

CIRCOLARE n. 2 – Febbraio 2021

Vado Ligure, lì 4 marzo 2021

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. NORMATIVA	2
A.1. I.V.A.	2
A.1.1) Fatturazione automatica e PagoPA	2
A.1.2) Bollo su fattura elettronica	2
A.2. VARIE	3
A.2.1) Comunicazione spese scolastiche	3
A.2.2) Saggio di interesse per ritardati pagamenti	3
A.2.3) Comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria	4
A.2.4) Il decreto “Milleproroghe 2021”	4
B. PRASSI	6
B.1. I.V.A.	6
B.1.1) Brexit	6
B.1.2) Prestazioni di trasporto di passeggeri per vie d’acqua	6
B.1.3) Esenzione IVA per l’attività di formazione	6
B.1.4) Contributi erogati da PA	7
B.1.5) Aliquota IVA per le forniture di gas metano	7
B.1.6) Esercizio del diritto di detrazione dell’IVA	7
B.1.7) Cessione di beni strumentali tra affidatari del servizio di trasporto pubblico locale	8
B.1.8) Intrastat: indicazioni per gli acquisti dal Regno Unito	8
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D’IMPOSTA	8
B.2.1) Superbonus: interventi di una associazione sportiva dilettantistica	8
B.3. IRAP	8
B.3.1) IRAP per le Amministrazioni Pubbliche	8
B.4. VARIE	8
B.4.1) Contributi COVID erogati a professionisti e Co.Co.Co.	8
B.4.2) Gestione separata INPS	9
B.4.3) Monitoraggio sull’esecuzione dei contratti della PA	9
B.4.4) Buoni pasto in smart working	10
C. GIURISPRUDENZA	10
C.1. VARIE	10
C.1.1) Impugnazione dell’avviso bonario	10
SEZIONE II – FOCUS	11

SEZIONE I – NEWS

A. NORMATIVA

A.1.I.V.A.

A.1.1) Fatturazione automatica e PagoPA

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto che definisce le regole tecniche del servizio di fatturazione automatica. Il sistema di fatturazione automatica si applicherà alle transazioni effettuate presso POS o tramite applicazioni che consentono di effettuare bonifici o altri sistemi di pagamento presso punti vendita presenti sul territorio nazionale. Il sistema è facoltativo e presuppone che l'acquirente si registri sull'appIO, abbinando strumenti di pagamento e codice fiscale/partita IVA. **(Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per la Trasformazione Digitale – [Decreto 12 dicembre 2020](#) – G.U. n. 27 del 02-02-2021).** 

A.1.2) Bollo su fattura elettronica

In attuazione del DM 4 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha approvato le regole applicative e le specifiche tecniche per i controlli, i computi, i versamenti e la riscossione dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche.

Per le fatture elettroniche inviate tramite SdI, l'Agenzia delle entrate predispone due distinti elenchi, contenenti gli elementi identificativi, rispettivamente:

- a) delle fatture elettroniche emesse e inviate tramite SdI che riportano l'assolvimento dell'imposta di bollo (denominato Elenco A, non modificabile);
- b) delle fatture elettroniche riferite alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, emesse e inviate tramite SdI che non riportano l'assolvimento dell'imposta di bollo ma per le quali emerge tale obbligo (denominato Elenco B, modificabile) sulla base dei criteri soggettivi ed oggettivi descritti nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

Gli elenchi sono resi disponibili al cedente/prestatore, o al suo intermediario delegato, mediante un apposito servizio *web* all'interno dell'area riservata del portale Fatture e Corrispettivi

Il cedente/prestatore, o l'intermediario delegato, qualora ritenga che, in relazione ad una o più fatture riportate dall'Agenzia nell'Elenco B non risultino realizzati i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo, procede all'indicazione di tale informazione spuntando gli estremi delle singole fatture all'interno dell'Elenco B.

Il cedente/prestatore, o l'intermediario delegato, può inoltre integrare l'Elenco B con gli estremi identificativi delle fatture elettroniche per le quali, ancorché non individuate dall'Agenzia, risulta dovuta l'imposta.

Le modifiche all'Elenco B sono effettuate entro l'ultimo giorno del mese successivo alla chiusura del trimestre solare di riferimento.

Per le fatture elettroniche riferite alle operazioni effettuate nel secondo trimestre solare dell'anno e inviate tramite SdI nel medesimo periodo, le modifiche sono effettuate entro il 10 settembre dell'anno di riferimento

Sulla base dei dati delle fatture elettroniche indicate nell'Elenco A e nell'Elenco B eventualmente modificato, è calcolato ed evidenziato, nell'area riservata del portale Fatture e Corrispettivi del cedente/prestatore, l'importo dovuto a titolo di imposta di bollo entro il giorno 15 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre solare di riferimento. Detto termine è prorogato al 20 settembre per le fatture elettroniche relative alle operazioni effettuate nel secondo trimestre solare.

Nel caso in cui il pagamento venga eseguito oltre la scadenza prevista, il servizio *web* consente anche il pagamento di sanzioni e interessi da ravvedimento, calcolati automaticamente in base ai giorni di ritardo rispetto alla scadenza, alla misura della sanzione ridotta e al tasso legale degli interessi.

L'Agenzia delle entrate, in caso di omesso, carente o ritardato pagamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche calcolata secondo quanto sopra disposto, trasmette al contribuente una comunicazione elettronica al suo domicilio digitale registrato nell'elenco INIPEC. Il destinatario della comunicazione, anche per il tramite di un intermediario, può fornire, entro 30 giorni dal ricevimento della stessa, chiarimenti in merito ai pagamenti dovuti, anche tramite i servizi *online* offerti dall'Agenzia.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del Direttore n. 34958 del 4 febbraio 2021](#)). ↗

A.2. Varie

A.2.1) Comunicazione spese scolastiche

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato un provvedimento con il quale viene disciplinata la comunicazione all'anagrafe tributaria per via telematica dei dati relativi alle spese per la frequenza scolastica. Le scuole statali, le scuole paritarie private e degli enti locali (soggetti di cui all'articolo 1, Legge 10 marzo 2000, n. 62) devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate (facoltativamente per gli anni d'imposta 2020 e 2021) l'ammontare delle spese per istruzione scolastica sostenute dalle famiglie degli alunni con strumenti tracciabili. Si tratta, in particolare, di tasse scolastiche, contributi obbligatori, contributi volontari e erogazioni liberali deliberati dagli istituti scolastici ed erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici non deliberate dagli organi scolastici e finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica nonché all'ampliamento dell'offerta formativa.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del Direttore n. 39069/2021 del 9 febbraio 2021](#)). ↗

A.2.2) Saggio di interesse per ritardati pagamenti

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha comunicato e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2002 (come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 192/2012), il saggio di interesse di riferimento

a favore dei creditori per il ritardo nei pagamenti nelle transazioni commerciali: per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2021, il tasso d'interesse di riferimento è pari allo 0,00 per cento. Pertanto, nel periodo 01/01/2021-30/06/2021, si applicano gli interessi di mora nella misura dell'8,00% (**Ministero dell'Economia e delle Finanze – [Comunicato](#) – G.U. n. 29 del 04-02-2021**). [↗](#)

A.2.3) Comunicazioni al Sistema Tessera Sanitaria

Sono stati fissati i nuovi termini per l'invio dei dati delle spese sanitarie relative agli anni 2020 e 2021. In particolare:

- ⇒ le spese sostenute nell'anno 2020 vanno trasmesse entro il 8 febbraio 2021;
- ⇒ le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2021 vanno trasmesse entro il 31 luglio 2021;
- ⇒ le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2021 vanno trasmesse entro il 31 gennaio 2022.

Per le spese sostenute dal 1 ° gennaio 2022 l'invio va effettuato mensilmente ossia entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale.

(**Ministero dell'Economia e della Finanze – [Decreto 29 gennaio 2021](#) – G.U. n. 31 del 06-02-2021**). [↗](#)

A.2.4) Il decreto “Milleproroghe 2021”

Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione del 31 dicembre 2020, n. 183 concernente “*Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi, di realizzazione di collegamenti digitali, di esecuzione della decisione (UE, EURATOM) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, nonché in materia di recesso del Regno Unito dall'Unione europea. Proroga del termine per la conclusione dei lavori della Commissione parlamentare di inchiesta sui fatti accaduti presso la comunità “Il Forteto”*”. La legge accoglie anche disposizioni contenute nel D.L. 3/21 e nel D.L. 7/21. Ecco, in sintesi, i contenuti principali del provvedimento quali risultanti dalla versione finale del decreto convertito (in grassetto le modifiche apportate in sede di conversione):

sistemi informativi e smart working P.A. (articolo 1, comma 11): estesa a tutto il 2021 la possibilità per le amministrazioni aggiudicatrici di acquistare beni e servizi informatici (preferibilmente basati sul modello cloud software as a service), ma anche servizi di connettività, mediante procedura negoziata senza previa pubblicazione di un bando di gara;

fondo garanzia debiti commerciali (articolo 2, comma 4-quater): limitatamente all'esercizio 2021, le amministrazioni pubbliche qualora riscontrino, dalle proprie registrazioni contabili, pagamenti di fatture commerciali non comunicati alla PCC possono elaborare gli indicatori sulla base dei propri dati contabili includendo anche i pagamenti non comunicati, previa relativa verifica da parte del competente organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile;

locazioni passive (articolo 3, comma 2): prorogata anche per il 2021 la non applicazione dell'aggiornamento relativo alla variazione degli indici ISTAT, previsto

dalla normativa vigente, al canone dovuto dalle amministrazioni inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione se l'immobile è utilizzato per fini istituzionali;

vendita di beni tramite piattaforme digitali (articolo 3, comma 3): rinviata la decorrenza della web tax al 01.07.2021;

attività di riscossione delle entrate degli enti locali (articolo 3, comma 4): prorogato al 30 giugno 2021 il termine per l'adeguamento dei contratti in corso al 1° gennaio 2020;

sistema tessera sanitaria (articolo 3, comma 5): il termine del 01.01.2021 previsto dall'articolo 2, comma 6-quater, D.Lgs. n. 127/2015 per l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, è spostato al 01.01.2022;

approvazione bilanci (articolo 3, comma 6, lett. b): le disposizioni del decreto Cura Italia per l'approvazione dei bilanci si applicano alle assemblee tenute entro il 31 luglio 2021; conseguentemente, anche quest'anno è possibile fruire del maggior termine di 180 per l'approvazione del bilancio d'esercizio al 31/12/20

aggiornamento professionale dei revisori (articolo 3, comma 7): gli obblighi di aggiornamento professionale dei revisori legali dei conti relativi all'anno 2020 e all'anno 2021, di cui al D.Lgs. n. 39/2010, consistenti all'acquisizione di 20 crediti formativi in ciascun anno, di cui almeno 10 in materie caratterizzanti la revisione legale, si intendono eccezionalmente assolti se i crediti sono conseguiti entro il 31 dicembre 2022;

deposito bilanci (articolo 3-bis): Il tardivo deposito dei bilanci relativi all'esercizio 2019 delle aziende speciali e delle istituzioni previste dall'articolo 114, D.Lgs. n. 267/2000, presso la CCIAA non dà luogo a sanzioni a condizione che sia effettuato entro il 31 marzo 2021;

proroghe in materia di università e ricerca (articolo 6): disposte alcune proroghe in materia di università e ricerca. In particolare, gli obblighi di riduzione delle spese ICT (Information and Communication Technology) non si applicano alle università neanche per il 2021 (si applicano, invece, agli Enti Pubblici di Ricerca) al fine di permettere il regolare svolgimento delle lezioni a distanza. La predetta sospensione era già stata prevista per il 2020 dall'articolo 238, comma 6, D.L. n. 34/2020, in quel caso però anche per gli enti pubblici di ricerca;

termini correlati allo stato di emergenza (articolo 19): sono stati prorogati fino alla data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque non oltre il **30 aprile 2021**, i termini di cui all'allegato 1) al Decreto;

proroga di termini in materia tributaria (articolo 22-bis): sono stati sospesi diversi termini in materia tributaria tra i quali si segnala:

⇒ gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022.

⇒ proroga di 14 mesi dei termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento;

- ⇒ proroga al 28 febbraio 2021 del termine finale di scadenza dei versamenti, derivanti da cartelle di pagamento, nonché dagli avvisi esecutivi previsti dalla legge, relativi alle entrate tributarie e non tributarie;
- ⇒ differita al 28 febbraio 2021 la scadenza della sospensione degli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati dall'agente della riscossione e dagli altri soggetti titolati, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, pensione e trattamenti assimilati.

([Legge 26 febbraio 2021, n. 21](#) – G.U. n. 51 del 01-03-2021). ↗

B. PRASSI

B.1. I.V.A.

B.1.1) Brexit

I soggetti passivi stabiliti nel Regno Unico possono, per le operazioni rilevanti in Italia, avvalersi della nomina di un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter, D.P.R. n. 633/72, come già accade, oltreché per i Paesi UE, per i Paesi con i quali vi è un accordo per reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta-

(**Agenzia delle Entrate** – [Risoluzione n. 7/E dell'1 febbraio 2021](#)). ↗

B.1.2) Prestazioni di trasporto di passeggeri per vie d'acqua

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una risoluzione in risposta ad una serie di quesiti relativi al trattamento applicabile, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, alle prestazioni di trasporto di passeggeri per le vie d'acqua rese da imprese armatrici. In particolare, l'Agenzia ritiene che possano fruire dell'esenzione ex articolo 10, primo comma, n. 14), D.P.R. n. 633/72, solo le prestazioni di trasporto urbano rese mediante veicoli da piazza. Se, invece, sono eseguite mediante altri mezzi autorizzati si applica l'aliquota del 5% (Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), D.P.R. n. 633/72). Per le altre prestazioni di trasporto (non urbano) di persone e relativi bagagli al seguito si applica l'aliquota del 10% ai sensi del n. 127-novies, Tabella A, parte III, D.P.R. n. 633/72. Ciò vale anche per i trasporti turistici e nei casi in cui partenza e arrivo coincidono (andata e ritorno). Nel caso, invece, di prestazioni complesse, ossia quando al normale servizio di trasporto vengono fornite anche prestazioni ulteriori, solitamente aventi finalità/natura ricreativa (servizi di intrattenimento, ristoro, ecc.) con corrispettivo unitario, si applica l'aliquota ordinaria del 22% in quanto non può applicarsi il principio dell'accessorietà ai sensi dell'articolo 12, D.P.R. n. 633/72.

(**Agenzia delle Entrate** – [Risoluzione n. 8/E del 2 febbraio 2021](#)). ↗

B.1.3) Esenzione IVA per l'attività di formazione

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello di un soggetto che opera nel settore della formazione professionale con autorizzazione regionale ed applica l'esenzione ai sensi dell'articolo 10, n. 20), D.P.R. n. 633/72; l'istante chiede se sia possibile applicare l'esenzione ai fini IVA anche nei casi in cui l'attività è svolta in

una regione differente da quella che ha concesso l'accreditamento. L'Agenzia conferma l'esenzione nella Regione in cui ha ricevuto l'accreditamento ma non fuori dalla stessa poiché si tratta di materie per le quali non vi sono programmi formativi adottati su base nazionale.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 85 del 4 febbraio 2021](#)). ↗

B.1.4) Contributi erogati da PA

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello circa il trattamento IVA applicabile ai contributi erogati dal Ministero ai Comuni per ristorare dalle perdite di fatturato per Covid le imprese esecutrici il servizio di trasporto scolastico tenendo presente che i contributi spettanti sono calcolati, a cura di ciascun Comune interessato, come differenza tra l'importo del corrispettivo previsto contrattualmente e quanto corrisposto dal Comune all'impresa a seguito delle minori prestazioni del servizio in ragione dell'emergenza epidemiologica. Secondo l'Agenzia l'erogazione avviene senza alcuna controprestazione da parte delle imprese di trasporto ed ha natura di indennizzo: ne consegue l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA ex articolo 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/72.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 95 dell'8 febbraio 2021](#)). ↗

B.1.5) Aliquota IVA per le forniture di gas metano

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello di una Azienda Ospedaliera che richiede quale aliquota IVA sia applicabile alla fornitura di gas metano per alimentare due impianti per la produzione di energia elettrica ad uso esclusivo di due ospedali. L'Azienda, inoltre, risulta essere assegnataria di due licenze di officina elettrica da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. L'Agenzia ritiene applicabile l'aliquota IVA del 10% ai sensi del n. 103) della Tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. n. 633/72.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 105 del 15 febbraio 2021](#)). ↗

B.1.6) Esercizio del diritto di detrazione dell'IVA

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello di un Comune che emette fattura ai Consorzi di filiera per il conferimento dei rifiuti da raccolta differenziata e che chiede se possa detrarre l'Iva addebitata dalla società affidataria per il servizio di "raccolta differenziata" dei rifiuti riciclabili in quanto relativa ad operazioni di acquisto rientranti nell'ambito dell'attività commerciale di cessione dei rifiuti a favore dei Consorzi. L'Agenzia è concorde con la possibilità di detrarre, in linea di principio, una quota parte anche dell'Iva addebitata dalla società appaltatrice del servizio di raccolta differenziata e relativa a quei rifiuti urbani oggetto dell'attività commerciale in argomento. Sottolinea, però, che la distinzione fra acquisti commerciali, acquisti istituzionali ed acquisti promiscui deve avvenire sulla base del criterio di effettiva afferenza ed utilità dei vari costi per la realizzazione di attività produttive di beni e servizi. Per poter determinare, quindi, l'imposta effettivamente detraibile è necessario utilizzare criteri oggettivi di imputazione dei costi all'attività commerciale, attraverso un esame specifico dei costi.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 107 del 15 febbraio 2021](#)). 

B.1.7) Cessione di beni strumentali tra affidatari del servizio di trasporto pubblico locale

La cessione di beni strumentali dai Gestori Uscenti al Gestore Entrante, affidatario del servizio di Trasporto Pubblico Locale, è soggetta ad IVA in quanto non si figura come cessione d'azienda bensì come cessione di singoli beni.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 108 del 15 febbraio 2021](#)). 

B.1.8) Intrastat: indicazioni per gli acquisti dal Regno Unito

L'Agenzia delle Dogane ha pubblicato una serie di risposte con le indicazioni da seguire in caso di acquisti e cessioni di beni nonché prestazioni di servizi dal Regno Unito a ridosso tra il vecchio e il nuovo anno.

(Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli – [FAQ](#)). 

B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

B.2.1) Superbonus: interventi di una associazione sportiva dilettantistica

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello di una associazione sportiva dilettantistica circa la possibilità di usufruire del superbonus per gli interventi realizzati negli spogliatoi dell'immobile affidato in gestione da un Comune sulla base di una convenzione. L'Agenzia risponde affermativamente in quanto, nel caso specifico, dalla convenzione emerge che l'Associazione ha la disponibilità giuridica e materiale del bene.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 114 del 16 febbraio 2021](#)). 

B.3. IRAP

B.3.1) IRAP per le Amministrazioni Pubbliche

Il Dipartimento delle Finanze ha chiarito che l'aliquota IRAP dell'8,50%, prevista per le Amministrazioni Pubbliche, è stabilita dalla legge e non è manovrabile dalle singole Regioni né subisce le maggiorazioni automatiche previste nei casi di deficit sanitari regionali.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione n. 1/DF del 17 febbraio 2021](#)). 

B.4. Varie

B.4.1) Contributi COVID erogati a professionisti e Co.Co.Co.

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di interpello di una Regione che chiede se i bonus tantum erogati a professionisti e Co.Co.Co. rilevino fiscalmente ai fini Irpef e, pertanto, se siano da assoggettare a ritenuta d'acconto. In particolare, l'articolo 10-bis, D.L. n. 137/2020, ne dispone la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro autonomo (oltreché d'impresa), da chiunque essi siano erogati. Pertanto ai contributi erogati dalla Regione istante ai titolari di partita IVA non va

operata la ritenuta IRPEF. L'Agenda delle Entrate ritiene applicabile il citato articolo 10-bis anche ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, in quanto la norma ricomprende i rapporti di lavoro autonomo oltreché quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 84 del 3 febbraio 2021](#)). ↗

B.4.2) Gestione separata INPS

Fissato il massimale 2021 in euro 103.055,00 e confermate le seguenti aliquote:

Collaboratori e figure assimilate

Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali è prevista la contribuzione aggiuntiva Dis-Coll	34,23% (33,00 IVS + 0,72 + 0,51 aliquote aggiuntive)
Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali non è prevista la contribuzione aggiuntiva Dis-Coll	33,72% (33,00 IVS + 0,72 aliquota aggiuntiva)
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24%

Professionisti

Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie	25,98% (25,00 IVS + 0,72 aliquota aggiuntiva + 0,26 Iscro)
Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria	24%

(INPS – [Circolare n. 12 del 5 febbraio 2021](#)). ↗

B.4.3) Monitoraggio sull'esecuzione dei contratti della PA

E' stata pubblicata a febbraio dall'AgID una circolare riguardante criteri e modalità per il monitoraggio sull'esecuzione dei contratti ai sensi dell'art.14 bis, comma 2, lettera h), D.Lgs. n. 82/2005, come modificato dal D.Lgs. n. 76/2020. I temi trattati nel provvedimento sono:

- ⇒ definizioni, riferimenti normativi ed elenco degli allegati;
- ⇒ ambito di applicazione del monitoraggio;
- ⇒ ruoli e responsabilità delle attività di monitoraggio;
- ⇒ modalità di svolgimento del monitoraggio dei contratti;
- ⇒ adempimenti dovuti all'Agenda per il monitoraggio dei contratti;
- ⇒ azioni di verifica svolte da AgID;
- ⇒ elenco dei responsabili del monitoraggio;
- ⇒ supporto alle attività di monitoraggio da parte di società esterna;
- ⇒ responsabilità dell'amministrazione relativamente alle attività di monitoraggio dei contratti;
- ⇒ validità e primi adempimenti.

(Agenzia per l'Italia Digitale – [Circolare n. 1 del 20 gennaio 2021](#)). ↗

B.4.4) Buoni pasto in smart working

Secondo l’Agenzia delle Entrate è applicabile l’articolo 51, comma 2, lettera c), D.P.R. n. 917/86, indipendentemente dall’orario di lavoro e dalla modalità di svolgimento dello stesso. Pertanto, anche in caso di buoni pasto erogati a lavoratori dipendenti che svolgono l’attività lavorativa in modalità di lavoro agile, non verrà operata la ritenuta IRPEF sul valore dei buoni pasto fino a euro 4, se cartacei, ovvero euro 8, se elettronici.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 123 del 22 febbraio 2021](#)). 

C. GIURISPRUDENZA

C.1. Varie

C.1.1) Impugnazione dell’avviso bonario

La Corte di Cassazione ha ritenuto che la comunicazione di irregolarità trasmessa dall’Agenzia delle Entrate in esito al controllo automatizzato (articolo 36-bis, D.P.R. n. 600/73) è un atto autonomamente impugnabile in quanto provvedimento che contiene una compiuta pretesa impositiva. I giudici hanno ritenuto che l’elenco degli atti impugnabili, pur tassativo, va interpretato in senso estensivo al fine di rispettare i principi costituzionali di tutela del contribuente e buon andamento della PA. Per i giudici è facoltà, e non obbligo, del contribuente ricorrere al giudice tributario per tutti gli atti adottati dall’Agenzia delle Entrate contenenti una definita pretesa tributaria. L’impugnazione, però, non sospende l’iter amministrativo e quindi può essere formato il ruolo ed emessa la cartella esattoriale, la quale è autonomamente impugnabile (si incardinano, così, due distinti processi).

(Corte di Cassazione, ordinanza n. 3466 depositata l’11 febbraio 2021). 

SEZIONE II – FOCUS

La formazione on line e le regole di esenzione

La distinzione tra prestazioni di servizi di formazione a distanza e servizi forniti per via elettronica costituisce un tema di notevole rilevanza in ordine ad una pluralità di aspetti sotto il profilo Iva sia per quando riguarda la definizione delle regole sulla territorialità sia anche per l'applicabilità o meno dei diversi regimi di esenzione.

La normativa di riferimento è costituita dal Regolamento UE 15 marzo 2011, n. 282 ed in particolare dalla definizione della fattispecie dei “servizi prestati tramite mezzi elettronici”. Essi, ai sensi dell'art. 7 comma 1 del Regolamento, *“comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione”*.

Il comma 2 dello stesso art. 7, in termini di definizione positiva, elenca specificamente una serie di operazioni che rientrano nel concetto di servizi prestati tramite mezzi elettronici, rinviando altresì ad una ulteriormente specifica elencazione, di natura tassativa, contenuta nell'allegato I al Regolamento.

Rientrano in tale elencazione, ad esempio, la fornitura di prodotti digitali in generale, i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda su una rete elettronica, l'accesso o scaricamento di fotografie e immagini, il contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche, l'abbonamento a giornali o riviste on line.

Rientrano in tale elenco (vedasi punto 5 dell'Allegato I), per quanto specificamente rileva ai fini della presente analisi, le seguenti due tipologie di attività:

a) Tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;

b) libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

Ogni tipologia di servizio che, pur reso per il tramite della rete, non possa essere ricompresa nella predetta elencazione, non può fruire delle disposizioni Iva che fanno riferimento ai servizi elettronici. Ciò a prescindere dal fatto che lo stesso art. 7 co. 3 del Regolamento contenga poi una ulteriore elencazione di servizi che vengono esplicitamente esclusi. Tra questi ritroviamo, alla lettera j), “i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto”. Si segnala altresì, ancorchè di minor rilevanza ai fini della presente analisi l'esclusione dalla nozione di servizi elettronici contenuta nella lettera o) dello stesso comma 3: i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta.

E' quindi evidente che la prima fase dell'analisi in ordine al trattamento Iva dei servizi di formazione resi tramite la rete Internet deve essere incentrata sulla definizione della natura della prestazione quale servizio ricompreso ovvero escluso dal novero dei servizi prestati tramite strumenti elettronici secondo l'accezione del Regolamento UE sopra esposta.

L'elemento chiave è costituito dall'esistenza o meno di possibilità di interazione fra docente e discenti.

L'interazione sussiste ogniqualvolta sia possibile per i discenti intervenire direttamente durante l'esposizione o a margine di essa, mediante voce/video ma anche semplicemente con lo strumento della "chat". Si ritiene sia configurata interazione anche nei casi in cui, pur in assenza di interazione concomitante, sia possibile formulare quesiti sui temi trattati ed averne riscontro in adiacenza con lo svolgimento della lezione.

Al contrario, non vi è interazione nel caso di lezioni video-registrate che vengono acquistate e fruite senza possibilità di interventi da parte del fruitore o comunque con intervento umano assai limitato, non funzionale ad una effettiva interazione. In particolare, si ritiene non possa configurarsi interazione nelle casistiche in cui l'intervento umano sia costituito esclusivamente dal fatto che esistono, all'interno della lezione, step che necessitano di conferma o risposta dell'utente ai fini di una prosecuzione automatica. Anche il test di valutazione con correzione automatizzata non integra elemento sufficiente per configurare l'esclusione dal concetto di servizio elettronico; tale conclusione appare supportata dalla previsione di cui alla lett. b) del

punto 5) dell'Allegato I all'art. 7 del Regolamento 282/11, nella misura in cui comprende nei servizi elettronici la fattispecie degli esercizi completati dagli studenti on line e valutati automaticamente.

Criticità

I convegni on line

Nel caso di convegni/congressi/seminari realizzati mediante le modalità tradizionali con la presenza fisica in un luogo unico, la classificazione della prestazione è quella di “accesso” a manifestazione scientifica con la conseguente applicazione delle regole di territorialità di cui all'art. 7-quinquies. Tale situazione si verifica infatti nel caso in cui vi sia accesso fisico in un luogo ove si svolge una manifestazione. Nel caso del convegno, corso, seminario realizzato per il tramite di piattaforme digitali non vi è un luogo fisico cui i partecipanti accedono e quindi non trova applicazione l'art. 7-quinquies. Peraltro, in situazioni siffatte, ben potrebbe esservi una pluralità di relatori fisicamente presenti in luoghi e Paesi diversi.

A fronte di ciò, siamo in presenza di servizi di formazione cui si applica la regola generale dell'art. 7-ter, con conseguente territorialità Iva legata alla soggettività del committente, se questi è un soggetto “business”. Nel caso di committente italiano in possesso di identificativo Iva ed iscrizione VIES, si applicheranno quindi le regole Iva italiane, ivi comprese le e norme in materia di esenzione di cui si dirà nella sezione “Procedura”.

Peraltro, con riferimento all'esenzione di cui all'art. 14 co. 10 della L. 537/93 riservata ai versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione destinati al personale, si segnalano talune criticità, le quali si riferiscono sostanzialmente a due distinti profili: da un lato il concetto di "esecuzione di corsi", dall'altro il concetto di "personale"-

Per quanto riguarda il concetto di "esecuzione di corsi" non vi sono particolari dubbi nelle casistiche in cui l'ente affidi ad un soggetto terzo la realizzazione di un corso di formazione o di un convegno o seminario, semprechè destinato al personale dipendente dell'ente. Le problematiche sorgono invece nei casi in cui l'ente pubblico svolga attività di formazione "in house" rivolgendosi a società di formazione o a docenti singoli per la parte scientifica. L'Agenzia, con la ormai datata ma non smentita risoluzione 84/E/03, aveva negato l'esenzione per le docenze nel caso di corsi organizzati autonomamente da un ente pubblico, considerando le stesse prestazioni di servizi (alla stregua delle utenze) e non "esecuzione di corsi". Certamente, tale linea interpretativa deve essere confrontata con l'oggetto della prestazione: la mera docenza non può fruire dell'esenzione, mentre potrebbe fruirne una attività composta di programmazione, realizzazione materiale, docenza, verifica dell'apprendimento, a prescindere dal fatto che la stessa sia resa da una società di formazione o da un professionista che sia anche il docente.

Seconda tematica di non univoca interpretazione è costituita dal concetto di "personale" ed in particolare se debba trattarsi esclusivamente di personale dipendente o se l'esenzione possa essere applicata anche in caso di partecipazione da

parte di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Sul punto, in assenza di posizioni da parte della Direzione Centrale, le varie DRE non sono sempre state univoche, seppur esprimendosi su casistiche parzialmente differenti tra loro. Quale posizione maggiormente rappresentativa ed aderente alla lettera della norma ed al concetto di “personale”, si segnala la risposta ad interpello con cui la DRE Lombardia (n. 904-1109/2018) ha negato l’esenzione per le quote di partecipazione relativi a borsisti, assegnisti e studenti di un Ateneo.

Procedura

Formazione e servizi elettronici : imponibilità o esenzione

Una volta configurata la fattispecie della formazione, due sono sostanzialmente le situazioni per le quali la normativa prevede l’applicabilità del regime di esenzione di cui all’art. 10 del Dpr 633/72: da un lato sono previste esenzioni legate al soggetto che eroga la formazione (art. 10 n. 20 del Dpr 633/72), dall’altro sono previste esenzioni legate al soggetto che fruisce della formazione (art. 14 co. 10 della L. 537/93).

Il regime di esenzione legato al soggetto erogatore della formazione è ulteriormente subordinato alla presenza di specifici requisiti oggettivi e soggettivi, definiti dallo stesso articolo 10, comma 1, numero 20) del Dpr 633/1972 - come integrato dall’articolo 32 del Dl 124/2019, in recepimento dell’articolo 132, paragrafo 1, lettera i) della Direttiva 2006/112/Ce.

Dall'altro lato, ai sensi dell'art. 14 co. 10 della L. 537/93 sono esenti dall'Iva, ai sensi dell'articolo 10 del Dpr 633/1972, i “versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale”.

Le disposizioni in ordine al regime di esenzione valgono anche in riferimento all'attività di formazione on-line, tramite mezzo elettronico, che potrà, sulla scorta delle disposizioni citate, risultare esente da Iva o imponibile ad aliquota ordinaria. Per esempio le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale mediante un collegamento a mezzo piattaforma a favore dello studente potranno rientrare nelle attività che danno luogo a operazioni esenti da Iva in base all'articolo 10 del Dpr 633/1972, ferma la sussistenza del requisito soggettivo in capo al predetto insegnante.

Al contrario, nel caso in cui le attività di formazione vengano qualificate come “servizio prestato tramite strumenti elettronici” ai sensi dell'art. 7 del Regolamento UE 282/11, occorrerà sempre applicare il regime ordinario di imponibilità per il rispetto dell'articolo 98 della Direttiva 2006/112/CE, che non consente agli Stati membri di applicare aliquote ridotte e regimi di esenzione ai servizi forniti per via elettronica. [↗](#)