

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati
studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 16-31 OTTOBRE 2019

🌐 PIROLAPENNUTOZEI.IT
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)
t [@STUDIO_PIROLA](#)
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

LEGISLAZIONE

- 1.1** 3
Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, come modificato dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018, del 29 aprile 2019 e del 30 maggio 2019. Prot. n. 738239 del 30 ottobre 2019
- 1.2** 3
D.L. del 26 ottobre 2019, n. 124, rubricato "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*"- Gazzetta Ufficiale n. 252 del 26 ottobre 2019

PRASSI

- 2.1** 14
Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Richiesta di chiarimenti in merito alla deducibilità ai fini IRAP di oneri correlati a strumenti finanziari rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale. Risoluzione Ministeriale n. 91/E del 29 ottobre 2019
- 2.2** 15
Esenzione dalle ritenute sugli interessi ex articolo 26-*quater* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – beneficiario effettivo – cessione del credito a titolo di garanzia. Risoluzione Ministeriale n. 88/E del 18 ottobre 2019
- 2.3** 16
Istanze di Interpello (Sintesi 16-31 ottobre)

LEGISLAZIONE

1.1

Modifiche al provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate del 30 aprile 2018, come modificato dai provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate del 21 dicembre 2018, del 29 aprile 2019 e del 30 maggio 2019. Prot. n. 738239 del 30 ottobre 2019

L'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento del 21 dicembre 2018 ha modificato le modalità con cui la stessa memorizza e rende disponibili in consultazione agli operatori IVA (ovvero agli intermediari dagli stessi delegati) le fatture emesse e ricevute, nonché ai consumatori finali le fatture ricevute. Nello specifico, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate è stata resa disponibile una specifica funzionalità al fine di consentire agli operatori IVA, ovvero al consumatore finale, di aderire al servizio di *"Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici"*.

Con il Provvedimento in commento è stata prevista la possibilità di effettuare l'adesione al sopra citato servizio di consultazione fino al 20 dicembre 2019.

1.2

D.L. del 26 ottobre 2019, n. 124, rubricato *"Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili"* - Gazzetta Ufficiale n. 252 del 26 ottobre 2019

Il D.L. del 26 ottobre 2019, n. 124, rubricato *"Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili"* è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 26 ottobre 2019 n. 252.

Si commentano le seguenti principali novità.

Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione (art. 1)

L'art. 1 del Decreto è intervenuto sulla figura dell'accollo del debito di imposta altrui (cfr. art. 8, comma 2, della Legge n. 212/2000), prevedendo che nel caso di accollo del debito di imposta altrui è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante. Come specificato nella Relazione Illustrativa al Decreto *"[...] ferma la possibilità di accollo e di versamento secondo le modalità imposte da specifiche disposizioni di*

legge [...] onde prevenire comportamenti fraudolenti, la disposizione chiarisce che per il pagamento non è consentita la spendita di alcun credito dell'accollante, negando qualunque forma di compensazione ad opera di tale soggetto [...]”.

I versamenti effettuati in violazione di tale disposizione si considerano come non avvenuti, comportando le sanzioni in capo ai soggetti coinvolti.

I relativi atti di recupero delle sanzioni, nonché dell'imposta non versata e dei relativi interessi, potranno essere notificati entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della presentazione della delega di pagamento; l'accollante è coobbligato in solido con l'accollato per l'imposta e i relativi interessi.

Cessazione partita IVA e inibizione compensazione (art. 2)

La novità intende contrastare gli indebiti utilizzi di crediti da parte dei soggetti titolari di partita IVA che sono destinatari dei provvedimenti di cessazione della Partita IVA, ovvero di esclusione dalla banca dati prevista dall'art. 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010. Nello specifico, viene previsto che per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA è esclusa la facoltà di avvalersi (a partire dalla data di notifica del provvedimento) della compensazione dei crediti; tale esclusione opera a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti, anche nel caso in cui questi non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento di cessazione, e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata.

Inoltre, per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (cfr. art. 35, comma 15-bis del Decreto IVA) è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti IVA; tale esclusione rimarrà in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto sopra detto il Modello di pagamento F24 è scartato; tale scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate al soggetto che ha trasmesso il Modello di pagamento F24, mediante apposita ricevuta.

Contrasto alle indebite compensazioni (art. 3)

La compensazione del credito annuale ovvero relativo a periodi inferiori all'anno dell'IVA, dei crediti relativi alle Imposte sui Redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle Imposte sui Redditi e all'IRAP per importi superiori a 5.000 Euro annui potrà essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero dell'istanza da cui emerge il credito.

Come si legge nella Relazione Illustrativa, la disposizione in commento ha introdotto quali requisiti necessari affinché i contribuenti possano utilizzare in compensazione tramite Modello di pagamento F24 i crediti relativi a imposte dirette e sostitutive l'obbligo:

- di preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito, per importi del credito superiori a 5 mila Euro annui;
- di presentare il Modello di pagamento F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, anche per i soggetti non titolari di partita IVA.

Quest'ultimo requisito si applica anche alle compensazioni dei crediti effettuate dai sostituti di imposta per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (es. rimborsi da Modello 730 e bonus 80 euro).

Nel primo anno di applicazione delle disposizioni in commento (i.e. il 2020) i crediti di imposta sopra citati (relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre dell'anno precedente), salvi i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta, potranno essere utilizzati in compensazione non già a partire dal 1° gennaio, bensì dopo la presentazione della relativa dichiarazione (i.e. a partire dal mese di maggio).

L'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'INAIL potranno definire procedure di cooperazione rafforzata, allo scopo di agevolare e rendere più efficace e tempestivo il recupero dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione tramite il Modello di pagamento F24.

Nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo si applica la sanzione di Euro 1000 per ciascuna delega non eseguita. Tale disposizione si applica alle deleghe di pagamento presentate a partire dal mese di marzo 2020.

Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera (art. 4)

La modifica normativa ha introdotto l'art. 17-bis nel Decreto Legislativo n. 241/1997 – rubricato “*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*” - al fine di “*tutelare l'erario nei confronti dell'omesso versamento di ritenute fiscali da parte di imprese appaltatrici e subappaltatrici o comunque impiegate nell'esecuzione di opere e servizi, introducendo un meccanismo che circostanzi le responsabilità del committente, limitandole a quelle derivanti dall'omesso o tardivo versamento delle ritenute fiscali effettivamente subite dal lavoratore e garantendo che la provvista per il versamento delle stesse venga messa a disposizione dal datore di lavoro, ovvero possa essere rinvenuta nei corrispettivi dovuti già dovuti dal committente all'impresa affidataria del lavoro*” (cfr. Relazione Illustrativa al Decreto). Si precisa che l'ambito di applicazione dell'art. 17-bis citato è più esteso rispetto a quello previsto dall'art. 29 del Dlgs. n. 276/2003, dal momento sono ricompresi nell'ambito della novella normativa sia i contratti di appalto sia i contratti non nominati, o misti, nonché i contratti di subfornitura, logistica, spedizione e trasporto, nei quali oggetto del contratto è comunque l'assunzione di un obbligo di fare da parte dell'impresa appaltatrice.

In particolare, è stato previsto che in tutti i casi in cui un committente affida ad un'impresa l'esecuzione di un'opera o di un servizio il versamento delle ritenute fiscali deve essere effettuato dal committente (sostituto di imposta residente in Italia).

Tale obbligo è circoscritto alle sole ritenute effettuate dal datore di lavoro per le retribuzioni corrisposte al lavoratore direttamente impiegato nell'ambito della prestazione.

Come previsto dal comma 3 dell'art. 17-bis citato l'importo corrispondente all'ammontare complessivo del versamento dovuto è versato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici al committente con almeno 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento stesso su specifico conto corrente bancario o postale comunicato dal committente all'impresa affidataria o appaltatrice e da quest'ultima alle imprese subappaltatrici. Il committente deve eseguire il relativo versamento, senza possibilità di utilizzare propri crediti in compensazione.

L'impresa affidataria nei confronti della quale siano già maturati corrispettivi che non sono stati ancora corrisposti dal committente può richiedere a quest'ultimo di effettuare il versamento delle ritenute fiscali rivalendosi su tali corrispettivi e non rimettendo la provvista necessaria.

Il comma 12 dell'art. 17-*bis* ha previsto delle soglie dimensionali delle imprese che, su opzione, possono avvalersi delle ordinarie procedure di versamento delle ritenute applicate ai propri dipendenti¹.

Le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici non possono avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti, ovvero ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Tale esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

La norma (cfr. comma 17 dell'art. 17-*bis* citato) attribuisce, al ricorrere di determinate condizioni, rilevanza penale alle condotte di chi avendo ricevuto o trattenuto le somme necessarie per eseguire i versamenti delle ritenute operate ometta in tutto o in parte di eseguire il prescritto adempimento.

Le disposizioni in commento si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020.

È stato anche integrato l'art. 17, comma sesto, del Decreto IVA: al riguardo, come specificato nella Relazione Illustrativa al Decreto in commento *"al fine di contrastare il risparmio fiscale indebito costituito dall'abbattimento del debito IVA da parte dell'appaltatore a fronte della detrazione IVA da parte del committente e/o società consortile, l'introduzione del meccanismo del reverse charge garantirà il corretto adempimento dell'IVA bloccando il mancato introito per l'Erario. Si tratta di applicare il meccanismo dell'inversione contabile agli appalti caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera (c.d. labour intensive) nell'attività che costituisce il core business aziendale del committente"*. L'efficacia di tale disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio UE dell'autorizzazione di una misura di deroga, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

Trust (art. 13)

L'art. 13 ha modificato gli artt. 44 e 45 del TUIR, risolvendo alcune problematiche di carattere interpretativo

¹ Le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici possono eseguire direttamente il versamento delle ritenute secondo le ordinarie procedure qualora: a) risultino in attività da almeno cinque anni, ovvero abbiano eseguito nel corso dei due anni precedenti complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo superiore a Euro 2 milioni; b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione relativi a tributi e contributi previdenziali per importi superiori ad Euro 50.000,00, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

e operativo relative all'imposizione nei confronti dei beneficiari italiani i redditi distribuiti dai trust opachi esteri stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata.

Nello specifico, è stato previsto che per quanto concerne i redditi provenienti da trust opachi esteri - per i quali spesso i beneficiari italiani sono impossibilitati a distinguere la parte delle attribuzioni riferibile al patrimonio del trust rispetto a quelle riferibili al reddito - nel caso di impossibilità ad operare siffatta distinzione le attribuzioni dei trust esteri che possono dar luogo a redditi imponibili (ai sensi dell'art. 44, lettera g-sexies del TUIR) sono considerate redditi per l'intero ammontare.

Modifiche all'art. 96 del TUIR (art. 35)

Come si legge nella relazione Illustrativa al Decreto *"l'articolo in commento intende meglio definire, con specifico riferimento alle società di progetto, l'ambito oggettivo di esclusione dai limiti di deducibilità contenuti nell'articolo 96 del TUIR degli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici a lungo termine"*.

In particolare, è stato precisato che per progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine deve intendersi il progetto rientrante tra quelli cui si applicano le disposizioni della Parte V del Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

Nel caso di costituzione di una società di progetto strumentale alla segregazione patrimoniale rispetto ad attività e passività non afferenti al progetto infrastrutturale medesimo sono integralmente deducibili gli interessi passivi e gli oneri finanziari relativi ai prestiti stipulati dalla società di progetto, anche qualora assistiti da garanzie, utilizzati per finanziare progetti infrastrutturali pubblici, di cui alle Parti III, IV e V, del Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

Incentivi Conto Energia (art. 36)

La norma intende superare le problematiche applicative derivanti dal divieto di cumulo delle agevolazioni relative alla produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici con la detassazione fiscale di cui all'art. 6, commi da 13 a 19, della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (c.d. *"Tremonti ambiente"*). In particolare, il mantenimento del diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti, riconosciute dal Gestore dei Servizi Energetici alla produzione di energia elettrica, è subordinato al pagamento di una somma determinata

applicando alla variazione in diminuzione effettuata in Dichiarazione relativa alla detassazione per investimenti ambientali l'aliquota di imposta *pro tempore* vigente.

I soggetti che intendono avvalersi di tale definizione devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate. Le relative modalità di presentazione di tale comunicazione, nonché il contenuto della stessa, saranno stabiliti con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione del Decreto in commento.

Il perfezionamento della definizione comporta l'estinzione di eventuali giudizi pendenti aventi ad oggetto il recupero delle agevolazioni non spettanti.

Imposta immobiliare sulle piattaforme marine (art. 38)

A decorrere dall'anno 2020 sarà istituita l'imposta immobiliare sulle piattaforme marine (*IMPI*), in sostituzione di ogni altra imposizione immobiliare locale ordinaria sugli stessi manufatti. Per piattaforma marina deve intendersi la piattaforma con struttura emersa destinata alla coltivazione di idrocarburi e sita entro i limiti del mare territoriale, come individuato dall'art. 2 del Codice della Navigazione.

Come specificato nella Relazione Illustrativa, *"l'articolo [38] delinea un particolare criterio di determinazione dell'imposta per i manufatti in questione e con riferimento alla base imponibile, viene stabilito che si applica l'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 504 del 1992, richiamato dall'art. 13, comma 3, del D.L. n. 201 del 2011, il quale prevede il ricorso ai valori contabili. Bisogna altresì sottolineare che la soluzione prospettata comporta una sostanziale semplificazione nella determinazione della base imponibile [...]".*

L'imposta è calcolata con aliquota pari al 10,6 per mille.

Limitatamente al 2020, il versamento dell'imposta sarà effettuato in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre allo Stato che provvederà all'attribuzione del gettito di spettanza comunale.

Modifiche della disciplina penale in materia tributaria e della responsabilità amministrativa degli enti nella stessa materia (art. 39)

Il Decreto è intervenuto sia sul Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74 sia sulla normativa relativa alla responsabilità amministrativa degli enti.

Per quanto concerne i reati tributari previsti nel Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, sono stati modificati (si legge nella Relazione Illustrativa “*si interviene, in primo luogo, sull’apparato sanzionatorio propriamente penale, con modifiche al decreto legislativo n. 74 del 2000 consistenti in un complessivo inasprimento delle pene principali e in una riduzione delle soglie di rilevanza penale delle violazioni fiscali*”):

- l’art. 2 - **Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**;

È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni [...] relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

[...]

Se l’ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

- l’art. 3 - **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**;

Fuori dai casi previsti dall’articolo 2, è punito con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: [...]

- l’art. 4 - **Dichiarazione infedele** (il comma 1-ter dell’articolo 4 è stato abrogato: questa norma prevedeva che non davano luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate differivano in misura inferiore al 10% da quelle corrette);

Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

[...]

- l'art. 5 - **Omessa dichiarazione;**

È punito con la reclusione da due a sei anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

È punito con la reclusione da due a sei anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

[...]

- l'art. 8 - **Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti;**

È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

[...]

Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, è inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

- l'art. 10 - **Occultamento o distruzione di documenti contabili;**

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da tre a sette anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

- l'art. 10 - bis - **Omesso versamento di ritenute dovute o certificate;**

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centomila euro per ciascun periodo d'imposta.

- l'art. 10 ter - **Omesso versamento di IVA;**

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro centocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

Nel Decreto Legislativo n. 74/2000 è stato inserito l'art. 12-ter, rubricato "Casi particolari di confisca". Come specificato nella Relazione Illustrativa, "con l'inserimento di un nuovo articolo 12-ter nel corpo del decreto legislativo, inoltre, si estende ai reati tributari più gravi (avuto riguardo alla pena edittale) e al tempo stesso connotati dal superamento di soglie rilevanti (100,000 euro) di imposta evasa o, a seconda della struttura del delitto, di redditi sottratti all'imposizione fiscale, uno strumento di contrasto di particolare rilievo, costituito dalla confisca c.d. di sproporzione o allargata, con conseguente possibilità di sequestro funzionale alla medesima".

L'art. 12-ter dispone che: "Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per taluno dei delitti previsti dal presente decreto, diversi da quelli previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:

- a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;
- b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso dei delitti previsti dagli articoli 3 e 5, comma 1;
- c) l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 5, comma 1-bis;
- d) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;

- e) *l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 10-quater;*
- f) *l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;*
- g) *l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2;*
- h) *è pronunciata condanna o applicazione di pena per i delitti previsti dagli articoli 4 e 10".*

Per quanto concerne il tema della responsabilità amministrativa degli enti², viene previsto che in relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'art. 2 del Decreto Legislativo n. 74/2000, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote³.

Le disposizioni in commento avranno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Legge di conversione del Decreto in commento.

Per completezza di argomento, si osserva che il Decreto n. 124/2019 è intervenuto anche sul tema:

- del contrasto alle frodi in materia di accisa (art. 5);
- della prevenzione delle frodi nel settore dei carburanti (art. 6);
- del contrasto alle frodi nel settore degli idrocarburi e di altri prodotti (art. 7);
- delle frodi nell'acquisto di veicoli fiscalmente usati (art. 9).

Si segnala anche l'art. 17, rubricato "*Imposta di bollo sulle fatture elettroniche*".

² "L'intervento sul decreto legislativo n. 231 del 2001, infine, persegue ambedue le finalità: si introduce il sistema della responsabilità degli enti da reato tributario e si rafforza, in tal modo, il quadro degli strumenti di intervento patrimoniale con applicazione del sequestro e della confisca, anche per equivalente, in danno della persona giuridica, di solito beneficiaria degli illeciti tributari ed il cui patrimonio non sempre è aggredibile con la confisca, in particolare con quella per equivalente, salve le ipotesi particolari ammesse dalle più recenti giurisprudenze della Corte di cassazione: casi in cui la società è un mero schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni (Cass. Pen., Sez. 2, 27 ottobre 2015, n. 45520) o casi individuati dalla giurisprudenza, non senza qualche forzatura, come ipotesi di confisca diretta del profitto del reato (tra tutte Cass. Pen., Sez. Un 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert e Cass. Pen., Sez. Un., ud. 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci)" - Cfr. Relazione Illustrativa al Decreto.

³ Si legge nella Relazione Illustrativa al Decreto: "Il comma 2 [dell'art. 39] innova la disciplina della responsabilità amministrativa da reato dell'ente, estendendo l'ambito applicativo del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 al delitto di cui all'art. 2 decreto legislativo n. 74 del 2000".

PRASSI

2.1

Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Richiesta di chiarimenti in merito alla deducibilità ai fini IRAP di oneri correlati a strumenti finanziari rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale. Risoluzione Ministeriale n. 91/E del 29 ottobre 2019

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla tematica relativa al trattamento fiscale applicabile ai fini IRAP alle remunerazioni degli strumenti finanziari di tipo *Additional Tier 1*, rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale emessi dalla Banca.

In via preliminare, è stato osservato che per le banche e gli altri enti finanziari, l'art. 6, comma 1, del Decreto IRAP individua le voci di Conto Economico rilevanti nella determinazione del valore della produzione netta, quali:

- a) margine d'intermediazione ridotto del 50% dei dividendi;
- b) ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- c) altre spese amministrative nella misura del 90%;
- c-bis) rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti verso la clientela.

L'Amministrazione Finanziaria ha richiamato la Circolare Ministeriale n. 27/E/2009 la base imponibile IRAP dei soggetti finanziari è determinata dalla somma algebrica delle voci di Conto Economico, espressamente richiamate dall'art. 6 citato, a nulla rilevando gli importi indicati a Patrimonio Netto (cfr. anche la Circolare n. 262 del 22 dicembre 2005, emanata dalla Banca d'Italia).

Inoltre, è stato precisato che il Principio Contabile Internazionale IAS 32 qualifica una passività finanziaria, ovvero uno strumento di capitale, a seconda (tra l'altro) che vi sia o meno un'obbligazione contrattuale a consegnare disponibilità liquide. Nello specifico, il Paragrafo 35 dello IAS 32 prevede che *"le distribuzioni ai possessori di uno strumento rappresentativo di capitale devono essere addebitate dall'entità direttamente al patrimonio netto"*. In buona sostanza, lo IAS 32, qualificando lo strumento finanziario come capitale attribuisce alla remunerazione collegata la natura di distribuzione di utile (i.e. dividendo).

Ne deriva che le remunerazioni degli strumenti finanziari di tipo *Additional Tier 1* non assumono rilevanza nella determinazione del valore della produzione netta rilevante ai fini IRAP. A giudizio dell'Agenzia delle

Entrate "alle medesime conclusioni si perviene, peraltro, in applicazione delle disposizioni dell'articolo 2, comma 2 del D.M. 8 giugno 2011, anche nella formulazione antecedente rispetto alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 1, lett. a), n. 2), del D.M. 3 agosto 2017. Ciò in quanto - sulla base delle considerazioni sopra evidenziate - le remunerazioni in esame sono assimilate dallo IAS 32 alla stregua di dividendi che, in quanto tali, non assumono rilevanza nel tributo regionale".

2.2

Esenzione dalle ritenute sugli interessi ex articolo 26-quater del D.P.R 29 settembre 1973, n. 600 – beneficiario effettivo – cessione del credito a titolo di garanzia. Risoluzione Ministeriale n. 88/E del 18 ottobre 2019

Sono stati forniti chiarimenti in relazione alla spettanza dell'esenzione dalle ritenute di cui all'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973 agli interessi che la società risultante dall'operazione di fusione - a seguito di un'operazione di "merger leveraged buy-out - MLBO") - corrisponderà alla società controllante della Newco (di seguito, anche "Alfa") in relazione a un prestito *intercompany* concesso al fine di finanziare, in parte, l'acquisizione della società Target.

Nello specifico, sono stati chiesti alcuni chiarimenti con riferimento alla nozione di "beneficiario finale" degli interessi che maturano su un "shareholding loan" che è stato concesso dalla società controllante non residente alla Newco italiana, "quale fonte di finanziamento dell'acquisizione con indebitamento della Target residente nel territorio dello Stato". Nel caso di specie, il credito vantato da Alfa nei confronti della controllata in relazione al prestito concesso è stato oggetto di una cessione a titolo di garanzia agli obbligazionisti sottoscrittori di altro prestito obbligazionario emesso dalla Newco al fine di acquisire ulteriore provvista finanziaria per la citata operazione di MLBO.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver commentato i presupposti applicativi dell'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973, ha sottolineato che una società riveste la qualifica di beneficiario effettivo qualora abbia la titolarità, nonché la disponibilità del reddito percepito, e tragga un proprio beneficio economico dall'operazione di finanziamento posta in essere. Inoltre, la società beneficiaria deve svolgere una reale e genuina attività economica (i.e. deve essere effettivamente radicata nel tessuto economico del Paese di insediamento e, come ricordato con Circolare Ministeriale n. 6/E/2016, non deve fungere da mera "conduit" con riferimento alla singola transazione).

Sulla nozione di beneficiario effettivo bisogna tener conto anche dei contributi forniti dai giudici comunitari nelle Sentenze del 26 febbraio 2019, nelle Cause riunite *N Luxembourg 1 (C-115/16)*, *X Denmark A/S (C-118/16)*, *C Danmark I (C-119/16)*, *Z Denmark ApS (C-299/16)*.

Sulla base di tali premesse, tenuto conto delle peculiarità⁴ delle operazioni poste in essere, è stato precisato che la società Alfa "è *priva della titolarità e disponibilità dei crediti nascenti dal contratto di finanziamento, circostanza che non consente di riconoscerle la qualifica di "beneficiario finale" come previsto dal comma 4, lettera c), n. 1 dell'articolo 26-quater del D.P.R. n. 600 del 1973*".

2.3

Istanze di Interpello (sintesi 16-31 ottobre)

Nel periodo di riferimento sono stati pubblicati numerosi interpelli. In particolare, segnaliamo i seguenti:

- Articolo 166-bis del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Trasferimento della residenza nel territorio dello Stato (*Risposta n. 460 del 31 ottobre*). L'Agenzia delle Entrate è intervenuta anche sul tema della valorizzazione delle partecipazioni iscritte in Bilancio;
- *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a) legge 27 luglio 2000, n. 212 - Procedure concorsuali - Operazioni ad esigibilità differita effettuate dall'imprenditore in bonis - Recupero dell'IVA versata dal curatore - (Risposta n. 455 del 31 ottobre)*;
- *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - liquidazione IVA di gruppo - effetti sul credito annuale (Risposta n. 449 del 30 ottobre)*⁵. È stato precisato che "nell'ipotesi di rateazione degli esiti del controllo automatizzato derivanti dal mancato versamento dell'IVA periodica, il credito IVA da versamenti omessi si costituisce nel momento e nella misura in cui vengono eseguiti i pagamenti, anche se a distanza di anni. [...]";
- *Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - chiarimenti in merito alla data della fattura elettronica differita (Risposta n. 437 del 28 ottobre 2019)*: citiamo anche la *Risposta n. 436* che ha fornito chiarimenti sulla fatturazione nei confronti della Pubblica Amministrazione;
- *Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Investimenti da parte di fondi esteri in*

⁴ Come si evince anche dal contratto di cessione dei crediti a titolo di garanzia, commentato a pag. 6 della Risoluzione.

⁵ Cfr. anche la Risposta n. 421 del 23 ottobre, rubricata "Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - chiarimenti in merito alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'articolo 73 del d.P.R. n. 633 del 1972".



fondi alternativi immobiliari italiani. Articolo 7, comma 3, del decreto legge 25 settembre 2001, n. 351 (*Risposta n. 430 del 25 ottobre*);

- Non applicazione della ritenuta sugli interessi derivanti da un finanziamento a società italiane. Articolo 26, comma 5-*bis*, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Risposta n. 423 del 24 ottobre 2019*).

TAX NEWSLETTER | 16-31 OTTOBRE 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 31 OTTOBRE 2019.
LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRA LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.
PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM