



Roma, Lì 20 gennaio 2021

Oggetto: Newsletter ENBIC - Studio ACTA – “Le novità fiscali della settimana”

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

ATTIVITÀ LEGISLATIVA

L'iter legislativo del decreto Ristori quater

In G.U. n. 297 del 30 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 30 novembre 2020, n. 157: “Ulteriori misure urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 1° dicembre 2020 il provvedimento risulta assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanza e tesoro).

L'iter legislativo del decreto Ristori ter

In G.U. n. 291 del 23 novembre 2020, è pubblicato il Decreto-legge 23 novembre 2020 n. 154: “Misure finanziarie urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 24 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

L'iter legislativo del decreto Ristori bis

In G.U. n. 279 del 9 novembre 2020 è pubblicato il Decreto-Legge 9 novembre 2020, n. 149: “Ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese e giustizia, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Alla data del 10 novembre 2020, il decreto-legge è assegnato alle commissioni riunite 5° (Bilancio) e 6° (Finanze e tesoro).

L'iter legislativo del decreto Ristori

In G.U. n. 319 del 24 dicembre 2020, è pubblicata la Legge 18 dicembre 2020, n. 176: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, recante ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

L'iter legislativo del decreto Rilancio

In G.U. n. 180 del 18 luglio 2020, S.O. n. 25, è pubblicata la Legge 17 luglio 2020, n. 77: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

In G.U. n. 253 del 13 ottobre 2020, è pubblicata la Legge n. 126 del 13 ottobre 2020: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economia”.

Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76

In G.U. n. 228 del 14 settembre 2020 – Suppl. Ordinario n. 33 è pubblicata la Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, recanti misure urgenti per la semplificazione e l’innovazione digitale.

Decreto-legge 7 ottobre 2020, n. 125

In G.U. n. 248 del 7 ottobre 2020, è stato pubblicato il D.l. 7 ottobre 2020, n. 125, recante “*Misure urgenti strettamente connesse con la proroga della dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 e per la continuità operativa del sistema di allerta COVID, nonché per l’attuazione della direttiva (UE) 2020/739 del 3 giugno 2020*” con il quale è stato prorogato lo stato di emergenza fino al 31 gennaio 2021 ed introdotto l’obbligo di mascherine all’aperto e al chiuso.

NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE

1. Lo scorso 14 gennaio il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato sul proprio sito le linee guida per la presentazione delle domande ai fini della concessione del contributo per gli acquisti di autoambulanza/veicoli per attività sanitarie, beni strumentali effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020

Il Ministero del Lavoro, in attuazione del disposto dell’art. 76 del D.lgs. n. 117/2017, ha stabilito le modalità di accesso per la concessione del contributo previsto per gli acquisti di autoambulanza/veicoli per attività sanitarie, beni strumentali effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020.

I beneficiari possono essere sia le organizzazioni di volontariato (ODV) per l’acquisto di ambulanze ed autoveicoli da impiegare nello svolgimento di attività sanitaria; nonché fondazioni e ODV per l’acquisto di beni da donare a strutture sanitarie pubbliche.

Nella nota viene chiarito che per fruire dell’agevolazione, l’ente deve inoltrare un’apposita richiesta al Ministero del Lavoro, con raccomandata A/R o tramite posta elettronica certificata, entro il 31 gennaio 2021 con le modalità previste dalle linee guida, corredando la domanda con i documenti elencati nella medesima nota ministeriale, diversi a seconda della tipologia di bene e della modalità di acquisto dello stesso.

2. Il 12 gennaio 2021 il Ministero del Lavoro e delle Politiche ha pubblicato sul proprio sito la nota n. 293/2021 in merito alle modalità di adempimento dell’obbligo di pubblicare gli emolumenti percepiti dagli organi sociali, dai dirigenti e dagli associati.

Di seguito i principali chiarimenti forniti.

Il Ministero con la nota in esame ha fornito chiarimenti in merito agli obblighi pubblicitari di cui all’art. 14, co. 2 del d.lgs. n. 117/2017.

Sul punto, il Ministero ha precisato che i dati sui compensi possono essere oggetto di pubblicazione anche in forma anonima, purché gli stessi vengano elaborati in conformità alle linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale, D.M. 4 luglio 2019. In tal senso, l’ente potrà pubblicare le informazioni sui compensi fornendo un’informazione valida per tutti i soggetti appartenenti ad una categoria (componenti organi sociali, dirigenti e A Pag. 2 CT associati).

Non è ammessa, invece, la pubblicazione del dato aggregato in quanto non consente di mettere a fuoco eventuali posizioni differenziate.

Il Ministero ha specificato, inoltre, che l’ente è tenuto ad indicare distintamente gli importi dovuti a titolo di retribuzione da quelli corrisposti come indennità particolare o rimborso spese.

Infine, è stato chiarito che non esistono dei format standard a cui l’ente possa far riferimento ma è prevista la possibilità dell’organo di controllo di adottarne uno ad hoc in base alla struttura dell’ente.

NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. **Natura delle dichiarazioni rese alla Guardia di Finanza ai fini dell'accertamento tributario nei confronti del contribuente: Cass. 592/2021**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza del 15 gennaio 2021, ha statuito che la dichiarazione resa dal contribuente alla Guardia di Finanza ed avente, nella specie, quale oggetto l'ammissione dell'esistenza di elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, assume, ai fini istruttori tributari, la natura di confessione stragiudiziale, di cui all'art. 2735 c.c., costituendo, pertanto, non già prova indiziaria, bensì diretta prova del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti del contribuente ha reso la dichiarazione medesima e non bisognevole, in quanto tale, di ulteriori riscontri.

Le dichiarazioni rese, invece, alla Guardia di Finanza da terzi soggetti assumono, sul piano probatorio, valenza indiziaria.

2. **Buona fede del contribuente ed applicazione delle sanzioni amministrative tributarie: Cass. n. 574/2021**

La buona fede rileva come causa di esclusione della responsabilità amministrativa quando sussistono elementi positivi idonei ad ingenerare nell'autore della violazione il convincimento della liceità della sua condotta e quando l'autore medesimo abbia fatto tutto quanto possibile per conformarsi al precetto di legge, onde nessun rimprovero possa essergli mosso, neppure sotto il profilo della negligenza omissiva.

3. **Contratto di *leasing* immobiliare ed utilizzo del *plafond*: Cass., n. 535/2021**

La Corte di Cassazione, con la pronuncia del 14 gennaio 2021, ha statuito che, comportando il contratto di leasing relativo a un fabbricato o a un'area fabbricabile il trasferimento all'utilizzatore della disponibilità economica dell'immobile ed essendo, pertanto, il contratto medesimo equiparabile all'acquisto di beni e non all'acquisizione di servizi, il regime di non imponibilità IVA derivante dall'utilizzo del *plafond*, da parte dell'esportatore abituale, non è applicabile, ai sensi dell'art. 8, co. 1 lett. c) del d.P.R. n. 633/1972.

Difatti, benché il Decreto succitato non regoli espressamente l'utilizzabilità o meno del *plafond* relativamente al canone di locazione finanziaria corrisposto per l'acquisizione di fabbricati o aree fabbricabili, tale lacuna è colmabile analogicamente: tenendo conto che l'utilizzatore effettua un investimento economico che, in quanto idoneo a fornire allo stesso, in modo analogo ad un proprietario, la disponibilità economica, con i connessi rischi, del bene oggetto del contratto, e che, pertanto, il leasing finanziario è equiparabile, secondo i principi di cui all'art. 14 Direttiva 2006/112/CEE, ad un acquisto derivante dalla cessione del bene, il contratto di leasing può legittimamente essere escluso dalle ipotesi di utilizzabilità del *plafond*.

Peraltro, i giudici di legittimità hanno osservato che la citata estensione analogica non è vietata, poiché le ragioni che escludono l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA per l'acquisto di beni immobili sono le stesse che inducono a non ammettere detto regime anche per il leasing immobiliare.

4. **Limiti alla deducibilità di spese per condono edilizio di edifici: Cass. n. 527/2021**

Le spese affrontate da una società per provvedere al condono edilizio di edifici di sua proprietà non possono essere qualificate come "costi sanzionatori", in quanto alla loro formazione concorrono anche oneri che non possono definirsi tali, come gli "oneri di urbanizzazione".

5. **Omesso versamento IVA ed autore della condotta penalmente rilevante: Cass. n. 1729/2021**

Il reato di omesso versamento IVA è un reato omissivo proprio che si consuma al momento della scadenza prevista dalla legge (termine per il versamento dell'acconto per l'anno successivo) sulla base della dichiarazione IVA.

L'autore della violazione è colui che, al momento della scadenza del termine per compiere il versamento, era il legale rappresentante della società, a nulla rilevando la circostanza che fosse diverso il soggetto che era legale rappresentante nel momento della nascita del debito.

6. Presunzioni tributarie e condotte penalmente rilevanti: Cass. pen. n. 1290/2021

Con la sentenza pubblicata in data 14 gennaio 2021, i Giudici di legittimità hanno statuito, in tema di reati tributari, che il giudice penale, ai fini della prova del reato, può fare legittimamente ricorso agli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza o dall'Ufficio finanziario, anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito, giacché l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che, secondo la disciplina tributaria, determinano presunzioni.

Il principio espresso trova, peraltro, applicazione a condizione che detti elementi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, non potendo gli stessi costituire fonte di prova della commissione dell'illecito, bensì come dati di fatto oggetto di libera valutazione ai fini probatori unitamente a distinti ed ulteriori elementi di riscontro ovvero in altre presunzioni gravi, precise e concordanti che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa.

7. Accise e potenziale violazione della Direttiva n. 2003/96: Corte di Giustizia, sent. 14 gennaio 2021, causa C-634/2019

Secondo quanto statuito dalla Corte di Giustizia, la riduzione, introdotta con legge regionale n. 47/1996, per i residenti dell'aliquota dell'accisa sulla benzina acquistata nel territorio della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia – secondo un sistema in cui i gestori delle stazioni di servizio concedono a detti residenti, in quanto consumatori finali, riduzioni sul prezzo dei carburanti e l'Amministrazione regionale rimborsa, poi, ai gestori delle stazioni un importo pari alle riduzioni concesse –, non comporta una violazione della Direttiva sulla tassazione dell'energia.

Invero, contravvenendo a quanto sostenuto dalla Commissione europea, ad opinione della quale il sistema descritto avrebbe stabilito una riduzione delle accise, sotto forma di rimborso dell'imposta versata, con conseguente cattivo funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia e distorsione della concorrenza, i Giudici hanno ritenuto non dimostrato, da parte della stessa Commissione, la circostanza che l'Italia abbia istituito una riduzione delle accise, sotto forma di rimborso dell'imposta versata, comportante il venir meno degli obblighi previsti dalla Direttiva n. 2003/96.

Difatti, ha statuito la Corte che, affinché si possa parlare di rimborso delle accise, è necessario che sussista un effettivo collegamento, quantomeno indiretto, tra gli importi rimborsati ai gestori delle stazioni di servizio (corrispondenti agli sconti di cui i residenti della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia beneficiano per l'acquisto dei carburanti) e le entrate derivanti dalla riscossione delle accise.

Ebbene, non avendo la Commissione dimostrato l'esistenza di un simile collegamento, la citata riduzione delle accise, sotto forma di rimborso dell'imposta versata, non costituisce una violazione del diritto europeo.

NOVITÀ IN TEMA DI START-UP, INDUSTRIA 4.0, MARCHI E BREVETTI

1. Poli europei di innovazione digitale, selezionati i progetti

Lo scorso mercoledì 16 gennaio 2021, il MiSE ha comunicato l'individuazione dei quarantacinque progetti nazionali che parteciperanno alla gara ristretta promossa dalla Commissione europea per l'istituzione della rete degli EDIH (*European Digital Innovation Hubs*).

Al fine di sostenere il processo di trasformazione digitale del sistema produttivo e della pubblica amministrazione, il processo di selezione era stato avviato lo scorso mese di settembre, a seguito della firma di un Protocollo d'Intesa tra i Ministri Stefano Patuanelli, Gaetano Manfredi e Paola Pisano.

La creazione di una rete europea di Poli di innovazione digitale è tesa a rafforzare la sinergia tra il mondo della ricerca e quello delle imprese. In particolare, l'Italia avrà l'occasione di supportare la

transizione digitale dell'industria attraverso un network composto da università, enti di ricerca e imprese da realizzare nell'ambito degli *European Digital Innovation Hub*.

In sintesi, i quarantacinque progetti inviati alla Commissione europea prevedono l'adozione delle principali tecnologie emergenti, quali l'Intelligenza artificiale, il Calcolo ad alte prestazioni e la *Cyber security*, in differenti settori quali, oltre alla manifattura 4.0, la salute, le scienze della vita, l'agroalimentare, l'aerospazio, l'industria creativa e le principali filiere del *made in Italy*.

2. Novità in materia di titoli professionali di consulente in proprietà industriale conseguiti all'estero

In attuazione di quanto previsto dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206, come modificato dal decreto legislativo 28 gennaio 2016, n. 15, sul riconoscimento delle qualifiche professionali estere, il Mise, e nello specifico l'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi, rende noto, che in data 18 gennaio 2021, è stato firmato il decreto direttoriale che disciplina le modalità di svolgimento della prova attitudinale ai fini del riconoscimento dei titoli professionali di consulente in proprietà industriale conseguiti all'estero.

NOVITÀ IN MATERIA DI DIGITAL TAX

1. Prot. n. 13185/2021: Modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali

Con il provvedimento 15 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali, in attuazione dei commi da 35 a 50 dell'articolo 1, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificati dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Il provvedimento, in particolare, al punto 1, fornisce alcune definizioni, utilizzate per l'applicazione della *digital tax*, come il termine "imposta" (lettera a), "soggetti passivi dell'imposta" (lettera b), "contenuto digitale" (lettera c), "gruppo" (lettera d), "soggetti passivi non residenti tenuti all'identificazione" (lettera e), "soggetti passivi stabiliti in uno Stato non collaborativo" (lettera f), "interfaccia digitale" e "interfaccia digitale multilaterale" (lettera g), "servizi digitali" (lettera h), "ricavi imponibili" (lettera i), "utente" (lettera j), "pubblicità mirata" (lettera k), "veicolazione" (lettera l), infine, "società designata" (lettera m).

Al punto 2, invece, viene definito l'ambito oggettivo dell'imposta istituita, la quale si applica alla fornitura dei servizi digitali. Parimenti, il provvedimento individua anche i casi di esclusione, sotto il profilo oggettivo, dell'imposta sui servizi digitali.

L'imposta, in via del tutto esemplificativa, non trova applicazione nel caso di la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale; nel caso di fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario; nonché quando la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale, in termini di ricavi realizzati, è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento.

Definito l'ambito oggettivo, il provvedimento individua altresì le modalità di determinazione della base imponibile e dell'imposta sui servizi digitali. Nel dettaglio, l'imposta sui servizi digitali è un'imposta pari al 3% dei ricavi derivanti da determinati servizi digitali realizzati da imprese di rilevanti dimensioni.

In particolare, l'imposta è dovuta da imprese, anche non residenti, con ricavi globali pari ad almeno 750 milioni di euro, sempreché le stesse abbiano conseguito almeno 5,5 milioni di euro di ricavi derivanti da determinati servizi digitali realizzati in Italia. Infatti, come stabilito dal punto 4, un ricavo è imponibile se l'utente del servizio digitale è localizzato nel territorio nello Stato.

Il punto 5, invece, mira a individuare le modalità di versamento dell'imposta. Più nello specifico, i soggetti passivi dell'imposta sono tenuti al versamento entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello in cui sono realizzati i ricavi imponibili.

L'imposta è, dunque, versata con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in attesa dei codici tributo per il versamento dell'imposta e delle istruzioni per la compilazione del modello di pagamento, che verranno precisati in un'altra occasione dall'Amministrazione finanziaria medesima.

Quanto agli adempimenti dichiarativi, questi sono indicati al punto 6, il quale impone che la dichiarazione sia presentata entro il 31 marzo dell'anno solare successivo a quello in cui sono realizzati i ricavi imponibili.

In sede di prima applicazione, come stabilito dal decreto legge 14 gennaio 2021, n. 3, l'imposta dovuta per le operazioni imponibili nell'anno 2020 è versata entro il 16 marzo 2021 e la relativa dichiarazione è presentata entro il 30 aprile 2021.

Con separato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, inoltre, è approvato il modello di dichiarazione dell'imposta sui servizi digitali con le relative istruzioni, in cui sono definiti gli adempimenti dichiarativi e le modalità di presentazione.

Con riguardo agli obblighi strumentali, invece, questi sono definiti dal punto 7 del provvedimento in commento.

Nello specifico, i soggetti passivi dell'imposta provvedono mediante il proprio codice fiscale rilasciato dall'Amministrazione finanziaria.

Diversamente, i soggetti passivi non residenti, non in possesso del codice fiscale, devono richiederne l'attribuzione all'Agenzia delle entrate, utilizzando i modelli già in uso per le persone fisiche e per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Ove i soggetti passivi sono stabiliti in uno Stato non collaborativo e non hanno una stabile organizzazione in Italia, inoltre, questi sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale individuato, tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Sono altresì previste le modalità di designazione di una società del gruppo ai fini dell'adempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento.

Nel punto 8 e nel punto 9, ancora, sono precisati gli obblighi contabili e la Responsabilità del soggetto residente appartenente ad un gruppo.

Infine, nel punto 10, sono definiti i rimborsi. Nel dettaglio, le eccedenze di versamento dell'imposta sono richieste tramite la dichiarazione. Tali rimborsi sono disposti con le modalità di cui al decreto del Ministero delle Finanze 22 novembre 2019.

Ove non sussista l'obbligo di presentazione della dichiarazione, il rimborso è richiesto tramite istanza da presentare, per i soggetti residenti, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate individuato in base al domicilio fiscale e, per i soggetti non residenti, all'indirizzo di posta elettronica dell'Agenzia delle entrate, Centro Operativo di Pescara, entrate.isd@agenziaentrate.it, entro il termine di decadenza di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Per i soggetti passivi non residenti, stabiliti in Stati non collaborativi e senza stabile organizzazione in Italia, l'istanza di rimborso deve essere presentata attraverso il rappresentante fiscale. Diversamente, nel caso di soggetti passivi dell'imposta appartenenti ad un gruppo, che si sono avvalsi della facoltà della designazione, la richiesta può essere presentata attraverso la società designata. Qualora il soggetto passivo dell'imposta non si avvalga più del rappresentante fiscale o della società designata che ha effettuato il versamento dell'imposta per suo conto, la richiesta di rimborso può essere presentata dal medesimo soggetto cui l'eccedenza d'imposta si riferisce, con le modalità previste nei punti precedenti.

ALTRE NOVITÀ

1. Risposta alla consulenza giuridica: Requisito dell'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente

Con la risposta alla consulenza giuridica n. 1 del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'articolo 17-bis, dal titolo «Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del c.d. *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera», del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

In particolare, il comma 1 del predetto articolo impone ai soggetti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, residenti nel territorio dello Stato ai fini delle imposte dirette, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa – tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma – di richiedere all'impresa appaltatrice

o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Ciò posto, tuttavia, non trova applicazione ove le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici consegnano al committente la certificazione, rilasciata dall'Agenzia dell'Entrate, con la quale si attesta la presenza dei requisiti richiesti alle lettere a) e b) del comma 5 dell'articolo in esame.

Sul punto, la Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020 ha fornito alcuni chiarimenti circa i presupposti di applicazione dell'art. 17-*bis*, fatte salve le cause di esonero al comma 5.

Nella specie, ai fini dell'applicazione del presente articolo, si richiede che sussistano le seguenti condizioni:

i) l'affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000;

ii) l'affidamento deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;

iii) i contratti devono essere caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera; la prestazione deve essere svolta presso le sedi di attività del committente; infine, deve esserci utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Al fine di comprendere se tale ultimo requisito sia stato soddisfatto anche nel caso oggetto della consulenza giuridica, l'Amministrazione finanziaria rimanda ad una valutazione degli effettivi beni strumentali utilizzati dal commissionario per lo svolgimento del lavoro.

Qualora i beni strumentali utilizzati per l'esecuzione dei servizi affidati non siano di proprietà del committente, né ad esso riconducibili in qualunque forma, non sussisterebbero i presupposti per l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997.

2. Risposta ad interpello n. 40 del 2021: identificazione delle società di partecipazione non finanziaria

La risposta ad interpello n. 40 del 2021 riguarda l'identificazione delle società di partecipazione non finanziaria.

Più nel dettaglio, l'Amministrazione finanziaria ha richiamato l'articolo 162-*bis* del T.U.I.R., modificato dall'art. 12 del D.lgs. n. 142 del 2018 in recepimento della Direttiva ATAD, che ha definito gli intermediari finanziari ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Questi, stante il dettato normativo, sono:

i) le società di partecipazione finanziaria, ovvero i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari;

ii) le società di partecipazione non finanziaria e assimilati, cioè i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari; i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico.

L'inclusione tra queste società appena richiamate è legata alla composizione del totale dell'attivo patrimoniale.

Più nel dettaglio:

i) l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti intermediari finanziari e altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate, sia superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate;

ii) l'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale.

Per valutare tale prevalenza, è necessario far riferimento ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso. La valutazione, inoltre, deve essere realizzata quando sia presentata la

dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che il bilancio cui fanno riferimento le disposizioni è quello relativo all'esercizio sociale coincidente con il periodo d'imposta oggetto della dichiarazione.

L'esercizio in via prevalente, pertanto, sussisterà solo quando l'attivo sarà costituito per un ammontare superiore al 50 per cento da partecipazioni in intermediari finanziari (ovvero, alternativamente, in soggetti diversi dagli intermediari finanziari), nonché da altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati.

Alla luce di quanto finora precisato, si ritiene che l'attività prevalente di assunzione di partecipazioni (ai sensi dell'articolo 162-*bis* del TUIR) sussista quando gli elementi summenzionati siano superiori al 50 per cento dell'attivo di stato patrimoniale, anche se le stesse voci riferite alle partecipazioni finanziarie e quelle concernenti le partecipazioni non finanziarie, prese distintamente, non siano prevalenti rispetto al totale dell'attivo di stato patrimoniale.

3. Risposta ad interpello n. 41 del 2021: utilizzo fondi rischi

L'Amministrazione finanziaria, con la risposta ad interpello n. 41 del 2021, ha fornito alcune indicazioni sull'utilizzo del fondo rischi.

Nel dettaglio, è stato richiamato l'art. 107, comma 4 del T.U.I.R., il quale dispone che non ammesse deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente considerati. Inoltre, è stato altresì richiamato il seguente articolo 109, comma 1, secondo alinea, il quale stabilisce che i ricavi, le spese e gli altri componenti, di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Dalla lettura di entrambi le norme, è possibile rilevare come gli accantonamenti a fondo, stanziati a bilancio quali passività di scadenza e ammontare incerti, sono fiscalmente deducibili solo quando l'onere diviene certo, anche nel suo ammontare.

In aggiunta a ciò, l'art. 88, comma 1, del T.U.I.R. definisce le sopravvenienze attive, soggette a tassazione, che ricomprendono i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Ne deriva che quando l'onere, la spesa o la perdita a fronte dei quali si è generato il componente reddituale non siano stati dedotti, la sopravvenienza o insussistenza attiva che si genera a fronte degli stessi non concorre a tassazione.

Di conseguenza, in linea con il divieto di doppia imposizione *ex art* 163 T.U.I.R., se la società incorporata (ai sensi dell'art. 107, comma 4, del T.U.I.R.) ha sterilizzato gli effetti delle somme accantonate mediante variazioni in aumento del reddito pari agli stanziamenti al fondo rischi, l'utilizzo dei fondi:

- i)* concorre alla formazione del reddito mediante una variazione in diminuzione per la quota dell'utilizzo relativa alla somma restituita all'ente locale sulla base di un accordo transattivo;
- ii)* non costituisce sopravvenienza attiva imponibile, ai sensi dell'articolo 88 del T.U.I.R., per la quota oggetto di stralcio, riguardante lo storno di componenti in precedenza non dedotti.

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo Cordiali saluti.

ENBIC - Studio ACTA