



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

Cellulare: 328 3893557

e-mail: paolo.nazzaro@live.com

pec: paolo.nazzaro@pec.it

MUNICIPALMENTE IVA E FISCO - Circolare N. 5/2021

del 14.09.2021

Normativa

Disciplina delle note di variazione IVA – recenti novità.....	pag. 2
Note di variazione IVA: termini di emissione in caso di inadempimento.....	pag. 5
Servizi della piattaforma vaccini anti Covid: esenzione IVA con diritto alla detrazione.....	pag. 7
E-fatture dirette a San Marino: predisposto il codice di ricezione.....	pag. 8
Verifica del Durc proroga: conferma dell’esonero fino al 31.10.2021.....	pag. 8

Prassi

Trasporto urbano con audioguida– trattamento IVA.....	pag.9
Contributi aggiuntivi degli enti locali associati – trattamento IVA.....	pag.10
Fatture elettroniche senza bollo: regolarizzazione automaticamente dallo Sdl.....	pag.11
Provvedimento per il rinnovo delle concessioni di occupazione del suolo pubblico soggette ad imposta di bollo.....	pag.12

NORMATIVA

Disciplina delle note di variazione IVA – recenti novità

Rif.: D.L. 73/2021, articolo 18

Con l'articolo 18 D.L. 73/2021 (cosiddetto Decreto "Sostegni-bis"), convertito senza sostanziali modifiche dalla legge di conversione 106/2021, viene riformulato l'articolo 26 D.P.R. 633/1972 in tema di **note di variazione ai fini IVA da emettersi nell'ambito delle procedure concorsuali**, anticipando il termine a partire dal quale il creditore non soddisfatto può recuperare l'IVA versata indebitamente allo Stato.

In particolare, il riformato **articolo 26 del Dpr 633/1972** sancisce che in caso di mancato pagamento da parte del cliente della cessione di beni o della prestazione effettuata, **il creditore potrà emettere la nota di variazione di credito IVA a partire non più dalla chiusura della procedura concorsuale, bensì dall'apertura della stessa**, ovvero dall'inizio delle altre forme di gestione della crisi d'impresa.

La nuova disposizione è applicabile **a partire dalle procedure concorsuali avviate in seguito alla data di entrata in vigore della norma (ossia dal 26 maggio 2021, il giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. 73/2021).**

Le soluzioni ora proposte dal Legislatore con la nuova disposizione in commento rispondono anche e soprattutto ad esigenze di carattere comunitario posto che, come chiarito dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16 a commento della disposizione recata dall'articolo 90, secondo paragrafo, della Direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA), uno Stato non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta.

Nuovo "dies a quo" per il recupero dell'IVA: entrando nel merito delle modifiche apportate a più livelli all'articolo 26 D.P.R. 633/1972 dall'articolo 18 del Decreto Sostegni-bis:

- **comma 2:** viene eliminato il riferimento alla **preliminare verifica della infruttuosa conclusione delle procedure concorsuali** quale condizione per l'emissione, da parte del creditore, della nota di credito al fine di esercitare il proprio diritto a portare in detrazione l'IVA in caso di mancato pagamento;

- **comma 3bis:** viene introdotto tale comma, recante la previsione secondo cui il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta e di emettere nota di variazione anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente già **a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale** (resta invece fermo che il diritto alla detrazione dell'IVA recata dalla nota di variazione è esercitabile dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano di risanamento e di riequilibrio, pubblicato nel registro delle imprese e attestato);

- **comma 10bis:** viene introdotto tale comma, recante la previsione secondo cui **il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del**

provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Al contrario, **le regole non cambiano quando il mancato pagamento del corrispettivo è collegato ad una procedura esecutiva individuale** (Art. 26 D.P.R. 633/1972, comma 12).

In questa ipotesi, per poter procedere con una variazione in diminuzione dell'IVA, **il creditore dovrà attendere l'infruttuosità della procedura stessa**, (es. verbale di pignoramento / interruzione procedura per eccessiva onerosità).

Registrazione note di variazione: ulteriori modifiche apportate all'articolo 26 D.P.R. 633/1972 attengono a diritti e obblighi del cessionario /committente:

- comma 5: viene aggiunto un periodo a tale comma prevedendo che, nel caso in cui il mancato pagamento derivi da procedure concorsuali ai sensi del comma 3-bis, **non sussiste per il cessionario/committente l'obbligo di registrazione della nota di credito ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione**; di fatto si sancisce che in tale circostanza è lo Stato a farsi carico della differenza IVA;

- comma 5bis: tale nuova disposizione prevede che, se il **corrispettivo è pagato successivamente** all'esperimento di procedure concorsuali o esecutive individuali nei confronti del cessionario o committente, devono essere assolti gli **obblighi di registrazione connessi alla variazione dell'imponibile o dell'imposta (note di variazione in aumento** di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972).

Le parti modificate dell'articolo 26 D.P.R. 633/1972 (grassetto)

COMMA 2 (in vigore fino al 25.5.2021)

*Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili **o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o***

COMMA 2 (in vigore dal 26.5.2021)

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.	
COMMA 3-BIS (in vigore dal 26.5.2021) <i>La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:</i> <i>a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;</i> <i>b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.</i>	
COMMA 5 (in vigore fino al 25.5.2021) <i>Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.</i>	COMMA 5 (in vigore dal 26.5.2021) <i>Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).</i>
COMMA 5-BIS (in vigore dal 26.5.2021) <i>Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.</i>	

COMMA 10-BIS (in vigore dal 26.5.2021)

Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Note di variazione IVA: termini di emissione in caso di inadempimento

Rif.: Agenzia delle entrate - Principio di diritto n. 11 del 06.08.2021 – Risposta n. 544 del 06.08.2021

Con il Principio di diritto n. 11 del 6.08.2021, l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione ai termini di emissione delle note di variazione in diminuzione (note di credito), ai sensi dell'art. 26, commi 2 e 9, Dpr 633/1972.

Viene confermato che il cedente/fornitore può emettere una nota di variazione in diminuzione **in caso di risoluzione del contratto per il verificarsi di una clausola prevista nel contratto (clausola risolutiva espressa), senza che debba attendere l'esito di un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) dell'esistenza di tale causa.**

La risoluzione contrattuale, giudiziale o di diritto, rientra tra le ipotesi che consentono al cedente del bene o al prestatore del servizio di variare in diminuzione l'imponibile Iva, secondo quanto previsto dall'art. 26, co. 2, Dpr 633/1972.

In particolare, il verificarsi della situazione che fa scattare la clausola risolutiva espressa, prevista nel contratto, quale il mancato pagamento (articolo 1456 del Codice civile) o lo scadere del termine intimato per iscritto alla parte inadempiente (articolo 1454 del Codice civile), può costituire il presupposto che legittima l'emissione di una nota di variazione.

Già con il principio di diritto 13/2019 erano stati chiariti i termini di emissione della nota di credito in relazione all'ipotesi in cui una variazione venga emessa dalla parte adempiente dopo la contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione di una clausola risolutiva espressa. In tal caso (situazione nella quale sono state intraprese azioni giudiziali nei confronti del fornitore che si è avvalso di una clausola risolutiva espressa per l'asserito mancato adempimento della controparte) è stato chiarito che per poter operare la variazione, gli effetti della clausola invocata risultano subordinati all'esito del giudizio.

Inoltre, secondo la Risoluzione n. 449/E/2008, al verificarsi di una causa di estinzione del contratto, il cedente/prestatore che ha già emesso regolare fattura e assolto il pagamento dell'imposta, può emettere nota

di variazione e detrarre l'imposta senza che sia necessario aspettare l'esito di un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) che verifichi la causa di risoluzione. Naturalmente sono fatti salvi gli effetti di un'eventuale successiva pronuncia giudiziale che, nel determinare l'infondatezza giuridica della dichiarazione risolutiva, confermi gli accordi e gli obblighi contrattuali originari; in detta ipotesi, il cedente/prestatore, da parte sua, ha l'obbligo di emettere una nota di debito se l'esito del procedimento giudiziale risulta favorevole alla controparte.

In definitiva, in caso di attivazione di una clausola risolutiva espressa, che comporti l'estinzione per intero o parzialmente di un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, è legittima l'emissione di una nota di variazione anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della citata clausola risolutiva espressa, senza che al riguardo si renda "*(...) necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione*".

Inoltre l'Agenzia delle entrate ha chiarito, con la Risposta ad interpello n. 544 del 11.08.2021, che l'imposta versata in caso di risoluzione di un contratto per mancato rispetto delle condizioni previste e risultante dalla fattura emessa e registrata, può essere recuperata (portandola in detrazione ai sensi dell'art. 19, DPR n. 633/1972) con una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, co. 2, DPR 633/1972: **il termine per l'emissione decorre dal momento della risoluzione** di diritto del contratto di vendita (avvenuta a seguito della ricezione della diffida ad adempiere e del decorso del termine concesso per la consegna del bene; cfr. articolo 1454 del Codice civile) **e termina al momento della presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto di legittimazione**. Il termine ultimo è improrogabile, per cui il superamento dello stesso non consente il recupero dell'imposta.

Secondo l'agenzia, infatti, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione. Se il contratto si scioglie a seguito di una vicenda giudiziaria, il momento rilevante per l'emissione della nota va ricercato nella risoluzione del contratto di vendita, con relativo obbligo di restituzione del prezzo incamerato (cfr. Risoluzione n. 449/E/2008).

Servizi della piattaforma vaccini anti Covid: esenzione IVA con diritto alla detrazione

Rif.: Agenzia delle entrate Principio di diritto n. 12 del 9.08.2021 – Risposte n. 541 del 9.08.2021 e 548 del 18.08.2021

La legge 178/2020 (legge di Bilancio 2021) prevede, al comma 453 dell'art. 1, un regime di favore temporaneo, applicabile fino al 31 dicembre 2022, consistente nell'**esenzione IVA con diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti**, con riferimento alle **cessioni di vaccini contro il Covid-19** (purché naturalmente approvati dalla Commissione europea o dagli Stati membri) ed alle **prestazioni di servizi connesse: l'esenzione vale quindi per tutti i servizi accessori alla somministrazione del vaccino**, e non solo alla prestazione sanitaria del medico o dell'infermiere che sarebbe già esente in base all'art. 10 del DPR n. 633/72.

La norma in parola recepisce la Direttiva UE del 7 dicembre 2020, n. 2020 che ha modificato la Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (la "Direttiva IVA"), introducendo il nuovo articolo 129-bis che concede agli Stati membri la possibilità di adottare misure, quali l'aliquota ridotta o l'aliquota zero, per la fornitura di dispositivi medico-diagnostici in vitro del COVID-19, per la fornitura di vaccini contro il COVID-19, e per i servizi **strettamente connessi a tali dispositivi e vaccini**.

L'Agenzia delle Entrate ha ora pubblicato il **principio di diritto n. 12 del 9 agosto 2021** riguardante il regime IVA applicabile ai **servizi di rilascio e gestione della piattaforma nazionale vaccini**, erogati in base alla Convenzione stipulata con il Commissario Straordinario.

Tali prestazioni sono da considerarsi **esenti IVA con diritto alla detrazione** dell'imposta assolta sugli acquisti in quanto **"strettamente connesse" ai vaccini, funzionali e necessarie per consentire l'accesso alle forniture degli stessi** a tutti i cittadini il più rapidamente possibile e, pertanto, "indispensabili" al fine di raggiungere l'obiettivo, previsto a livello comunitario, di accelerare la diffusione degli stessi contro le infezioni da COVID-19.

Sull'argomento, inoltre:

- con la risposta n. 541 del 09.08.2021 l'Agenzia delle entrate ha chiarito, che **le prestazioni acquistate dall'ospedale -nel caso, servizi concessi dal gestore e proprietario dell'area presso la quale verranno effettuati i vaccini anti Covid-19** - sono da considerarsi strettamente connesse a quelle relative alla **somministrazione di vaccini**. Pertanto, la concessione (a titolo oneroso) degli spazi fieristici, dei parcheggi e dei servizi accessori necessari e indispensabili per lo svolgimento della campagna vaccinale (es. allestimento degli spazi, allacciamenti elettrici, assistenza tecnica, aree e servizi igienici riservati al personale, sorveglianza), godono del regime di esenzione senza pregiudizio al diritto alla detrazione. Si tratta di un regime transitorio straordinario, applicabile fino al 31 dicembre 2022, previsto dall'articolo 1, comma 453, legge 178/2020.
- con la risposta n. 548 del 18.08.2021 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il medesimo regime opera per i **servizi di supporto amministrativo alle attività di vaccinazione anti-Covid** svolti da una cooperativa a favore della Ulss di competenza (risposta 541). Le attività svolte consistono in accettazione, registrazione

dei dati, stampa etichette e rilascio dei certificati vaccinali. Poiché si tratta di servizi che facilitano e velocizzano l'accesso della cittadinanza alla campagna vaccinale, opera il regime straordinario anzidetto (cfr. anche risposta interpello 354/2021 e Cm 26/E/2020).

E-fatture dirette a San Marino: predisposto il codice di ricezione

Rif.: Agenzia delle entrate – Provvedimento 05.08.2021

Dal 1° ottobre entrerà in vigore il decreto MEF 21 giugno 2021 il quale, in conformità all'accordo del 26 maggio scorso, prevede la fatturazione elettronica nelle transazioni tra Italia e San Marino. Da quella data, quindi, gli operatori di entrambi i Paesi potranno, se vorranno, emettere le e-fatture, anziché fatture cartacee (le regole d'attuazione sono nel provvedimento 211273/2021). Dal 1° luglio 2022, l'emissione e l'accettazione delle e-fatture diventerà obbligatoria, salvo specifiche esclusioni di legge (per esempio, i soggetti nazionali in regime forfettario). **L'obbligo, però, riguarderà solo le cessioni di beni, mentre, per le prestazioni di servizi rese dai soggetti nazionali, l'e-fattura sarà facoltativa anche dopo il 30 giugno 2022.**

In vista dell'avvio della fatturazione elettronica nell'ambito dei rapporti commerciali tra operatori italiani e sammarinesi, **l'ufficio tributario della Repubblica di San Marino ha predisposto il codice destinatario "2R4GT08", che gli operatori italiani dovranno indicare nelle e-fatture emesse** nei confronti dei sammarinesi, come stabilito dal DM dello scorso 21 giugno. A tal fine, con il provvedimento del direttore dell'Agenzia, dello scorso 5 agosto, sono state definite le regole tecniche per l'attuazione della nuova disciplina.

Il codice alfanumerico sarà attivo dal 1° ottobre, ma opzionale fino al 30 giugno 2022.

Verifica del Durc proroga: conferma dell'esonero fino al 31.10.2021

Rif.: Articolo 47-bis, co. 1 D.L. n. 73/2021

Con la conversione in legge del D.L. n. 73/2021, a seguito della definitiva approvazione degli emendamenti ad opera della L. n. 106/2021 in vigore dal 25.07.2021, è stata **confermata la sospensione fino al 31.10.2021 della verifica della regolarità contributiva (DURC)**, da effettuarsi prima di emettere il mandato di pagamento nei confronti di lavoratori autonomi e professionisti.

Trasporto urbano con audioguida– trattamento IVA

Rif.: Risposta Agenzia delle Entrate n. 530 del 06.08.2021

In sintesi: l'aggiunta di un servizio di audioguida a quello di trasporto pubblico urbano di persone, eseguito tramite battelli all'interno di un Comune, non fa mutare il trattamento IVA applicabile alla prestazione complessiva, se il nuovo servizio è facoltativo né incide sul prezzo di vendita dei titoli di viaggio, in quanto il trasporto non assume la caratteristica di mera strumentalità rispetto al nuovo servizio.

Il caso: una società che svolge l'attività di **trasporto pubblico urbano di linea** in un Comune che ha concesso l'autorizzazione per due linee di navigazione, con battelli destinati al solo trasporto di passeggeri per tratte di breve durata, vuole affiancare a tale servizio un sistema di commenti audio plurilingue a cui il cliente può accedere facoltativamente, senza che tale eventuale scelta influisca sul prezzo di vendita.

In riferimento a tali prestazioni, **viene chiesto se con l'aggiunta del nuovo servizio la prestazione complessiva diventi generica con conseguente diversa aliquota IVA applicabile**, cioè ordinaria e non più ridotta al 5% ai sensi della Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter), allegata al D.P.R. 633/1972.

La risposta: per fornire un quadro completo delle disposizioni, l'Agenzia fornisce la definizione della nozione di "trasporto di persone", prendendo le mosse dalla giurisprudenza e dalla normativa derivante dagli articoli 1678 e seguenti del codice civile.

Il "trasporto" include le fattispecie nelle quali un vettore si obbliga, tramite corrispettivo, a trasferire persone o cose "da un luogo a un altro" e, al riguardo, con la **Risoluzione n. 8/2021** la stessa Agenzia ha chiarito che se, al contrario, *"l'obbligo assunto riguarda l'esecuzione di un diverso e più articolato servizio, comprensivo dell'offerta di differenti e ulteriori prestazioni con finalità turistico-ricreativa, rispetto alla cui realizzazione il trasporto di persone da un luogo a un altro appaia meramente strumentale"*, questo non può essere considerato una prestazione di trasporto vera e propria, ma si tratta, invece, di una **prestazione unica generica**, per la quale, in base all'articolo 3 del D.P.R. 633/1972, è prevista l'applicazione dell'**aliquota IVA al 22%**.

Poiché, nell'analisi dell'Agenzia, viste le caratteristiche del servizio di audioguida aggiunto, la **prestazione complessiva che la società andrà a fornire mantiene la natura di trasporto urbano di persone**, dal momento che il trasporto non assume la caratteristica di mera strumentalità rispetto al "nuovo servizio" e, inoltre, il prezzo di vendita del biglietto non subirà modifiche, alla prestazione complessiva è quindi corretto mantenere l'applicazione dell'**aliquota IVA ridotta al 5%**, ai sensi della Tabella A, parte II-bis, n. 1-ter) allegata al Dpr n. 633/1972.

Contributi aggiuntivi degli enti locali associati – trattamento IVA

Rif.: Risposta Agenzia delle Entrate n. 576 del 30.08.2021

In sintesi: l'erogazione di contributi aggiuntivi a favore di un'associazione volontaria di enti pubblici locali, in aggiunta alle ordinarie quote associative, da parte degli enti locali associati, va ricondotta in ambito IVA nella misura in cui si tratti di somme erogate a fronte di specifiche prestazioni di servizi.

Il caso: un'associazione volontaria di enti pubblici locali che svolge, senza fini di lucro, attività di **supporto tecnico-scientifico per gli associati** realizzando studi e progetti in tema di sviluppo socio-economico, percepisce con riferimento a specifiche iniziative, un **contributo aggiuntivo rispetto all'ordinaria quota associativa**, a ristoro delle spese sostenute per il loro svolgimento.

In riferimento a tali passaggi di denaro, viene chiesto se ricorra l'imponibilità IVA o se, come suggerito dall'istante, siano piuttosto mere movimentazioni finanziarie, a parziale ristoro dell'onere sostenuto nello svolgimento dell'attività istituzionale, rispondente a un principio di interesse pubblico consistente nell'assistenza, collaborazione e predisposizione di studi, piani e progetti in materia di governo del territorio.

La risposta: la risposta dell'Agenzia, in linea con i precedenti di prassi e giurisprudenza (Circolare 34/2013 e Corte Ue 23 marzo 2006, C-210/04; 5 luglio 2018, C-544/16) ribadisce l'**imponibilità ai fini IVA delle erogazioni** in questione.

Ciò poiché nella fattispecie ricorre il **requisito oggettivo ai fini IVA**, ossia le attività svolte dall'associazione hanno carattere di onerosità e sinallagmaticità, a nulla rilevando l'eventuale circostanza che le somme siano corrisposte dagli associati e non coprano interamente i costi sostenuti. Le **somme aggiuntive corrisposte all'associazione medesima vengono infatti erogate a fronte di specifiche prestazioni di servizi**, il che porta a ravvisare un **nesso diretto** tra queste ultime e quanto corrisposto dagli associati.

Un'impostazione questa che, a dire della prassi, vale anche nell'ipotesi in cui le prestazioni vengano effettuate sulla base di **contratti stipulati in deroga alle norme del codice dei contratti pubblici**, in quanto ricomprese nell'ipotesi di cui all'articolo 5, comma 6 del D.lgs. 50/2016, cioè nell'ambito di **accordi di cooperazione conclusi tra due o più amministrazioni** aggiudicatrici rette da un interesse pubblico.

Fatture elettroniche senza bollo: regolarizzazione automaticamente dallo SdI

Rif.: Risposta Agenzia delle Entrate n. 570 del 30.08.2021

In sintesi: Per le fatture elettroniche inviate tramite SdI, emesse senza l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, nel caso questa sia dovuta, la regolarizzazione è automatizzata. Mentre per quelle non transitate attraverso il SdI, permane la procedura ordinaria dell'inoltro all'Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate, per l'assolvimento dell'imposta.

Il caso: Un Ente ministeriale ha chiesto all'Agenzia delle entrate **se, a seguito dell'intervento normativo dettato dall'art. 1 co. 209, L. n. 244/2007 relativo alla fatturazione elettronica, i soggetti indicati nel citato art. 19 DPR n. 642/1972 (funzionari e pubblici ufficiali) hanno ancora l'obbligo di inviare le fatture elettroniche non in regola ai fini dell'imposta di bollo, al competente ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate**, affinché quest'ultimo le regolarizzi (ex art. 31 del DPR n. 642/1972). L'Ente ritiene, in proposito, che, dalla data in cui il SdI ha reso disponibili all'Agenzia le fatture elettroniche, la nuova disciplina, recata dalla L. n. 244/2007, abbia escluso le fatture elettroniche dal generale obbligo di invio esposto. Questo in quanto, se inviata tramite il SdI, la fattura elettronica che non è in regola ai fini dell'imposta di bollo si trova nella disponibilità dell'Agenzia, prima di esser ricevuta dal soggetto cui è destinata e che rientra fra quelli definiti dal secondo periodo dell'art. 19 DPR n. 642/1972.

La risposta: l'Agenzia con la risposta n. 570/2021 ha precisato che le fatture elettroniche inviate attraverso il SdI che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta, devono essere regolarizzate secondo quanto disposto dal provvedimento del 4 febbraio 2021 del direttore dell'Agenzia delle Entrate. In base a questo provvedimento è previsto che, **nel caso di omesso, carente o ritardato pagamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche, l'Agenzia delle entrate trasmette al contribuente una comunicazione elettronica al suo domicilio digitale registrato nell'elenco Inipec** (art. 6-bis Dlgs n. 82/2005), contenente: a) codice fiscale, denominazione, cognome e nome del cedente /prestatore b) numero identificativo della comunicazione, anno d'imposta e trimestre di riferimento c) codice atto, da riportare nel modello di pagamento F24, in caso di versamenti collegati all'anomalia segnalata d) gli elementi informativi relativi all'anomalia riscontrata e) l'ammontare dell'imposta, della sanzione nonché degli interessi dovuti. 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.

In definitiva, **posto l'obbligo di regolarizzazione anche per le fatture elettroniche, inviate attraverso il SdI, che non recano l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, per queste ultime, i soggetti indicati nell'art. 19 Dpr n. 642/1972 non hanno l'obbligo di inviare per la regolarizzazione le predette fatture non in regola ai fini dell'imposta di bollo, al competente ufficio dell'Agenzia.** Nei casi diversi dalla fatturazione elettronica, invece, restano applicabili le ordinarie procedure di regolarizzazione di cui al DPR n. 642/1972.

Provvedimento per il rinnovo delle concessioni di occupazione del suolo pubblico soggette ad imposta di bollo

Rif.: Risposta Agenzia delle Entrate n. 573 del 30.08.2021

In sintesi: Sconta l'imposta di bollo il provvedimento di rinnovo delle concessioni di posteggio per l'esercizio delle attività di commercio su aree pubbliche, emesso da un Comune, conseguente a un procedimento avviato d'ufficio, in base alle recenti prescrizioni normative, in quanto l'atto si collega, e trae origine necessariamente, a un'istanza di parte che, anche se non presentata nuovamente, a suo tempo è stata richiesta alla parte interessata.

Il caso: un Comune che sta provvedendo al **rilascio del provvedimento di rinnovo delle concessioni di posteggio per l'esercizio delle attività di commercio su aree pubbliche**, come previsto dall'art. 181, comma 4-bis, del DL n. 34/2020 (cd. decreto "Rilancio"), ha chiesto chiarimenti all'Agenzia delle entrate in merito all'assoggettamento dell'atto all'imposta di bollo. Al riguardo, l'ente precisa che provvede d'ufficio all'avvio del procedimento di rinnovo delle concessioni di posteggio di occupazione del suolo pubblico, e alla verifica del possesso dei requisiti necessari all'esercizio dell'attività, nel rispetto delle disposizioni statali e regionali. Il Comune, inoltre, invia una comunicazione al titolare dell'azienda intestataria della concessione e lo informa che sta avviando il procedimento di rinnovo, per semplificare e ridurre gli oneri amministrativi. **Il Comune chiede se per il provvedimento di rinnovo delle concessioni di posteggio per l'esercizio delle attività di commercio su aree pubbliche deve essere corrisposta o meno l'imposta di bollo**, trattandosi di un procedimento avviato d'ufficio e non su istanza di parte.

La risposta: L'Agenzia prende le mosse dall'art. 181, co. 4-bis del decreto "Rilancio", che dispone che le concessioni di posteggio per l'esercizio del commercio su aree pubbliche con scadenza entro il 31 dicembre 2020, sono rinnovate per la durata di dodici anni. In proposito, il ministero dello Sviluppo Economico ha approvato le linee guida per il rinnovo delle concessioni dei posteggi per l'esercizio del commercio su aree pubbliche con scadenza al 31 dicembre 2020 (decreto del 25 novembre 2020 e il relativo allegato A). Nel dettaglio, le linee guida prevedono:

- al punto 2, *«Sono oggetto di rinnovo le concessioni per l'esercizio del commercio su aree pubbliche relative a posteggi inseriti in mercati, fiere e isolati, ivi inclusi quelli finalizzati allo svolgimento di attività artigianali, di somministrazione di alimenti e bevande, di rivendita di quotidiani e periodici e di vendita da parte dei produttori agricoli, aventi scadenza entro il 31 dicembre 2020»;*
- al punto 4, *«Al fine di semplificare e ridurre gli oneri amministrativi a carico degli operatori economici, entro il 31 dicembre 2020 il Comune provvede d'ufficio all'avvio del procedimento di rinnovo e alla verifica del possesso, alla medesima data, dei requisiti previsti dalle presenti linee guida ...»;*
- al punto 13, *«In attuazione dell'art. 181, comma 4-bis, le regioni definiscono, con propri provvedimenti attuativi, le modalità di rinnovo delle suddette concessioni, secondo le presenti linee guida ...».*

Riguardo all'imposta di bollo dovuta per le concessioni, l'Agenzia richiama l'**art. 4, co. 1**, della **tariffa**, allegata al **DPR n. 642/1972**, che prevede, in generale, che i provvedimenti sono **soggetti al bollo**, per ogni esemplare, **fin dall'origine**, nella misura di **euro 16**, dovuto, in particolare, per gli *«Atti e provvedimenti degli organi dell'amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, (...) degli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, rilasciati anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale a coloro che ne abbiano fatto richiesta»*.

Nel caso in esame, **il quadro normativo**, volto a semplificare e ridurre gli oneri amministrativi a carico degli operatori economici, **non comporta modifiche alla disciplina fiscale dell'imposta di bollo che, quindi, si applica per i provvedimenti di concessione di posteggio già esistenti (e rinnovati mediante la descritta procedura)**. In effetti, anche il provvedimento di rinnovo si collega a un'istanza, che seppur non presentata nuovamente, è stata comunque a suo tempo richiesta alla parte interessata. In sostanza, pur in assenza di un'ulteriore istanza per il rinnovo della concessione, il provvedimento di rinnovo conseguente all'indicato procedimento iniziato d'ufficio trae origine necessariamente da un'istanza/richiesta di parte.

Considerato che il Comune provvede a emettere un ulteriore provvedimento di rinnovo delle concessioni di posteggio per l'esercizio delle attività di commercio su aree pubbliche, autonomo rispetto a quello precedente, l'Agenzia ritiene che lo stesso sia soggetto all'imposta di bollo, ai sensi dell'art. 4, co. 1 della tariffa, allegata al DPR n. 642/1972.