, punto 2.2.

⁴ L. delega 7 aprile 2003, n. 88, D. Lga. 12 dicembre 2003, n. 344.

Art. 168, comma 3, 7bir 917/1986.

sulla direostanze escludenti l'imputazione dei redditi ai soggetti controllanti», in Dir. prat. tribut., 2001, I. p. 137; G. Pezдлю, «Il nuovo regime in materia di CFC (Controlled Foreign Companies)», in Il Fisco, 45/2001, p. 1472; N. Pottan-L. Peren, electi ed ombre della recenti disposizioni fiscali interne a portata ultratemitoriale. Il nuovo art. 127-bis del Teiro, in # Fisco, 2001, p. 300; £ Saxcaro, *Estensione alle società collegate delle norme antielusive in materia di imprese estere controllate: si riducono le possibilità di disapplicazione?», în I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redoiti delle società, (a cura di) G. Marivo, Milano, 2004, p. 125; lb, «Il Modello di convenzione Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale», in Riv. cir. tribut. intern., 1/2004, p. 11; D. Stevavato, «Controlled Foreign Companies: concetto di controllo e imputazione del redditor, in Riv. dir. tribut., 2000, I, p. 777; V. Taxz., Globalizzazione e sistemi fiscali, Atezzo, 2002; P. VALINTE, Elusiona fiscale internazionale, Milano, 2003.

PARAMETRO DEL GIUDIZIO COSTITUZIONALE

" SIADACATO DI LEGITINITÀ COSTITUZIONALE DELLE LEGGI

PARCHEGGIO (AREE ADIBITE A)

I. LA DISCIPLINA ORIGINARIA DEI PARCHEGGI — I. GE-HERALITÀ — 2. LA TEGRIA LIBERISTA — 3. LA TEORIA VINCOLISTA — 4. LA LEGGE TOGNOLI — II. LE CATEGORIE DI PARCHEGGI — I. GENERALITÀ — 2. PARCHEGGI LIBERI — 3. PARCHEGGI VINCOLATI EX LEGE 6 AGOSTO 1967, N. 765 (CD. LEGGE PONTE) — 4. PARCHEGGI VINCOLATI EX LEGE 24 MARZO 1989, N. 122 (LEGGE TOGNOLI) — III. LE HOVITÀ DELLA LEGGE DI SEMPLIFICAZIONE N. 246/205

I. LA DISCIPLINA ORIGINARIA DEI PARCHEGGI

I. GENERALITÀ

Il 1º settembre 1967 entrava in vigore la l. 6 agosto1967, n. 765 (cd. legge ponte), la quale, nel riformare parzialmente la normativa urbanistica, all'art. 18 introduceva nella l. 17 agosto 1942, n. 1150 l'art. 41-sexies secondo il quale: «Nelle nuove costruzioni e anche nelle aree di pertinenza delle costruzioni stesse, debbono essere riservati appositi spazi per parcheggi in misura non inferiore a un metro quadrato per ogni venti metri cubi di costruzione»¹.

Probabilmente all'epoca nessuno poteva immaginare che detta norma avrebbe dato luogo a contrasti interpretativi di portata tale da costituire un caso singolare e, per certi versi, paradossale nel pur travagliato panorama legislativo dell'ultimo quarantennio.

Essa assurge inoltre a testimonianza di come una legge mal fatta possa costituire un serio pericolo per l'affidamento dei terzi e la sicurezza delle contrattazioni.

Proprio per questo è ancor più sorprendente che la materia dei parcheggi sia stata oggetto, anche recentemente, di successivi maldestri interventi del Legislatore che, lungi dall'apportare un contributo chiarificatore, hanno dato luogo a ulteriori dubbi interpretativi, nel quadro di un dibattito dottrinale e giurisprudenziale tuttora acceso.

2. LA TEORIA LIBERISTA

La dottrina e la giurisprudenza cominciarono a occuparsi della normativa sui parcheggi a partire dalla seconda metà degli anni Settanta, dividendosi in due opposti, orientamenti.

Eart. 2 della 1. 24 marzo 1989, n. 122 (cd. 1. Tognoli) ha poi modificato l'art. 41-ceries della 1. 17 agosto 1942, n. 1150 nel tenso di aumentare la quantità delle aree da destinare a parcheggio delle neove costruzioni, portando il rapporto tra tali aree e la volumetria del fabbricato a un metro quedro per egni dieci metri cubi di costruzione.