

CIRCOLARE n. 8 – Agosto 2021

Vado Ligure, lì 3 settembre 2021

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. NORMATIVA	2
A.1. I.V.A.	2
A.1.1) Fattura elettronica verso soggetti residenti a San Marino	2
A.2. VARIE	2
A.2.1) Assegno temporaneo per figli minori	2
A.2.2) Il “Decreto assunzioni” per l’attuazione del PNRR	3
B. PRASSI	4
B.1. I.V.A.	4
B.1.1) Servizi di formazione professionali	4
B.1.2) Accordi di collaborazione ex articolo 15 D.Lgs. n. 241/1990 – 1	5
B.1.3) Accordi di collaborazione ex articolo 15 D.Lgs. n. 241/1990 – 2	7
B.1.4) Autofattura in regime di split payment	7
B.1.5) Note di variazione: chiarimenti	8
B.1.6) Prestazioni di servizi connesse ai vaccini: esenzione	8
B.1.7) Fatture elettroniche e imposta di bollo	8
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D’IMPOSTA	8
B.2.1) Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti	8
B.2.2) Proroga dei versamenti al 15 settembre	9
SEZIONE II – FOCUS	10

SEZIONE I – NEWS

A. NORMATIVA

A.1.I.V.A.

A.1.1) **Fattura elettronica verso soggetti residenti a San Marino**

L’Agenzia delle Entrate ha definito le regole tecniche per l’emissione e ricezione delle fatture elettroniche a mezzo SdI, obbligatorie per i beni e facoltative per i servizi (in quest’ultimo caso è necessario che gli operatori economici di San Marino abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino).

Per le cessioni di beni, attraverso l’apposita area del sito dell’Agenzia delle Entrate, l’operatore italiano può visualizzare, oltre ai dati fiscali delle fatture elettroniche emesse e ricevute relative agli scambi con San Marino, anche l’informazione sull’esito dei controlli effettuati dall’Ufficio Tributario di San Marino e, in caso di esito negativo, deve assoggettare ad IVA la cessione con nota di debito ex articolo 26, comma 1, D.P.R. n. 633/72.

In caso di acquisto di beni da San Marino assoggettati ad IVA italiana, la visualizzazione dell’esito positivo del controllo è la condizione per poter detrarre l’IVA.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del Direttore n. 211273 del 5 agosto 2021](#)). 

A.2.Varie

A.2.1) **Assegno temporaneo per figli minori**

Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione del Decreto Legge 8 giugno 2021, n. 79 concernente “*Misure urgenti in materia di assegno temporaneo per figli minori*”. Si riportano, in sintesi, i contenuti principali del provvedimento che non ha subito rilevanti modifiche in sede di conversione:

assegno temporaneo per i figli minori (articolo da 1 a 4): a decorrere dal 1° luglio 2021 e fino al 31 dicembre 2021, è riconosciuto un assegno temporaneo su base mensile ai nuclei familiari che non abbiano diritto all’assegno per il nucleo familiare. Al momento della presentazione della domanda, e per tutta la durata del beneficio, è necessario possedere congiuntamente i seguenti requisiti:

- ⇒ essere cittadino italiano o di uno Stato membro dell’Unione europea, o suo familiare, titolare del diritto di soggiorno o del diritto di soggiorno permanente, ovvero essere cittadino di uno Stato non appartenente all’Unione europea in possesso del permesso di soggiorno UE per soggiornanti di lungo periodo o del permesso di soggiorno per motivi di lavoro o di ricerca di durata almeno semestrale;
- ⇒ essere soggetto al pagamento dell’imposta sul reddito in Italia;

- ⇒ essere domiciliato e residente in Italia e avere i figli a carico sino al compimento del diciottesimo anno d'età;
- ⇒ essere residente in Italia da almeno due anni, anche non continuativi, ovvero essere titolare di un contratto di lavoro a tempo indeterminato o a tempo determinato di durata almeno semestrale;
- ⇒ essere in possesso di un indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) in corso di validità.

La domanda è presentata in modalità telematica all'INPS.

assegni per il nucleo familiare (articolo 5): a decorrere dal 1 ° luglio 2021 e fino al 31 dicembre 2021 è riconosciuta una maggiorazione di euro 37,5 per ciascun figlio, per i nuclei familiari fino a due figli, e di euro 55 per ciascun figlio, per i nuclei familiari di almeno tre figli.

[\(Legge 30 luglio 2021, n. 112 – G.U. n. 188 del 07-08-2021\)](#). 

A.2.2) Il “Decreto assunzioni” per l’attuazione del PNRR

Publicata sulla Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione del Decreto Legge 9 giugno 2021, n. 80 concernente “*Misure urgenti per il rafforzamento della capacità amministrativa delle pubbliche amministrazioni funzionali all'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per l'efficienza della giustizia*”. 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):

modalità speciali per il reclutamento del personale e il conferimento di incarichi professionali per l'attuazione del PNRR da parte delle amministrazioni pubbliche (articolo 1): le spese per il reclutamento di personale specificamente destinato a realizzare progetti PNRR di cui hanno diretta titolarità di attuazione sono escluse dai limiti di spesa di cui all'articolo 9, comma 28, D.L. n. 78/2010. Devono essere spese comprese nel quadro economico e sono escluse nei limiti degli importi in esso indicate. I contratti di lavoro a tempo determinato e i contratti di collaborazione di cui al presente articolo possono essere stipulati per un periodo complessivo anche superiore a trentasei mesi, ma non eccedente la durata di attuazione dei progetti di competenza delle singole amministrazioni e comunque non oltre il 31 dicembre 2026 e possono essere rinnovati o prorogati, anche per una durata diversa da quella iniziale, per non più di una volta. Il Dipartimento della Funzione Pubblica, a tali fini, istituisce un portale con i seguenti elenchi:

a) **professionisti come definiti ai sensi dell'art. 1 della Legge n. 4/2013, in possesso dell'attestazione di qualità e di qualificazione professionale dei servizi del MISE o in possesso di certificazione in conformità alla norma tecnica UNI ai sensi dell'art. 9 della Legge n. 4/2013**, ed esperti per il conferimento incarichi di collaborazione con contratto di lavoro autonomo di cui all'articolo 7, comma 6, D.Lgs. n. 165/2001;

b) personale in possesso di un'alta specializzazione per l'assunzione con contratto di lavoro a tempo determinato.

misure per il reclutamento di personale da parte del Ministero della Cultura (articolo 1 bis): prevista la possibilità di assunzione di un contingente di 250 unità di personale con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. Nelle more dello svolgimento delle procedure di reclutamento di Personale, al fine di assicurare il funzionamento degli Archivi di Stato e delle Soprintendenze archivistiche e di consentire l'attuazione degli interventi previsti nel PNRR, il Ministero della cultura può autorizzare incarichi di collaborazione a esperti archivisti ai sensi dell'art. 7, comma 6, D.Lgs. n. 165/2001, per la durata massima di ventiquattro mesi;

misure per la valorizzazione del personale e per il riconoscimento del merito (articolo 3): sono state apportate numerose modifiche al D.Lgs. n. 165/2001 al fine di migliorare la valorizzazione del personale dipendente;

piano integrato di attività e organizzazione (articolo 6): le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001 (con esclusione delle scuole di ogni ordine e grado e delle istituzioni educative), con più di cinquanta dipendenti, devono adottare entro il 31 dicembre 2021 adottano il Piano integrato di attività e organizzazione;

reclutamento di personale nelle amministrazioni assegnatarie di Progetti (articolo 7, comma 4): prevista la possibilità di avvalersi di esperti di comprovata specializzazione professionale cui conferire incarichi ex articolo 7, comma 6, D.Lgs. n. 165/2001 (con un compenso massimo di euro 50.000 lordi annui per singolo incarico) per la realizzazione delle attività di coordinamento istituzionale, gestione, attuazione, monitoraggio e controllo del PNRR, per gli anni dal 2021 al 2026;

conferimento di incarichi di collaborazione per il supporto ai procedimenti amministrativi connessi all'attuazione del PNRR (articolo 9): stanziare le risorse dal 2021 al 2024 per il conferimento, da parte di regioni ed enti locali, di incarichi di collaborazione a professionisti ed esperti per il supporto nella gestione delle procedure complesse per l'attuazione del PNRR e tenendo conto del relativo livello di coinvolgimento nei procedimenti amministrativi connessi all'attuazione del PNRR stesso.

[\(Legge 6 agosto 2021, n. 113 – G.U. n. 188 del 07-08-2021 – Suppl. Ordinario n. 28\).](#) 

B. PRASSI

B.1.I.V.A.

B.1.1) Servizi di formazione professionali

Il tema riguarda l'applicabilità del regime di esenzione IVA art. 10 n. 20) ai servizi di formazione professionale finanziati dal Fondo X, sottoposto alla vigilanza dell'Agenzia nazionale Politiche Attive del Lavoro (in precedenza, del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali), erogati da una società (i.e. Ente di formazione) accreditata presso il medesimo fondo.

L'Agenzia richiama preliminarmente i principi vigenti in tema di esenzione per i servizi di formazione professionale. In primo luogo, il riconoscimento deve riguardare specificamente il corso educativo, didattico o di formazione che l'organismo intende realizzare; il requisito del riconoscimento pubblico può essere considerato soddisfatto anche nel caso di finanziamento del progetto didattico o formativo da parte dell'ente pubblico, costituendo, in sostanza, detto finanziamento, un riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere, pur dovendosi ritenere in tal caso l'esenzione limitata all'attività didattica o formativa specificatamente approvata e finanziata dall'ente pubblico e non riflettendosi sulla complessiva attività svolta dall'ente finanziato.

Nel caso specifico, l'accreditamento viene richiesto dall'Ente di Formazione che intende svolgere il ruolo di soggetto attuatore nei progetti formativi finanziati dal Fondo, con la responsabilità delle funzioni di «direzione e coordinamento» dei corsi che sono a titolo gratuito e non prevedono quote di alcun genere a carico dei partecipanti. Dall'esame del *Vademecum* del Fondo emerge che lo stesso non si limita al riconoscimento delle società di formazione, attraverso l'accreditamento di tali enti, ma compie anche un controllo sostanziale su singoli corsi.

Con riferimento alla natura giuridica dei fondi paritetici interprofessionali, che presentano forti analogie con il Fondo in argomento, il Consiglio di Stato con la sentenza del 15 settembre 2015, n. 4304, ha precisato che i contributi obbligatori dovuti ai suddetti fondi non possono essere assimilati ai «contributi degli associati» di cui all'articolo 37 del codice civile, ma rappresentano una prestazione patrimoniale imposta ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione. Ciò è, pertanto, secondo il Consiglio di Stato, un elemento idoneo ad avvalorare la natura pubblica dei contributi che affluiscono ai fondi.

Tenendo presente le considerazioni sopra esposte, AdE ritiene che ai corsi di formazione professionale svolti dagli enti accreditati e finanziati dal Fondo X con risorse aventi natura pubblica, su richiesta delle Agenzie per il lavoro, debba applicarsi l'esenzione da IVA prevista dall'articolo 10, primo comma, n. 20) del d.P.R. n. 633 del 1972. Ritiene integrato, infatti, il requisito del «riconoscimento» in quanto, nel caso di specie, in base alla circolare n. 22 del 2008, sono presenti sia l'accreditamento presso un ente, avente marcati indici di pubblicità, sottoposto alla vigilanza dell'ANPAL, sia il finanziamento con risorse aventi natura pubblica effettuati dal Fondo nei confronti degli Enti di formazione.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 52 del 3 agosto 2021](#)). ↗

B.1.2) Accordi di collaborazione ex articolo 15 D.Lgs. n. 241/1990 – 1

Il caso: L'istante è una spa pubblica. Essa ritiene che sussista un dubbio interpretativo con riferimento all'assoggettabilità ad IVA dell'attività svolta, poiché la configurazione societaria potrebbe far propendere per un'applicazione dell'IVA a prescindere dall'attività effettivamente svolta e quindi, anche per la fattispecie riportata, per attività che non prevedono alcuna remunerazione in quanto svolte nell'ambito di un accordo di collaborazione ex art. 15 della legge n. 241/1990.

Tale eventuale interpretazione porterebbe quindi, per attrazione, la presunzione della tipologia giuridica della società nella conseguente applicazione della commercialità e della prestazione di servizio a tutte le attività svolte dalla S.p.A., determinando l'applicazione del regime IVA di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La risposta : l'Agenzia richiama preliminarmente la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo la quale una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi del citato articolo 2, paragrafo 1, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, *"soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (...); ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico"* (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, e giurisprudenza ivi citata).

Al fine di accertare se i contributi di cui trattasi costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli "interessi delle parti".

Nella fattispecie in esame, l'Istante dichiara di aver stipulato con Beta un accordo di cooperazione (cd. Cooperazione orizzontale) tra pubbliche amministrazioni, disciplinato dall'art. 15 della legge n. 241 del 1990.

L'accordo, per normativa comunitaria (articolo 12, par. 4 della Direttiva 24/2014/UE) e nazionale (articolo 5, comma 6, del codice dei contratti pubblici di cui al d.lgs. n. 50 del 2016), oltrechè per prassi giurisprudenziale (cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 9 giugno 2009, causa C-480/06 e parere Consiglio di Stato sez. II del 22 aprile 2015, n. 1178) deve basarsi su una convergenza di interessi rientranti, in ogni caso, tra le finalità istituzionali delle amministrazioni pubbliche collaboranti.

A prescindere dalla riconducibilità o meno del Protocollo d'Intesa e del relativo Atto allo schema tipico di un accordo ex articolo 15 della legge n. 241 del 1990 (circostanza che non attiene alle prerogative della Agenzia in questa sede), ai fini della corretta qualificazione fiscale della somma AdE piuttosto evidenza che nell'ambito dell'Atto esecutivo la Società assume, nei confronti di Beta, determinate obbligazioni. Inoltre, il vincolo di effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata, che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali, appare desumibile anche dalla presenza in convenzione, all'articolo 9, del diritto di recesso (cfr. circolare 21 novembre 2013, n. 34/E).

Sotto il profilo soggettivo, AdE svolge inoltre l'ulteriore riflessione che la società "in house" ha comunque sempre soggettività passiva Iva ex art. 4.

In relazione al caso di specie ed alle argomentazioni suesposte, AdE ritiene, pertanto, che la società istante riceva il "contributo" da Beta a titolo di remunerazione - ancorché nella misura dei soli costi sostenuti per la produzione - delle attività che si è

impegnata a svolgere a favore di Beta nell'ambito dell'Atto esecutivo stipulato, ancorchè ai sensi dell'art. 15 della L. 241/90.

Infatti, le attività che l'Istante si impegna a svolgere e il rimborso dei soli costi sostenuti, si condizionano reciprocamente; in mancanza di tale rimborso, infatti, l'Istante, non si sarebbe impegnato a svolgere le prestazioni.

Ne consegue che il contributo in argomento assume natura di corrispettivo e, come tale, rientra nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 532 del 6 agosto 2021](#)). ↗

B.1.3) Accordi di collaborazione ex articolo 15 D.Lgs. n. 241/1990 – 2

Il caso: Il Centro Studi Alfa rappresenta di essere un'Associazione volontaria di enti pubblici locali. L'istante fa presente che svolge, senza scopo di lucro, attività di supporto tecnico-scientifico nei confronti degli enti locali associati, realizzando studi, piani e progetti in materia di pianificazione-programmazione urbanistica-territoriale, infrastrutturale, ambientale e in tema di sviluppo socio-economico locale. Detta attività, da quanto evidenziato dallo stesso interpellante, viene organizzata attraverso programmi annuali, anche sulla base delle esigenze e delle richieste evidenziate dagli enti associati. Vengono realizzate anche attività specifiche in favore dei medesimi enti associati, con contributo aggiuntivo necessario al ristoro parziale dei maggiori oneri connessi allo svolgimento delle predette attività. Ciò premesso, il Centro Studi istante chiede chiarimenti in merito al trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile a detti contributi aggiuntivi versati dagli associati.

La risposta: se da un lato si riesce ad escludere l'ipotesi che l'accordo stipulato con gli enti associati sia stato sottoscritto sulla base del codice dei contratti pubblici, dall'altro l'AdE conferma ciò fa venir meno la sua riconducibilità nell'ipotesi descritta e contenuta nella citata circolare n. 34/E del 2013, che prevede la sussistenza del medesimo schema (e quindi si è in presenza di una erogazione corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi) anche se gli accordi-contratti sono stipulati al di fuori o in deroga delle norme del descritto codice dei contratti pubblici.

Per le suesposte considerazioni, diversamente da quanto sostenuto dall'istante, AdE ritiene che nella fattispecie in esame sussista il presupposto oggettivo ai fini della disciplina Iva.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 576 del 30 agosto 2021](#)). ↗

B.1.4) Autofattura in regime di split payment

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la procedura di regolarizzazione per mancata emissione della fattura ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/97, per la quale dovrà essere emessa una autofattura elettronica via SdI, deve avvenire senza eseguire alcun versamento IVA all'Erario (come dovrebbe invece accadere se l'operazione non fatturata fosse stata in regime normale) ma semplicemente contabilizzando contestualmente nei registri IVA degli acquisti e delle vendite l'imposta dovuta.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 531 del 6 agosto 2021](#)). ↗

B.1.5) Note di variazione: chiarimenti

Il verificarsi della condizione contemplata da una clausola risolutiva espressa, apposta al contratto, può costituire il presupposto legittimante l'emissione di una nota di variazione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. n. 633/72. Pertanto, il cedente/prestatore ha diritto di emettere nota di variazione e detrarre l'imposta senza che sia necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi della causa di risoluzione.

(Agenzia delle Entrate – [Principio di diritto n. 11 del 6 agosto 2021](#)). ↗

B.1.6) Prestazioni di servizi connesse ai vaccini: esenzione

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'agevolazione dell'esenzione IVA di cui all'articolo 1, comma 453, Legge n. 178/2020, fino al 31.12.2022, per la concessione di aree per consentire lo svolgimento della campagna di vaccinazione da Covid-19. Tale esenzione, tuttavia, non reca pregiudizio al diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. n. 633/72.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 548 del 18 agosto 2021](#)). ↗

B.1.7) Fatture elettroniche e imposta di bollo

L'articolo 19 del d.P.R. n. 642 del 1972 dispone, per il funzionario pubblico che riceva un atto non regolare sotto il profilo del bollo, l'obbligo di accettazione dello stesso, e di trasmissione all'Agenzia delle Entrate del documento, affinché l'Ufficio disponga la regolarizzazione ex art. 31.

Tuttavia, l'AdE ritiene che, limitatamente alle fatture elettroniche inviate tramite Sistema di Interscambio, i soggetti indicati nell'articolo 19 del d.P.R. n. 642 del 1972, non hanno l'obbligo di inviare le predette fatture non in regola ai fini dell'imposta di bollo, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, affinché quest'ultimo le regolarizzi.

Nei casi diversi dalla fatturazione elettronica, restano invece applicabili le ordinarie procedure di regolarizzazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo e di recupero del tributo, ai sensi dell'articolo 19 e 31 del d.P.R. n. 642 del 1972.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 570 del 30 agosto 2021](#)). ↗

B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

B.2.1) Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti

Nel caso di una impresa assoggettata alla procedura di amministrazione straordinaria che produca il DURF attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute operate dopo l'ammissione a tale procedura, ancorché non sia stato eseguito il versamento delle ritenute afferenti il periodo precedente l'ammissione alla procedura, l'Agenzia delle Entrate, richiamando la procedura prevista per i contributi (Circolare Ministero del Lavoro n. 33/2016) ove risulta possibile pagare l'impresa regolare post ammissione, rileva che ad oggi non esiste analogha disposizione in materia di ritenute fiscali e DURF. Tuttavia, stante le regole dettate per l'amministrazione straordinaria con l'impossibilità di applicare i debiti pregressi secondo le procedure ordinarie,

l’Agenzia ritiene che il vincolo sulle somme in pagamento debba essere disapplicato e quindi sia possibile procedere con il pagamento delle fatture.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 525 del 3 agosto 2021](#)). ↗

B.2.2) Proroga dei versamenti al 15 settembre

L’Agenzia delle Entrate ha pubblicato una risoluzione nella quale sono chiarite le modalità di versamento delle somme emergenti dalle dichiarazioni annuali i cui termini sono stati prorogati per effetto delle disposizioni di cui all’articolo 9-ter del “Decreto Sostegni bis”. In particolare, vengono individuati i soggetti che possono spostare al 15 settembre il versamento delle somme dovute dal 30 giugno al 31 agosto 2021 in base alle proprie dichiarazioni annuali ossia tutti i contribuenti che, contestualmente:

- ⇒ esercitano, in forma di impresa o di lavoro autonomo, tali attività prescindendo dal fatto che gli stessi applichino o meno gli ISA;
 - ⇒ dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione;
- e, quindi, ricorrendo tali condizioni, si applica anche ai contribuenti che, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020:
- ⇒ applicano il regime forfetario agevolato;
 - ⇒ applicano il regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità;
 - ⇒ partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del TUIR, aventi i requisiti indicati al comma 1 dell’articolo 9-ter;
 - ⇒ determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
 - ⇒ ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

Nella risoluzione viene altresì meglio evidenziato come si applica la proroga in caso di versamenti rateali, ossia:

- ⇒ per i soggetti titolari di partita IVA: entro il 15 settembre 2021 la prima rata, senza interessi; entro il 16 settembre 2021 la seconda rata, con interessi; entro il 18 ottobre 2021 la terza rata, con interessi; entro il 16 novembre 2021 la quarta rata, con interessi.
- ⇒ per i soggetti non titolari di partita IVA che partecipano a società, associazioni e imprese: entro il 15 settembre 2021, la prima rata, senza interessi; entro il 30 settembre 2021, la seconda rata, con interessi; entro il 2 novembre 2021, la terza rata, con interessi; entro il 30 novembre 2021, la quarta rata, con interessi.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 53 del 5 agosto 2021](#)). ↗

SEZIONE II – FOCUS

Gli accordi fra P.A. ai sensi dell'art. 15 della L. 241/90 : profili giuridici e profili Iva non sempre allineati

La risposta ad interpello n. 532 in data 6 agosto costituisce l'occasione per approfondire un tema che è spesso fonte di non univoche interpretazioni e che riguarda i profili Iva connessi ai rapporti fra enti pubblici e fra enti e società pubbliche, spesso qualificati come rapporti di cooperazione ai sensi dell'art. 15 della L. 241/90.

L'accordo di cooperazione stipulato ai sensi dell'art. 15 della 241/90 è uno strumento che formalizza il rapporto tra pubbliche amministrazioni (tra loro e/o con organismi di diritto pubblico, tra i quali le società pubbliche), le quali disciplinano lo svolgimento, in collaborazione, di attività di interesse comune.

Questo è lecito ed esula dall'applicazione del codice appalti se ricorre una serie di condizioni, di seguito sintetizzate: .

- lo scopo dell'accordo deve essere rivolto a realizzare un interesse pubblico, effettivamente comune ai partecipanti, che hanno l'obbligo di perseguirlo come compito principale, da valutarsi alla luce delle finalità istituzionali degli enti coinvolti;
- alla base dell'accordo deve rinvenirsi una reale divisione di compiti e responsabilità;

- i movimenti finanziari tra i soggetti devono configurarsi come mero ristoro delle spese sostenute, dovendosi escludere la sussistenza di un corrispettivo per i servizi resi;
- il ricorso all'accordo non può interferire con la libera circolazione dei servizi e l'accordo collaborativo non deve prestarsi come elusione delle norme sulla concorrenza in tema di appalti pubblici.

Ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 50/16, un accordo concluso esclusivamente tra due o più amministrazioni aggiudicatrici non rientra nell'ambito di applicazione del codice, quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) l'accordo stabilisce o realizza una cooperazione tra le amministrazioni aggiudicatrici o gli enti aggiudicatori partecipanti, finalizzata a garantire che i servizi pubblici che essi sono tenuti a svolgere siano prestati nell'ottica di conseguire gli obiettivi che essi hanno in comune;
- b) l'attuazione di tale cooperazione è retta esclusivamente da considerazioni inerenti all'interesse pubblico;
- c) le amministrazioni aggiudicatrici o gli enti aggiudicatori partecipanti svolgono sul mercato aperto meno del 20 per cento delle attività interessate dalla cooperazione.

Il Consiglio di Stato, con sentenza n. 3130 del 23/06/2014, riguardo all'attribuzione a una Università di un incarico di studio e consulenza tecnico-scientifica per la

redazione di Piano di Governo del Territorio di un ente locale committente - ha chiarito che le direttive sugli appalti devono essere applicate sulla base di un approccio funzionale, e cioè in modo coerente con gli obiettivi ad esse sottesi, i quali consistono nell'imporre alle amministrazioni il rispetto della concorrenza, laddove debbano affidare attività economicamente contendibili e, conseguentemente, nell'escludere l'operatività di detti imperativi quando non vi siano rischi di distorsioni del mercato interno, giacché in questo caso vi sarebbe un'eccedenza dei mezzi rispetto agli scopi anzidetti.

Conseguentemente, visti in un'ottica di normativa e giurisprudenza comunitaria, gli accordi tra PA sono necessariamente quelli aventi la finalità di disciplinare attività non deducibili in contratti di diritto privato, perché non inquadrabili in alcuna delle categorie di prestazioni elencate nell'allegato II-A alla direttiva appalti 2004/18/CE; il contenuto e la funzione elettiva di tali accordi è, pertanto, quella di regolare le rispettive attività funzionali, purché di nessuna di queste possa appropriarsi uno degli enti stipulanti.

Secondo ANAC, se si ammettesse l'ipotesi di un accordo tra pubbliche amministrazioni che avesse ad oggetto un determinato servizio, concretamente erogabile da un qualsiasi operatore economico, verrebbe meno non solo la finalità di semplificazione, ma si potrebbe produrre una grave distorsione del mercato.

Criticità

A prescindere dall'analisi della legittimità al ricorso allo strumento dell'accordo ex art. 15 e comunque a valle di essa, qualificare un rapporto contrattuale quale accordo ex art. 15 della L. 241/90 non è affatto sufficiente per escluderne la rilevanza Iva.

Occorre invece sempre analizzare l'esistenza o meno del sinallagma contrattuale.

La risposta ad interpello n. 523 del 6/8/21 è l'ennesima conferma di quanto sopra affermato.

Il caso

L'istante è una spa pubblica. Essa ritiene che sussista un dubbio interpretativo con riferimento all'assoggettabilità ad IVA dell'attività svolta, poiché la configurazione societaria potrebbe far propendere per un'applicazione dell'IVA a prescindere dall'attività effettivamente svolta e quindi, anche per la fattispecie riportata, per attività che non prevedono alcuna remunerazione in quanto svolte nell'ambito di un accordo di collaborazione ex art. 15 della legge n. 241/1990.

Tale eventuale interpretazione porterebbe quindi, per attrazione, la presunzione della tipologia giuridica della società nella conseguente applicazione della commercialità e della prestazione di servizio a tutte le attività svolte dalla S.p.A., determinando l'applicazione del regime IVA di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La risposta

L'Agenzia richiama preliminarmente la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo la quale una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi del citato articolo 2, paragrafo 1, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, *"soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (...); ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico"* (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, e giurisprudenza ivi citata).

Nella fattispecie in esame, l'Istante dichiara di aver stipulato con l'ente pubblico un accordo di cooperazione (cd. Cooperazione orizzontale) tra pubbliche amministrazioni, disciplinato dall'art. 15 della legge n. 241 del 1990.

L'Agenzia ricorda preliminarmente che l'accordo, per normativa comunitaria (articolo 12, par. 4 della Direttiva 24/2014/UE) e nazionale (articolo 5, comma 6, del codice dei contratti pubblici di cui al d.lgs. n. 50 del 2016), oltrechè per prassi giurisprudenziale (cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 9 giugno 2009, causa C-480/06 e parere Consiglio di Stato sez. II del 22 aprile 2015, n. 1178) deve basarsi su una

convergenza di interessi rientranti, in ogni caso, tra le finalità istituzionali delle amministrazioni pubbliche collaboranti.

Tuttavia, a prescindere dalla riconducibilità o meno del Protocollo d'Intesa e del relativo Atto allo schema tipico di un accordo ex articolo 15 della legge n. 241 del 1990 (circostanza che non attiene alle prerogative della Agenzia in questa sede), ai fini della corretta qualificazione fiscale della somma. L'Agenzia stessa piuttosto evidenzia che nell'ambito dell'Atto esecutivo la Società assume, nei confronti dell'ente, determinate obbligazioni.

Inoltre, il vincolo di effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata, che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali, appare desumibile anche dalla presenza in convenzione del diritto di recesso (elemento che l'Agenzia, con circolare 21 novembre 2013, n. 34/E, aveva ritenuto importante segnale di esistenza di rapporto sinallagmatico).

Sotto il profilo soggettivo, l'Agenzia svolge inoltre l'ulteriore riflessione che la società "in house" ha comunque sempre soggettività passiva Iva ex art. 4.

In relazione al caso di specie ed alle argomentazioni suesposte, AdE ritiene, pertanto, che la società istante riceva il "contributo" dall'ente pubblico a titolo di remunerazione - ancorché nella misura dei soli costi sostenuti per la produzione - delle attività che si è impegnata a svolgere a favore dello stesso nell'ambito dell'Atto esecutivo stipulato, ancorchè ai sensi dell'art. 15 della L. 241/90.

Infatti, le attività che l'Istante si impegna a svolgere e il rimborso dei soli costi sostenuti, si condizionano reciprocamente; in mancanza di tale rimborso, infatti, l'Istante, non si sarebbe impegnato a svolgere le prestazioni.

Ne consegue che il contributo in argomento assume natura di corrispettivo e, come tale, rientra nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Procedura

Al fine di accertare se le somme erogate all'interno di un rapporto convenzionale costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli "interessi delle parti", a prescindere dal *nomen iuris* assegnato al rapporto ed agli strumenti giuridici attivati per la definizione dello stesso.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate è sul punto costante e coerente a tale quadro sintetico affermando altresì che la corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede un'attenta analisi dell'accordo / provvedimento che ne stabilisce l'erogazione, al fine di verificare la presenza, nel rapporto instaurato, di un vantaggio diretto ed esclusivo all'amministrazione pubblica erogante, derivante dal comportamento richiesto alla controparte, vantaggio che configura una prestazione e controprestazione che comportano la rilevanza Iva oggettiva del contratto. Il presupposto ricorre in tutti i casi in cui un parte si comporta

di fatto come committente andando ad acquisire la proprietà del bene o comunque quando si avvalga dei risultati derivanti dalla attività per la quale sono erogate le somme. [!\[\]\(3488592b4a8f4d31e7880a75336bfbc7_img.jpg\)](#)