

Edizione di giovedì 19 settembre 2013

ADEMPIMENTI

[Dal 1 ottobre comunicazione black list in “formato spesometro”](#)

di **Fabio Garrini**

CONTROLLO

[Compatibilità fra incarico di sindaco e componente OdV](#)

di **Mauro di Gennaro**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Modifiche al regime della responsabilità solidale negli appalti](#)

di **Leonardo Pietrobon**

CRISI D'IMPRESA

[Come cambia il concordato in bianco e cosa manca](#)

di **Claudio Ceradini**

IMPOSTE SUL REDDITO

[I fabbricati da demolire non sono aree](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Ratifica convenzione tra Italia e Hong Kong: le nuove opportunità](#)

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

ADEMPIMENTI

Dal 1 ottobre comunicazione black list in “formato spesometro”

di **Fabio Garrini**

Già in un precedente contributo (si veda “**Funzione polivalente per il nuovo spesometro**” in Euroconference NEWS del 17/9/2013) si è avuto modo di commentare come una delle caratteristiche principali del nuovo schema di **spesometro** approvato con **provvedimento del 2.8.2013** sia quello di essere un supporto che servirà per comunicare una **moltitudine di informazioni**, dagli acquisti da San Marino, alle operazioni di leasing e noleggio, dagli acquisti in contanti da parte di dei cittadini extracomunitari, fino alle **operazioni intrattenute con gli operatori residenti nei paradisi fiscali** (si tratta, in particolare, dei paesi individuati dai D.M. 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001). Quest’ultimo rappresenta un adempimento tutt’altro che di “nicchia”, ma che sostanzialmente tutti conoscono visto che nella lista dei **paesi a fiscalità privilegiata** sono presenti Stati a noi vicini quali la **Svizzera, San Marino** e il **Principato di Monaco**.

La scadenza

Il **precedente modello** (approvato con **provvedimento del 28.5.2010** e le relative specifiche tecniche approvate con successivo **provvedimento del 5.7.2010**) viene abrogato, per cui dovrà essere utilizzato ancora per comunicare le operazioni registrate nei mesi di agosto e settembre ovvero, qualora il contribuente osservasse una periodicità trimestrale, nel terzo trimestre 2013. Dal 1° ottobre si dovrà utilizzare il **nuovo modello**, compilando il **quadro BL** e indicando nel frontespizio che si tratta di una comunicazione con soggetti ubicati in paradisi fiscali (barrando l’apposita casella) e indicando il mese o trimestre di riferimento).

Il primo aspetto da rimarcare è il fatto che, ad oggi, per la comunicazione *black list* non è fissata una scadenza annuale, come per gli altri dati dello **spesometro**, ma si dovrà inoltrare **secondo le scadenze originariamente previste**. L’**art. 3 del DM 30.3.2010** (attuativo di tale adempimento) stabilisce infatti che il modello di comunicazione deve essere presentato all’Agenzia delle Entrate per via telematica entro l’**ultimo giorno del mese successivo** al periodo di riferimento.

Il **periodo di riferimento**, a norma del precedente art. 2, è individuato:

- nel **trimestre**, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni (cessioni di beni, prestazioni di servizi rese, acquisti di beni, prestazioni di servizi ricevute), un ammontare totale trimestrale non superiore a

50.000 euro;

- nel **mese**, per i soggetti che superano la predetta soglia.

Potremo in effetti dire che, ad oggi, **più che essere stato “incorporato” l’adempimento, è stato “incorporato” solo il modello** sul quale renderlo: il che, ovviamente, pare una semplificazione davvero modesta (anzi...).

Fortunatamente il **DDL semplificazioni** (di cui si parla da qualche mese) contiene una previsione che permette di rendere anche tali informazioni con cadenza annuale, nell’ambito della comunicazione complessiva delle operazioni rilevanti ai fini IVA: in quel caso vi sarebbe davvero un assorbimento di adempimenti e quindi auspichiamo che tale (reale) semplificazione possa arrivare quanto prima.

Operazioni escluse dallo spesometro

L’altro tema da evidenziare riguarda le **operazioni escluse dallo spesometro**.

Il **provvedimento 2.8.2013** richiama quali **situazioni di esonero** le operazioni di importazione, le esportazioni, le operazioni intracomunitarie, le operazioni già comunicate all’anagrafe tributaria ai sensi dell’art. 7 DPR 605/1973 e gli acquisti da parte di soggetti non titolari di partita IVA, non documentati da fattura, il cui pagamento è avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate.

Non compare formalmente più l’esonero relativo alle operazioni **black list**, il che porterebbe al paradosso che tali operazioni dovrebbero essere indicate:

- una prima volta tra le **operazioni intrattenute con i paradisi fiscali** e comunicate mensilmente o trimestralmente,
- una seconda volta nell’ambito dello **spesometro annuale**, ma questa volta solo se si tratta di operazioni territorialmente rilevanti in Italia (ulteriore presupposto che complica ulteriormente le cose).

Pare una soluzione **assurda** e, confidando sul fatto che tali operazioni vengono comunque già conosciute dall’Amministrazione Finanziaria, pare comunque logico che esse non debbano essere comunicate una **seconda volta** tramite lo **spesometro**.

Si badi che tale ragionamento non riguarda solo le **operazioni effettuate dal 1.10.2013**, ma anche tutte le operazioni 2012: se vale il ragionamento appena proposto, nello spesometro in scadenza il prossimo 12/21 novembre 2013 (termine dipendente dalla periodicità IVA del contribuente), non dovranno essere incluse le operazioni con paesi *black list*.

Occorre poi ricordare che per le operazioni *black list*, il **D.L. 16/2012** aveva introdotto la **soglia**

di rilevanza posta a **500 euro** (che il DDL semplificazioni dovrebbe innalzare sino a 1.000 euro); se la logica fosse quella di escludere dallo spesometro le operazioni già oggetto di comunicazione all'Anagrafe tributaria, occorrerebbe concludere che andrebbero incluse nella comunicazione annuale delle operazioni rilevanti ai fini IVA le operazioni di importo inferiore a 500 euro. Ma si tratterebbe di un **evidente paradosso**, visto che il legislatore le ha già ritenute non significative ponendo la soglia di cui sopra.

Pare più logico propendere per una più **generale esclusione** dallo spesometro di **tutte le operazioni intrattenute con soggetti ubicati in paradisi fiscali**: almeno auspichiamo che questa sia la direzione che vorrà assumere l'Amministrazione Finanziaria.

Certo è che, allorquando la comunicazione *black list* sarà definitivamente **incorporata nello spesometro**, dopo che ne sarà prevista la periodicità annuale, anche tale problema risulterà risolto.

CONTROLLO

Compatibilità fra incarico di sindaco e componente OdV

di **Mauro di Gennaro**

Il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili** ha affrontato la problematica della possibilità per il professionista di assumere contemporaneamente la carica di **Sindaco** e di componente dell'**Organismo di Vigilanza** della stessa società, e della sussistenza di eventuali ipotesi di incompatibilità ai sensi dell'art. 2399, cause d'ineleggibilità alla carica di sindaco e di decadenza, del Codice civile.

In merito il Consiglio Nazionale ha espresso un parere in base al quale si ritiene che possa **escludersi qualsiasi incompatibilità** fra l'incarico di Sindaco e quello di membro dell'Organismo di Vigilanza sulla base di una serie di considerazioni.

La norma si limita a prevedere che l'organismo di vigilanza (OdV) sia un **organo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e controllo**, senza dettare alcuna indicazione in merito alla composizione di tale organismo.

La dottrina ha individuato le **caratteristiche** dell'organismo di vigilanza, ritenendo che lo stesso debba essere dotato di autonomia, indipendenza, professionalità e di continuità d'azione.

I **codici di comportamento** redatti dalle associazioni di categoria hanno evidenziato che il requisito dell'autonomia, della professionalità e dell'indipendenza devono essere riferiti, non solo all'organismo nel suo complesso, ma anche ai **singoli componenti dell'OdV**.

La dottrina ha escluso che l'**organismo di vigilanza** possa identificarsi con il consiglio di amministrazione, ovvero che possano far parte dell'organismo sia l'amministratore unico che l'amministratore delegato dell'ente. Va ricordata, inoltre, la possibilità che l'organismo di vigilanza possa identificarsi con il collegio sindacale.

In merito alla possibilità che i **singoli componenti del collegio sindacale possano far parte dell'OdV**, è stato evidenziato che nulla sembra impedire ai sindaci l'assunzione di tali incarichi, soprattutto in considerazione al fatto che il sindaco è soggetto in possesso *ex lege* dei requisiti di onorabilità e professionalità richiesti ai membri dell'OdV dai codici di comportamento redatti dalle associazioni di categoria, anche in considerazione della loro **competenza specifica** in economia aziendale e diritto d'impresa, e, comunque, nelle materie economiche finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative.

Occorre richiamare l'attenzione sulla natura dell'OdV e sulla circostanza che l'ambito delle attribuzioni dello stesso è compreso nel più ampio ambito di vigilanza cui è preposto il Collegio sindacale.

In materia di incompatibilità, inoltre, la legge *“non prevede specifiche incompatibilità per l'assunzione della carica di componente dell'organismo di vigilanza”*: infatti, oltre ai casi previsti dall'art. 2399 c.c., co. 1, lett. a) e b), *“possono ritenersi incompatibili ai sensi della prima parte della lettera c) ...: i rapporti di lavoro dipendente; i rapporti continuativi di prestazione d'opera e di consulenza, la cui natura continuativa sia deducibile dall'esistenza di un vincolo giuridico fra la società ed il soggetto incaricato del controllo contabile”* e *“devono ritenersi incompatibili ai sensi della seconda parte della lettera c) ...: i rapporti continuativi di prestazione d'opera e di consulenza, il cui rapporto continuativo sia apprezzabile in termini di mera consuetudine; gli altri rapporti di natura patrimoniale, di lavoro e non, tali da pregiudicare nei fatti l'indipendenza del revisore”*.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili alla luce delle considerazioni esposte, conclude affermando che sembra doversi **escludere qualsiasi incompatibilità** fra l'incarico di sindaco e quello di membro dell'organismo di vigilanza. Inoltre, si ritiene che tale ultima attività possa essere ascritta a pieno titolo fra quelle esercitabili dagli iscritti nell'albo dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili, anche in considerazione della loro competenza specifica in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie, economiche finanziarie, tributarie, societarie ed amministrative.

IMPOSTE SUL REDDITO

Modifiche al regime della responsabilità solidale negli appalti

di **Leonardo Pietrobon**

Con [l'articolo 50 del D.L. n. 69/2013](#) il legislatore è intervenuto **sopprimendo la responsabilità** solidale negli appalti relativamente all'**omesso versamento dell'Iva**, introdotta, dapprima, con **l'art. 35 commi da 28 a 28-ter del D.L. n.223/2006** e poi, modificata, con [l'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012](#). E' rimasta, invece, immutata la responsabilità solidale prevista per **l'omesso versamento delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente.

Con la modifica normativa il legislatore di fatto ha **"parzialmente" eliminato un adempimento** di nobile *ratio*, ma fonte di "pesanti" critiche, soprattutto legate alle **difficoltà** che ha generato per gli operatori ed al **contrasto** con le disposizioni di rango comunitario (si veda la [Denuncia n. 9 del 2013 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti](#) e la circolare di Assonime n. 18 del 2013).

Il "nuovo" art. 35 commi da 28 a 28-ter del D.L. n. 223/2006 prevede:

- da un lato, una **responsabilità solidale "fiscale"**, stabilendo che l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, **nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto**, dell'omesso versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente maturate in relazione all'appalto e subappalto, se procede al pagamento del corrispettivo senza aver preventivamente verificato ed ottenuto la regolarità dei versamenti;
- dall'altro, una forma di **responsabilità "sanzionatoria"** in capo al committente, per un ammontare da € 5.000 ad € 200.000, nel caso in cui lo stesso proceda al pagamento del corrispettivo pattuito senza aver verificato ed ottenuto certificazione del regolare pagamento delle ritenute maturate.

Da un punto di vista **soggettivo**, la citata responsabilità solidale trova applicazione per i **soggetti iva** ed i **soggetti Ires**, di cui all'**art. 73 del D.P.R. n. 917/1986**, sprovvisti di partita Iva, quali ad esempio gli enti non commerciali, mentre ne risultano essere **esclusi i committenti persone fisiche**, le **stazioni appaltanti pubbliche**, il **condominio** e le **imprese estere**.

Per quanto concerne l'ambito **"oggettivo"**, come chiarito dall'Agenzia delle entrate, con le [circolari n. 40 del 2012](#) e [n. 2 del 2013](#), il regime della responsabilità solidale trova applicazione in relazione ai contratti **di appalto e subappalto di opere e servizi**, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti, stipulati a partire **dal 12 agosto 2012**,

i cui pagamenti sono effettuati a partire dall'11 ottobre 2012.

Sono esclusi dalla normativa in commento, invece, i contratti di **appalto di fornitura di beni**, i **contratti d'opera** di cui all'art. 2222 del Cod.Civ., i **contratti di trasporto** di cui all'art. 1678 del Cod.Civ., i **contratti di subfornitura** e le prestazioni rese nell'ambito del **rapporto consortile**.

La novella normativa – con riferimento all'art. 50 del D.L. n. 69/2013 – pone la questione circa **l'applicazione retroattiva** o meno della stessa, essendo il nuovo dettato normativo sicuramente più favorevole al contribuente rispetto al passato.

La soluzione a tale questione può essere ricercata analizzando quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella **C.M. n. 2/E/2013**, secondo cui l'obbiettivo della normativa è quello di *“individuare quelle fattispecie al ricorrere delle quali siano applicabili nuove **sanzioni amministrativo-tributarie**”*. Il riferimento al concetto di *“sanzioni amministrative tributarie”* sembra rendere applicabile **l'art. 3 comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997**, in base al quale *“salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato”* (c.d. *“principio del favor rei”*). A tal proposito, appare ormai assodato che il legislatore, con il citato art. 3, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997, voglia comprendere sia le ipotesi nelle quali la legge posteriore avesse disposto l'abrogazione della sanzione, sia nelle ipotesi nelle quali fosse abrogato l'obbligo (sul punto si vedano l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 180 del 1998 e la Corte di Cassazione con le sentenze n. 4408 del 27/03/2001 e n. 9451 del 12/06/2003).

In altri termini, coordinando le citate disposizioni normative e le indicazioni delle Entrate e considerando che i mancati **controlli del committente**, in merito all'**omesso versamento dell'Iva** da parte dell'appaltatore o dei subappaltatori, **non costituiscono più una violazione** dell'art. 35, comma da 28 a 28-ter del D.L. n. 223/2006, sembra potersi ritenere che la suddetta sanzione amministrativa di tipo pecuniario – prevista in precedenza in capo al soggetto committente in misura pari da 5.000 euro a 200.000 euro – non possa essere irrogata neppure in relazione alle violazioni commesse in passato.

La soluzione del *favor rei*, invece, **non appare applicabile** in capo al soggetto appaltatore, in quanto, la tipologia di responsabilità solidale ad esso imputabile non sembra possa essere qualificata come una **sanzione amministrativa di tipo tributario**, bensì come **un'obbligazione solidale** passiva, di cui all'**art. 1292 Cod.Civ.** In altri termini, la normativa in commento secondo la precedente formulazione, che prevedeva la responsabilità in solido anche ai fini Iva, non attribuiva delle responsabilità sanzionatorie, ma la possibilità per l'Agenzia delle entrate di rivendicare in capo all'appaltatore gli eventuali omessi versamenti di IVA del subappaltatore.

Pertanto, l'appaltatore che abbia omesso i previsti controlli potrebbe essere chiamato a rispondere, quale **obbligato in solido**, anche in relazione agli **omessi versamenti IVA**, da parte

dei subappaltatori, intervenuti durante il pregresso periodo di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012.

Sul punto, tuttavia, appare doveroso un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

CRISI D'IMPRESA

Come cambia il concordato in bianco e cosa manca

di **Claudio Ceradini**

La pubblicazione il 20 agosto scorso in Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del **D.L. 69/2013**, cosiddetto “**Decreto del fare**”, ci consente di fornire un quadro presumibilmente stabile dell’assetto normativo del cosiddetto **concordato in bianco**.

Dopo la dirimente novità che è stata l’introduzione nel settembre del 2012, per effetto della L. 134/2012 di conversione del D.L. 83/2012, nella normativa fallimentare della possibilità per il debitore di “**prenotare**” l’accesso alla procedura di **concordato preventivo**, così come la richiesta di omologa dell’**accordo di ristrutturazione dei debiti** (articolo 182**bis** L.F.), il Decreto del fare ha provveduto ad introdurre alcune mitigazioni all’uso di uno strumento che aveva suscitato da subito un interesse decisamente eccessivo, e suscettibile di essere interpretato, seppur benevolmente, come non sempre aderente alla *ratio legis*.

E’ sufficiente considerare il **numero delle richieste** depositate nei principali Tribunali nazionali negli ultimi mesi del 2012 (nei soli mesi di ottobre e novembre 2012 a Torino sono stati depositate 28 istanze contro le 11 di tutto il 2011, a Milano 172 contro le 82 di tutto il 2011, a Roma 112 contro le 50 del 2011) per comprendere che probabilmente non si erano improvvisamente moltiplicati i casi, ma si era utilizzato lo strumento prenotativo ai soli **fini dilatori**, senza un **progetto di risanamento** degno di questo nome.

Ben venga quindi la **modifica**, che tende a imporre un seppur minimo filtro alla pioggia di prenotazioni.

Vediamo quindi le modifiche principali, che hanno interessato alcuni commi dell’**articolo 161 L.F.**

In primo luogo l’**articolo 82** del *Decreto del fare* interviene sul **comma 6 dell’articolo 161 L.F.**, prevedendo l’obbligo di accludere alla **domanda di prenotazione**, oltre ai già previsti tre bilanci di esercizio, anche l’**elenco dei creditori** alla data. La modifica è sostanziale, soprattutto se letta a valle della pronuncia del Tribunale di Milano (**II Sez. Civile, 18 febbraio 2013**) che ha giudicato **improcedibile** un’istanza prenotativa in presenza di pagamento di **debiti antecedenti**, che lederebbe la **par condicio**. Si applica sin dalla prenotazione infatti sia l’articolo 167 L.F., che vieta operazioni straordinarie non autorizzate dal Tribunale, sia l’articolo 168 L.F. che non consentendo ai creditori di iniziare o proseguire **azioni esecutive** nei confronti del debitore ne blocca l’iniziativa, apparendo del tutto incoerente quindi che ciò che il creditore non può

ottenere giudizialmente riesca a riceverlo spontaneamente, e l'articolo 184 L.F., che imponendo l'**obbligatorietà dell'esito concordatario** a tutti i creditori non può ammettere pagamenti al di fuori della procedura. L'elenco dei creditori va anche in questo senso, rendendo palesi da subito le posizioni che debbono rimanere immutate, pena l'inammissibilità della procedura.

Secondo intervento importante riguarda la nomina del **Commissario**, che oggi l'articolo 161, comma 6, ultimo periodo, L.F. consente sia nominato già in fase **prenotativa**, opzione non disponibile prima dell'intervento legislativo e talvolta invece preziosa, in sostegno all'attività del Tribunale e che risolve un problema sino ad ora affrontato in via pratica mediante la nomina dei cosiddetti **coadiutori** del giudice.

Il commissario ha in questa fase **due funzioni**. La **prima** di sostanziale vigilanza, con riferimento alle fattispecie suscettibili di condurre alla **revoca** della procedura (articolo 173 L.F.), e quindi la distrazione o dissimulazione dell'attivo, l'esposizione di passività inesistenti o in via generale qualsiasi atto fraudolento. La **seconda** è di **ausilio** al giudice, che se chiamato a pronunciarsi su operazioni straordinarie in questa fase, in cui il piano e la proposta ai creditori non sono ancora formalizzati, spesso soffre di **carezza informativa**, cui in parte può supplire il Commissario.

Infine l'articolo 82 sostituisce integralmente l'**ottavo comma** dell'articolo 161 L.F., con due sostanziali modifiche rispetto alla precedente formulazione. Da un lato viene più precisamente determinata la **periodicità** dell'informativa, che ora diviene almeno **mensile** e che mantiene la già assegnata specificità finanziaria, più che economica. Sotto diverso profilo, l'informativa deve comprendere oggi anche lo sviluppo delle operazioni e delle fasi di **costruzione del progetto di risanamento**, propedeutico alla stesura del **piano** ed alla formulazione della **proposta** ai creditori. Non sarà quindi più possibile depositare la prenotazione e semplicemente attendere, con finalità puramente dilatorie, e diviene obbligatorio **sviluppare il progetto**, che deve quindi **esistere**, e relazionare sia il Tribunale che tutti gli interessati, ai quali le informazioni si rendono disponibili per effetto del nuovo **obbligo di pubblicazione** sul Registro Imprese entro le ventiquattro ore successive. Al Giudice è concesso, ove l'attività compiuta e relazionata appaia non idonea rispetto alle finalità che le sono proprie, di **sentire** in qualsiasi momento i **creditori** ed anche di **abbreviare i termini** concessi ai sensi del comma 6, primo periodo.

Novità interessanti senza dubbio quelle introdotte, suscettibili perlomeno di limitare gli abusi dello strumento prenotativo, ma molti altri aspetti rimangono estremamente incerti e irrisolti, dalla miglior qualificazione del **concordato in continuità**, alla modifica dell'operatività dell'articolo **2560 Cod. Civ.** alla disciplina troppo generica dei rapporti pendenti, solo per citare alcuni aspetti.

IMPOSTE SUL REDDITO

I fabbricati da demolire non sono aree

di Giovanni Valcarenghi

Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, molto spesso, aggrediscono le transazioni aventi ad oggetto dei **fabbricati** qualora l'acquirente provveda alla loro **demolizione per nuovi utilizzi edificatori**. L'intento appare evidente: la cessione di un fabbricato potrebbe non generare alcuna plusvalenza (si pensi alla cessione ultraquinquennale), mentre la cessione di un'area edificabile (normalmente plusvalenze) genera sempre materia tassabile. Al riguardo, riteniamo utile segnalare la sentenza della [CTP di Cremona \(n. 45 del 3 maggio 2013\)](#), nella quale si ritrova affermato un principio che potrebbe risultare utile per interrompere quel filone giurisprudenziale che, invero, vede quasi sempre vittoriosa l'Amministrazione Finanziaria.

Il caso oggetto di controversia riguarda la vendita di un immobile, in relazione al quale i **cedenti** avevano **ottenuto**, in data **anteriore al trasferimento** della proprietà, **l'autorizzazione a demolire e ricostruire**, con ampliamento delle cubature. Nella dichiarazione del cedente, si presume, nulla fu dichiarato, mentre, a parere dell'Agenzia delle Entrate, si sarebbe dovuta esporre la plusvalenza derivante dal trasferimento di fatto avente ad oggetto una area edificabile. Per corroborare la contestazione, l'**Ufficio** ha **prodotto** (peraltro tardivamente) la **documentazione amministrativa** attestante proprio l'autorizzazione comunale alla effettuazione dei suddetti lavori, ed ha incentrato la propria difesa sul fatto che fosse già presente l'intenzione del cedente di effettuare i descritti interventi urbanistici.

Il parere dei Giudici di merito, tuttavia, non collima con la ricostruzione operata dall'Agenzia, per una serie di **motivazioni** che vengono specificamente elencate ed hanno **un pregio generale**, in quanto si ritrovano in quasi tutte le casistiche che normalmente ritroviamo sulla scrivania dei nostri studi.

In primo luogo, osserva la Commissione, **oggetto del trasferimento è un immobile** e non un'area, e ciò si evince dalla **mera lettura del rogito** notarile e dal fatto che nessuna delle parti ne ha contestato l'esistenza; al riguardo, la circostanza viene valutata anche nel mondo tributario ai fini della corretta applicazione del trattamento ai fini delle imposte indirette e, pur tuttavia, la questione perde "stranamente" di dignità quando ci si sposta sul versante della tassazione diretta, tollerandosi, di fatto, una unica operazione con differente trattamento tributario a seconda del comparto che si prende in analisi (e, questa circostanza, basterebbe di per sé a far comprendere la bizzarra conclusione cui giunge l'Agenzia).

Il cedente, per altro verso, ha dimostrato documentalmente che, al momento della vendita,

l'immobile era un **fabbricato di buon pregio**, mediante una apposita relazione tecnica depositata agli atti. Inoltre, è stato altresì provato che il fabbricato era **ancora parzialmente abitato** al momento della vendita, mentre altri soggetti lo avevano da poco liberato nelle settimane e nei mesi che hanno preceduto il rogito. Tale circostanza, pertanto, nell'ottica dei Giudici avvalorava la tesi che oggetto della transazione fosse, appunto, un fabbricato e non un'area, poiché quest'ultima non potrebbe certo essere abitata.

La circostanza dell'**esistenza di un valore economico** (il fabbricato **non era un rudere**, non era fatiscente) serve ad affermare che la transazione ha avuto per oggetto un fabbricato, a nulla rilevando il fatto che l'acquirente abbia inteso realizzare l'affare già con l'intenzione di radere al suolo la costruzione e realizzarne una nuova.

Infine, la Commissione si sofferma anche **sull'autorizzazione alla demolizione**, con conseguente ricostruzione con **ampliamento di cubatura**. Con una riflessione tecnica che appare altamente appagante, si osserva, infatti, che l'autorizzazione amministrativa all'ampliamento di cubatura **presuppone l'esistenza di un fabbricato** che, per l'appunto, potrà essere ampliato, sia pure mediante una completa ricostruzione. Diversamente, se si fosse trattato di un'area, la concessione avrebbe riguardato una nuova costruzione e non un ampliamento.

In conclusione, dunque, nel caso specifico, si osserva che l'accertamento appare contrario non solo al contenuto letterale dell'atto di vendita, ma anche – e soprattutto – all'oggetto concreto del contratto. Volendo **generalizzare** le conclusioni, potremmo dire che casi simili a quello trattato, vale a dire la cessione di **fabbricati ancora realmente esistenti in quanto tali** (non fatiscenti, meglio ancora se abitati sino all'atto di trasferimento), non dovrebbero determinare problemi di riqualificazione della plusvalenza, a prescindere dal fatto che sia già stato autorizzato un intervento edilizio sull'area. **Diversamente**, invece, pare che la situazione muti drasticamente ove il fabbricato sia esistente solo a livello catastale, ma nei fatti sia esclusivamente già assimilabile ad **“un cumulo di macerie”**. Si perdonerà il paragone forzato, ma si crede che il medesimo ben evochi la cessione di “un'area sporca” e non certo di un fabbricato.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Ratifica convenzione tra Italia e Hong Kong: le nuove opportunità

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Il **14 gennaio 2013** è stata firmata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze la **Convenzione contro la doppia imposizione** fiscale tra **l'Italia e Hong Kong**. Una volta completato il processo di **ratifica**, necessario per l'entrata in vigore, la Convenzione permetterà di intensificare i rapporti economici tra i due paesi secondo i più aggiornati standard dell'OCSE.

Le Convenzioni, essendo accordi tra più Stati, prevalgono sulla norma interna e hanno lo scopo di ripartire la **potestà impositiva** tra i due ordinamenti; la Convenzione contribuirà a rafforzare le relazioni commerciali tra i due Paesi, eliminando gli ostacoli agli investimenti reciproci e garantendo **maggiore certezza** ai contribuenti.

La Convenzione, come precisato nel Comunicato stampa del Ministero, si aggiunge alle circa 90 convenzioni già in vigore stipulate dall'Italia. *“La nuova convenzione ha una **duplice funzione**: evitando la **doppia imposizione** dei redditi transfrontalieri fornirà un significativo impulso alle imprese del made in Italy operanti in Asia e, quale efficace mezzo di **contrasto** alla **evasione fiscale**, consentirà all'amministrazione fiscale italiana di ottenere le informazioni, anche di natura bancaria, sui contribuenti operativi ad Hong Kong.”*

Il completamento delle operazioni di ratifica e la definitiva entrata in vigore delle Convenzione ha un **effetto rilevante** sulla disciplina interna.

Come noto, infatti, Hong Kong rientra in tutte le **black list italiane** ed in particolare:

1. nel **D.M. 4.5.1999** che individua i paesi a fiscalità privilegiata relativamente all'inversione dell'onere della prova per il trasferimento della residenza delle **persone fisiche**;
2. nel **D.M. 21.11.2001** emanato principalmente per la disciplina sulle **controlled foreign companies** di cui all'art. 167 del Tuir. Il decreto si compone di tre articoli che individuano rispettivamente i paesi a fiscalità privilegiata *tout court*, i paesi a fiscalità privilegiata con l'esclusione di alcune tipologie societarie ed infine i paesi a fiscalità privilegiata limitatamente ad alcune fattispecie particolari. Hong Kong rientra nell'articolo 1;
3. nel **D.M. 23.1.2002** emanato per la disciplina sulla **indeducibilità dei costi** da paradisi fiscali.

Con l'entrata in vigore della Convenzione si **auspica l'uscita** di Hong Kong dalle black list sopra riportate.

Si ricorda, inoltre, la tesi dell'inapplicabilità della disposizione relativa all'**indeducibilità dei costi da paradisi fiscali** quando sia presente una Convenzione contro le doppie imposizioni. L'articolo di riferimento è l'**art. 23 "Non discriminazione"**. Il citato articolo stabilisce, in sintesi, che i soggetti di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i soggetti di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione.

Quanto precisato dovrebbe operare, ad esempio, con **Singapore**, che è presente nel D.M. 23.1.2002 ma con il quale è stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni. In sostanza, la non discriminazione in relazione al tema in esame dovrebbe consentire, a ciascun Stato contraente (ad esempio l'Italia), la **deducibilità dei costi** per gli acquisti di beni e servizi sostenuti da un residente del proprio Stato nei confronti di un fornitore dell'altro Stato, alle stesse condizioni previste per la deducibilità dei costi sostenuti in conseguenza di **forniture di natura "domestica"** (ossia "Italia su Italia").

Tra gli ulteriori possibili benefici previsti dalla Convenzione, si segnalano: 1) un potenziale abbattimento dell'imposizione attuale sugli utili da partecipazione ritratti da Hong Kong; 2) l'introduzione di una **disciplina convenzionale** per il trattamento di **interessi, dividendi, royalties** e capital gain; 3) la possibilità di risolvere su base convenzionale i **conflitti da doppia residenza** ai sensi dell'art. 4 del modello OCSE.

Riportiamo, in sintesi, alcuni articoli della Convenzione che sarà ratificata a breve:

1. **le plusvalenze** derivanti dalla vendita delle azioni di società italiane da parte di residenti a Hong Kong saranno tassate solo ad Hong Kong (tassazione esclusiva nel paese di residenza dell'alienante). E' tuttavia prevista un'eccezione per le società immobiliari (art. 13);
2. i residenti di Hong Kong che ricevono interessi dall'Italia sono soggetti a ritenuta alla fonte in Italia, attualmente, del 20%. Grazie alla Convenzione, tale ritenuta sarà limitata al 12,5% (art.11);
3. la ritenuta alla fonte sui **canoni** sarà limitata al 15% (art.12);
4. la ritenuta alla fonte sui **dividendi** corrisposti a residenti di Hong Kong sarà ridotta dall'attuale tasso del 20% al 10% (art. 10);
5. E' previsto uno **scambio su richiesta delle informazioni** prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della Convenzione. Tale scambio non potrà essere rifiutato in base al principio del segreto bancario (art.25).