

IMPOSTE DEI CONTRATTI DEGLI ENTILOCALI

CONTRATTI

Appalto (servizi, forniture e lavori)

Locazione e Comodato

Concessioni

Convenzioni di varia natura, accordi

Affitto di azienda

Compravendita

Costituzione diritti reali (servitù, superficie....)

Permuta

IMPOSTE

- 1) Imposta di registro
- 2) Imposta sul bollo
- 3) Diritti di segreteria
- 4) Imposta sul valore aggiunto
- 5) Imposta ipotecaria
- 6) Imposta catastale
- 7) Imposta di trascrizione

IMPOSTA DI REGISTRO

Imposta di registro

DPR 131/1986

L'imposta si applica:

- agli atti soggetti a registrazione
- a quelli volontariamente presentati per la registrazione

Atti soggetti a registrazione

Sono atti soggetti a registrazione:

Gli atti indicati nella I Parte della tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento

Elenco degli atti

Compravendita

Servitù

Usufrutto

Enfiteusi

Uso

superficie

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se l'ente locale è **avente causa** si applica l'imposta in misura fissa

Se l'ente locale è **dante causa** si applica l'imposta con aliquota proporzionale del 8% se si tratta di terreno

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e
relative pertinenze

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se l'ente locale è avente causa si applica l'imposta in misura fissa

Se l'ente locale è dante causa si applica l'imposta con aliquota proporzionale del 7%

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti **diversi** dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se l'ente locale è avente causa si applica l'imposta in misura fissa

Se l'ente locale è dante causa si applica l'imposta con aliquota proporzionale del 15%

Eccezione

Se però si tratta di imprenditore agricolo a titolo principale o associazione o società cooperativa di cui agli artt. 12 e 13 della legge 153/2975 si applica l'aliquota del 8%.

Tuttavia è **fondamentale** che il soggetto produca al pubblico ufficiale la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto previsto dall'art12 della legge 153/1975

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione

Atti soggetti a registrazione

Art 1 della tariffa

Se l'ente locale è avente causa si applica l'imposta in misura fissa

Se l'ente locale è dante causa si applica l'imposta con aliquota proporzionale del 3%

Atti soggetti a registrazione

Art 2 della tariffa

Atti di cui all'art 1 comma 1 relativi a
beni diversi da quelli indicati

Beni mobili in genere

Atti soggetti a registrazione

Art 2 della tariffa

Se l'ente locale è avente causa si applica l'imposta in misura fissa

Se l'ente locale è dante causa si applica l'imposta con aliquota proporzionale del 3%

**Ne consegue che se il comune vende
dei beni immobili sul valore dei beni
venduti va applicata un'aliquota del
3% quale imposta di registro.**

Atti soggetti a registrazione

Art 5 della tariffa

Locazioni di beni immobili
aliquota del 2%

Sempre!

Atti soggetti a registrazione

Art 5 della tariffa

Contratti di comodato di beni immobili

Tassa fissa

Sempre!

Importante

Oggi, il Comune può utilizzare il contratto di comodato, posto che nel passato alcune sentenze della Corte dei Conti hanno espressamente escluso la possibilità di farlo?

Anzi tutto il legislatore in questi ultimi anni ha dimostrato che i beni pubblici possono avere una utilizzazione di pubblico interesse anche attraverso l'uso di istituti di diritto privato e la stessa modifica della legge 241/1990 si muove in tal senso!

Disposizioni legislative di riferimento Legge 575/1965 Modificata dalla legge 108/1996

2. I beni immobili sono:

- b) trasferiti per finalità istituzionali o sociali, in via prioritaria, al patrimonio del comune ove l'immobile è sito, ovvero al patrimonio della provincia o della regione. Gli enti territoriali possono amministrare direttamente il bene o assegnarlo in concessione a titolo gratuito a comunità, ad enti, ad associazioni maggiormente rappresentative degli enti locali, ad organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e successive modificazioni, a cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, e successive modificazioni, o a comunità terapeutiche e centri di recupero e cura di tossicodipendenti di cui al testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti o sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, e successive modificazioni, nonché alle associazioni ambientaliste riconosciute ai sensi dell'articolo 13 della legge 8 luglio 1986, n. 349, e successive modificazioni. Se entro un anno dal trasferimento l'ente territoriale non ha provveduto alla destinazione del bene, il prefetto nomina un commissario con poteri sostitutivi **(50)**

Art. 32, Lex 383/2000

Associazioni di promozione sociale

1. Lo Stato, le regioni, le province e i comuni possono **concedere in comodato beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali**, alle associazioni di promozione sociale e alle organizzazioni di volontariato previste dalla **legge 11 agosto 1991, n. 266**, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali.

Imposta affitto di azienda

**L'Art. 35 comma 10 lett. b) e c) del D.L.
ha modificato rispettivamente l'art.
40 del dpr 131/1986 e l'art. 5,
comma 1 della tariffa.**

Art. 40 dpr 131/1986

1-bis. Sono soggette all'imposta proporzionale di registro le locazioni di immobili strumentali, ancorchè assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Art. 5 della Tariffa

1. Locazioni e affitti di beni immobili: (1%)
 - a) Bis quando hanno per oggetto immobili strumentali ancorchè assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Affitto di Azienda

In sostanza l'aliquota dell'1% si applica ai contratti di affitto di azienda stipulati a decorrere dal giorno 12 agosto 2006.

Atti soggetti a registrazione

Art 6 della tariffa

- Cessione del credito
- Garanzie personali non previste dalla legge

CESSIONE DEL CREDITO

La cessione del credito per avere effetti nei riguardi della pubblica amministrazione deve essere posta in essere per **atto pubblico** e come tale va poi registrata.

L'aliquota da applicare è dello 0,50%

D.Lgs. 163/2006

117. *Cessione dei crediti derivanti dal contratto.*

2. Ai fini dell'opponibilità alle stazioni appaltanti che sono amministrazioni pubbliche, le cessioni di crediti devono essere stipulate mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata e devono essere notificate alle amministrazioni debentrici.

GARANZIE PERSONALI

La garanzia personale verso terzi va registrata con aliquota dello 0,50% della somma garantita

Ai fini della registrazione la garanzia non deve essere logicamente prevista dalla legge (esempio garanzie ex art. 113 D.Lgs 163/2006)

Garanzie negli Appalti

Quindi le garanzie che l'ente richiede quali cauzioni provvisorie e definitive per l'affidamento degli appalti non sono sottoposte all'imposta.

Atti soggetti a registrazione

Art 9 della tariffa

Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale

Convenzioni, Accordi, in ogni modo denominati nei quali vi sia:

**l'elemento della patrimonialità
connesso ad una prestazione**

l'elemento della patrimonialità

Un conto è l'interesse che con il negozio giuridico si vuole soddisfare che ovviamente può anche essere di natura ideale, in quanto l'art. 1174 indica che la prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse anche non patrimoniale del creditore!

Alcuni esempi

Convenzione con gli alpini per
attraversamento studenti

Convenzione con l'associazione X per la
raccolta dei cani randagi da condurre nel
canile

Ecc. ecc...

Per definizione si tratta di convenzioni in cui manca l'elemento della patrimonialità in quanto il rapporto che nasce tra la PA e l'associazione non è contrattuale ma rientra nell'ambito di un accordo di diritto pubblico volto alla realizzazione di pubblici interessi.

Atti soggetti a registrazione

Art 9 della tariffa

Atti diversi da quelli altrove indicati
aventi per oggetto prestazioni a
contenuto patrimoniale

Aliquota del 3%

Sempre!

Atti soggetti a registrazione

Art 10 della tariffa

Contratti preliminari di ogni specie!

Contratto preliminare inteso come contratto con il quale le parti si obbligano a stipulare un altro successivo contratto

Atti soggetti a registrazione

Art 10 della tariffa

Contratti preliminari di ogni specie!

Imposta Fissa

Atti soggetti a registrazione

Art 11 della tariffa

Atti pubblici e scritture private
autenticate **non** aventi per oggetto
prestazioni a contenuto patrimoniale

Imposta Fissa

Atti soggetti a registrazione

Art 11 Bis della tariffa

Atti costitutivi e modifiche agli stessi
di organizzazioni non lucrative di utilità
sociale

(ONLUS)

Imposta Fissa

**ATTI SOGGETTI A
REGISTRAZIONE SOLO IN
CASO D'USO**

II Parte della Tariffa

Cos'è il Caso d'uso?

Art. 6 dpr 131/1986

L'uso si ha quanto gli atti vengono:

- depositati presso una cancelleria giudiziaria per l'adempimento di un'attività amministrativa (non giurisdizionale)
- depositati presso una pubblica amministrazione purchè il deposito non sia dovuto in adempimento di un'obbligazione, ovvero di una disposizione di legge o di regolamento

Precisazione sul caso d'uso

Il deposito di un contratto presso la PA non costituisce né integra un'ipotesi prevista dall'art. 6 del dpr 131/1985 in quanto il deposito corrisponde ad una esigenza di conservazione dei documenti.

Risoluzione Ministero delle Finanze, 3 agosto 1985, n. 251372

Art 1 della Tariffa

Quando riguardano cessioni di beni o
servizi soggetti all'imposta sul valore
aggiunto

Atti da registrare in caso d'uso

Si deve applicare il principio c.d. della
alternatività del tributo proporzionale!

- Imposta di registro
- Imposta valore aggiunto

Atti da registrare in caso d'uso

In caso di scrittura privata NON autenticata se il regime fiscale dell'operazione negoziale è quello IVA per il servizio o la fornitura prestata, allora si applicherà solo l'imposta fissa, ma solo in caso di uso!

Atti da registrare in caso d'uso

Esempio: un contratto di appalto di lavori, di servizi o di forniture che viene stipulato in forma di scrittura privata tra dirigente e privato appaltatore sarà registrato solo in caso d'uso, in quanto il comune già versa all'appaltatore l'imposta sul valore aggiunto (IVA)

(Risoluzione Min. Fin. 8 aprile 1995 E.IV -8)

Ne consegue:

Se il contratto di appalto è redatto in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, l'atto andrà registrato entro 20 giorni a tassa fissa

Se il contratto di appalto è redatto in forma di scrittura privata semplice, l'atto andrà registrato solo in caso d'uso e a tassa fissa

Art. 2 della Tariffa

Scritture private non autenticate
con eccezione dei contratti di cui
all'art. 5 parte I della tariffa, quando
l'ammontare dell'imposta risulti
inferiore ad euro 168,00 (minimo
applicabile)

Ragione della norma

Appare evidente che il legislatore ha voluto evitare la registrazione atti con modesto valore.

Per cui quando dall'applicazione della relativa aliquota risulta che l'imposta da pagare sarebbe comunque inferiore a quella minima, (purchè l'atto sia in forma di scrittura privata) allora l'atto non è soggetto a registrazione se non in caso d'uso.

Eccezione al principio

Costituiscono eccezione al principio i **“contratti”** di cui al numero 5 della tariffa e quindi i contratti di locazione e di comodato che a prescindere dal valore sono sempre soggetti a registrazione in termine fisso

Art. 5 della Tariffa

Locazioni e affitti di beni immobili:

1. quando hanno per oggetto fondi rustici quando hanno per oggetto immobili strumentali ancorchè assoggettati all'imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del *decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*
2. Concessioni su beni demaniali, cessioni e surrogazioni relative
3. Concessioni di diritti d'acqua a tempo determinato, cessioni e surrogazioni relative
4. Contratti di comodato di beni immobili

Concessione di Loculi

Le concessioni di loculi sono in sostanza delle concessioni demaniali in quanto il cimitero è bene del demanio comunale

Concessioni di Loculi

La normativa dettata dal Dpr 633/1972 e, in particolare, gli articoli 1 e 4, stabiliscono in linea di principio che l'imposta sul valore aggiunto si rende applicabile quando le cessioni di beni sono poste in essere da un soggetto imprenditore nell'esercizio dell'attività di impresa.

Concessioni di Loculi

Nella concessioni di loculo mancano i requisiti soggettivo ed oggettivo per l'assoggettamento dell'atto all'Iva, in quanto la concessione viene data nello svolgimento di potestà amministrative, per fini di pubblica autorità.

- elemento soggettivo (imprenditore nell'esercizio di attività imprenditoriale)
- elemento oggettivo (cessione di beni relativi all'impresa)

Concessioni di Loculi

La base imponibile, ai fini dell'Imposta di registro, è costituita dal valore economico risultante dall'atto, ovvero dal corrispettivo della stessa concessione (risoluzione 22 dicembre 1994, n. 34/E) e su tale base va applicata l'aliquota del 2 per cento prevista dal citato articolo 5.

Concessioni di Loculi

l'articolo 1, comma 14, del decreto legge n. 417/1991, convertito con modificazioni dalla legge n. 66/1992, il quale ha stabilito che "le concessioni di aree, di loculi cimiteriali e di altri manufatti per la sepoltura non costituiscono attività di natura commerciale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto", così restando soggette all'imposta di registro

Concessioni di Loculi

L'art 2 II Parte della Tariffa degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso specifica che sono soggette a registrazione solo in caso d'uso le scritture private non autenticate per la quali è dovuta una imposta inferiore a quella prevista per l'imposta fissa

REGOLA

Ne consegue che, a tutte le scritture private che dall'applicazione dell'aliquota alla base imponibile sorge una imposta inferiore a quella prevista per l'imposta fissa, sono da registrare solo in caso d'uso.

Eccezione alla regola

Fanno eccezione i contratti di locazione e di comodato, in quanto la norma fa espresso riferimento solo ai contratti e non genericamente agli atti previsti al numero 5 della tariffa così nell'eccezione non vengono fatte rientrare le concessioni.

Esempio:

Alla concessione demaniale si applica l'imposta del 2%!

Se la base imponibile è di 30.000 euro l'imposta sarà del 2% e quindi sarà di 600 euro.

Se la base imponibile è di 8.000, posto che il 2% di 8.000 da vita ad una imposta inferiore al minimo dell'imposta fissa che è di 168 euro, la concessione si registrerà solo in caso di uso

Art 4 della tariffa

Scritture private non autenticate non
aventi ad oggetto prestazioni a
contenuto patrimoniale

L'art 1173 c.c. Rileva che:

La prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica e deve corrispondere a un interesse anche non patrimoniale del creditore

Convezioni con associazioni

Le convezioni con associazioni che **non hanno contenuto patrimoniale** in quanto **l'adempimento della prestazione è connessa ad un fine volontaristico privo di corrispettivo** sono da registrare solo in caso di uso

Convezioni con associazioni

Nel rapporto con le associazioni può:

- non esserci la patrimonialità!
- non esserci il sinallagma!

ATTI NON SOGGETTI A REGISTRAZIONE

- **Atti del potere legislativo**
- **Contratti di assicurazione**
- **Contratto di lavoro**
- **Verbali di gara**

Sanzioni

Omissione della richiesta di registrazione e della presentazione della denuncia

Chi omette la richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta

Controllo del repertorio.

- I soggetti di cui all'art. 67, devono, entro il mese successivo a ciascun quadrimestre solare nei giorni indicati dall'ufficio del registro competente per territorio, presentare il repertorio all'ufficio stesso, che ne rilascia ricevuta.
2. L'ufficio del registro, dopo aver controllato la regolarità della tenuta del repertorio e della registrazione degli atti in esso iscritti, nonché la corrispondenza degli estremi di registrazione ivi annotati con le risultanze dei registri di formalità di cui all'art. 16 e dopo aver rilevato le eventuali violazioni e tutte le notizie utili, appone il proprio visto dopo l'ultima iscrizione indicando la data di presentazione e il numero degli atti iscritti o dichiarando che non ha avuto luogo alcuna iscrizione.
 3. L'ufficio non può trattenere il repertorio oltre il terzo giorno non festivo successivo a quello di presentazione.

Sanzioni sulla tenuta del repertorio

Per l'omessa presentazione del repertorio ai sensi del primo comma dell'articolo 68, i **pubblici ufficiali** sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 1.032,91 ad euro 5.164,56

Tenuta irregolare del repertorio

I pubblici ufficiali che non hanno osservato le disposizioni dell'articolo 67 sono puniti con la sanzione amministrativa da euro 1.032,91 ad euro 2.065,82.

Repertorio degli atti formati da pubblici ufficiali.

I soggetti indicati nell'art. 10, lettere *b)* e *c)*, i capi delle amministrazioni pubbliche ed ogni altro funzionario autorizzato alla stipulazione dei contratti devono iscrivere in un apposito repertorio **tutti gli atti del loro ufficio soggetti a registrazione in termine fisso.**

Repertorio degli atti formati da pubblici ufficiali.

Gli atti devono essere annotati sul repertorio giorno per giorno, senza spazi in bianco né interlinee e per ordine di numero con l'indicazione della data e del luogo dell'atto o dell'autenticazione, delle generalità e del domicilio o residenza delle parti, della natura e del contenuto dell'atto e del corrispettivo pattuito. A margine dell'annotazione devono essere indicati gli estremi della registrazione.

Repertorio degli atti formati da pubblici ufficiali.

Negli uffici amministrativi, nei quali più funzionari sono incaricati della stipulazione degli atti, non si può tenere che un solo repertorio, salva espressa autorizzazione della competente intendenza di finanza.

Responsabilità solidale

Per gli atti ricevuti od autenticati il segretario comunale è **responsabile di imposta**, per cui risponde solidalmente con le parti in merito ad un eventuale errore nella misura dell'imposta da applicare o nella determinazione del valore imponibile.

Per cui l'Agenzia dell'Entrate potrebbe agire sia nei riguardi delle parti, sia nei riguardi del pubblico ufficiale rogante o autenticante.

IMPOSTA SUL BOLLO

**L'imposta sul bollo è
disciplinata dal dpr 642/1972**

DPR 642/1972

Art. 2. Atti soggetti a bollo sin dall'origine o in caso d'uso.

L'imposta di bollo è dovuta **fin dall'origine** per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda.

Copie conformi all'originale

**Per le copie dichiarate conformi,
l'imposta, salva specifica
disposizione, è dovuta
indipendentemente dal trattamento
previsto per l'originale.**

Imposta di euro 14,62

DPR 642/1972

Art. 1. *Oggetto dell'imposta.*

Sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa.

Le disposizioni del presente decreto non si applicano agli atti legislativi e, se non espressamente previsti nella tariffa, agli atti amministrativi dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni e loro consorzi.

Definizione di foglio e di pagina

Il foglio si intende composto da quattro facciate

La pagina è composta da una facciata

Linee dei fogli e delle facciate

La carta bollata deve essere marginata e contenere cento linee per ogni foglio

Ne consegue che ciascuna facciata non possa avere più di 25 linee!

Nulla si dice sul numero delle battute dei caratteri che devono essere utilizzati, anche perché l'atto può essere scritto a mano come con mezzi meccanografici

Atti meccanografici

Per i **tabulati** meccanografici l'imposta è dovuta per ogni 100 linee o frazione di 100 linee effettivamente utilizzate.

Per le **riproduzioni** con mezzi meccanici, fotografici, chimici e simili il foglio si intende composto da quattro facciate sempreché queste siano unite o rilegate tra loro in modo da costituire un unico atto recante nell'ultima facciata la dichiarazione di conformità all'originale

Definizione di copia

Per copia si intende la riproduzione, parziale o totale, di atti, documenti e registri dichiarata conforme all'originale da colui che l'ha rilasciata.

Carta Bollata

Sulla carta bollata non si può scrivere fuori dei margini né eccedere il numero delle linee in essa tracciate. Nei margini del foglio possono apporsi sottoscrizioni e annotazioni, visti, vidimazioni, numerazioni e bolli prescritti o consentiti da leggi o regolamenti.

19. *Obblighi degli arbitri, dei funzionari e dei pubblici ufficiali.*

Salvo quanto disposto dai successivi articoli 20 e 21, i funzionari e i dipendenti degli enti pubblici territoriali non possono rifiutarsi di ricevere in deposito o accettare la produzione o assumere a base dei loro provvedimenti, allegare o enunciare nei loro atti, i documenti, gli atti e registri non in regola con le disposizioni del presente decreto.

Tuttavia gli atti, i documenti e i registri o la copia degli stessi devono essere inviati a cura dell'ufficio che li ha ricevuti e, per l'autorità giudiziaria, a cura del cancelliere o segretario, per la loro regolarizzazione ai sensi dell'art. 31, al competente ufficio del registro entro trenta giorni dalla data di ricevimento ovvero dalla data del deposito o della pubblicazione del provvedimento giurisdizionale o del lodo

Responsabilità solidale

Sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative:

- 1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni sul bollo

Soggetti responsabili solidali per evasione di imposta sul bollo

- 1) Segretario per tutti gli atti ricevuti od autenticati in solido con i firmatari dell'atto
- 2) Il responsabile di area/dirigente che sottoscrive l'atto con la parte privata in caso di scrittura privata autenticata.

SANZIONI

- 1) Mancata denuncia**
- 2) Omesso od insufficiente pagamento dell'imposta**

Omessa denuncia

L'inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo 19 è punita, per ogni atto, documento o registro, con sanzione amministrativa da lire duecentomila a lire quattrocentomila.

Si tratta del caso in cui si riceve un documento senza bollo e non viene inviato all'ufficio per la regolarizzazione.

Omesso od insufficiente pagamento dell'imposta

Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta.

Allegati al contratto di appalto

L'art. 110 del DPR 554/1999 in tema di appalto di opera pubblica, stabilisce che sono **parte integrante del contratto e devono in esso essere richiamati** una serie di documenti e precisamente:

- a) il capitolato generale
- b) il capitolato speciale
- c) gli elaborati grafici progettuali
- d) l'elenco dei prezzi unitari
- e) i piani di sicurezza previsti dall'art. 31 della legge
- f) il cronoprogramma

DM 20 agosto 1992

Atti, documenti e registri soggetti all'imposta fin dall'origine

1. Atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali e certificati, estratti di qualunque atto o documento e copie dichiarate conformi all'originale rilasciati dagli stessi: per ogni foglio

(14,62)

DM 20 agosto 1992

**Atti, documenti e registri soggetti
all'imposta fin dall'origine**

**Scritture private contenenti convenzioni o
dichiarazioni anche unilaterali con le quali
si creano, si modificano, si estinguono, si
accertano o si documentano rapporti
giuridici di ogni specie,
descrizioni, constatazioni e
inventari destinati a far prova fra le
parti che li hanno sottoscritti: per ogni
foglio (14,62)**

DM 20 agosto 1992

**Atti, documenti e registri soggetti
all'imposta fin dall'origine**

**Tipi, disegni, modelli, piani, dimostrazioni,
calcoli ed altri lavori degli
ingegneri, architetti, periti,
geometrie misuratori;
liquidazioni, dimostrazioni, calcoli ed
altri lavori contabili dei
liquidatori, ragionieri e professionisti
in genere: per ogni foglio o esemplare
(0,52)**

Capitolato generale

l'art. 1 del DPR 642/1972 afferma testualmente che le disposizioni del dpr sul bollo non si applicano agli atti legislativi se non espressamente previsti nella tariffa e nella tariffa si tace circa l'eventuale applicabilità di imposta di bollo sugli atti legislativi con la naturale conseguenza che se pur il capitolato generale è un allegato al contratto lo stesso in qualità di atto legislativo appare iniquo che venga bollato.

Capitolato speciale

Non vi sono dubbi che il capitolato speciale, che disciplina le modalità di esecuzione tecniche del singolo contratto di appalto di lavori, rientra nell'art. 2 della tariffa dell'imposta di bollo. Ne consegue che si rientra nella fattispecie dell'art. 2 della tariffa, allegato A, del DPR 642/1972 e che su ogni foglio si applica l'imposta di bollo nella misura di 14,62 euro.

Elaborati grafici progettuali

Gli elaborati grafici progettuali sia che siano predisposti da tecnici della stazione appaltante, sia che siano predisposti da soggetti esterni all'ente, sono sempre necessariamente redatti da soggetti che appartengono a categorie di professionisti iscritti ai relativi albi professionali (geometri, architetti o ingegneri) e come tali, individuati dall'art. 28 della tariffa, allegato A, del DPR 642/1972, con la conseguenza che per essi si applica l'imposta di bollo solo in caso di uso e nella misura di 0,52 euro per foglio prevista proprio per tipi, disegni, modelli, piani, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori degli ingegneri architetti, periti, geometri e misuratori.

Elenco dei prezzi unitari

Indubbiamente l'elenco prezzi è parte integrante del negozio giuridico poichè rappresenta il documento dal quale si evincono le modalità di determinazione del corrispettivo della prestazione che l'appaltatore deve realizzare nei riguardi della stazione appaltante, infatti, la ripartizione dei lavori eseguiti nelle categorie, in corrispondenza delle varie voci dell'elenco prezzi, rappresenta il momento della determinazione del compenso dell'appaltatore, poiché comporta l'individuazione del prezzo unitario con il quale ciascuna di esse viene retribuita. Ne consegue che si rientra nella fattispecie dell'art. 2 della tariffa, allegato A, del DPR 642/1972 e che su ogni foglio si applica l'imposta di bollo nella misura di 14,62 euro.

Piani di sicurezza

Chi redige il piano di sicurezza è un tecnico ed è quindi in possesso dei requisiti previsti dall'art. 28 della tariffa, allegato A, del DPR 642/1972, con la conseguenza che anche per i piani di sicurezza si applica l'imposta di bollo solo in caso di uso e nella misura di 0,52 trattandosi appunto di atti di natura tecnica rientranti nelle categorie dei tipi, disegni, modelli, piani, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori degli ingegneri architetti, periti, geometri e misuratori

Cronoprogramma

Il cronoprogramma disciplinato dall'art. 49 del DPR 554/1999 è redatto al fine di stabilire in via convenzionale, nel caso di lavori compensati a prezzo chiuso, l'importo degli stessi da eseguire, per cui si tratta di un atto che entra a pieno titolo nel negozio giuridico di fonte pattizia, con la conseguenza che si rientra nella fattispecie dell'art. 2 della tariffa, allegato A, del DPR 642/1972 e che su ogni foglio si applica l'imposta di bollo nella misura di 14,62 euro.

capitolato generale	00,00
capitolato speciale	14,62
elaborati grafici progettuali	0,52
elenco dei prezzi unitari	14,62
Piani di sicurezza	0,52
Cronoprogramma	14,62

Particolari esenzioni od agevolazioni

Espropriazione

Esenzione per gli enti locali dell'Imposta di bollo sugli atti di acquisto di beni oggetto di espropriazione ovvero sui decreti di esproprio

Espropriazione

**MINISTERO DELLE FINANZE -
AGENZIA DELLE ENTRATE - Direzione
Centrale Normativa e Contenzioso -
Risoluzione 31 luglio 2002, n. 254**

Allegato B al dpr 642/1972

27-bis. Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI

**Diritti di segreteria di cui alla
tabella D della legge
604/1962**

Tabella D

1. Avvisi d'asta per alienazioni, locazioni, appalti di cose e di opere, concessioni di qualsiasi natura: per l'originale
2. Verbali relativi ai procedimenti degli incanti e delle licitazioni private riguardanti gli oggetti di cui al numero precedente: per l'originale
3. Contratti relativi agli oggetti di cui al n.1, anche se stipulati a seguito di licitazioni o trattativa privata e se vi sia intervento di terzi garantiti o cauzionanti: per l'originale

Tabella D

4. Sul valore delle stipulazioni relative agli oggetti indicati al n. 1)
5. Per la scritturazione degli atti originali contemplati ai numeri 2 e 3 e per le copie degli atti estratti dall'archivio: per ogni facciata

Sui contratti sottoposti ai diritti di segreteria devono sempre essere applicati

1) il diritto di originale

2) il diritto di scritturazione

3) il diritto di stipulazione

Calcolo complessivo dei diritti

I diritti devono essere presi in considerazione nella loro totalità in quanto ben specificato nella legge 11 luglio 1980 n. 312.

Obbligo di riscuotere i diritti di segreteria

L'art. 40 della legge 8 giugno 1962 n. 604 prescrive testualmente che *è obbligatoria in tutti i comuni la riscossione dei diritti di segreteria* ed inoltre un'eventuale clausola contrattuale che disponesse diversamente non sarebbe naturalmente giuridicamente efficace giacché l'art. 49 del R.D. 23 maggio 1924 n. 827 prescrive che *nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della stipulazione.*

R.D. 3-3-1934 n. 383

Approvazione del testo unico della legge comunale e provinciale.

- 87.** (I contratti di Comuni riguardanti alienazioni, locazioni, acquisti, somministrazioni od appalti di opere devono di regola essere preceduti da pubblici incanti con le forme stabilite pei contratti dello Stato)
- 89.** [I segretari comunali *possono rogare* nell'esclusivo interesse dell'amministrazione comunale gli atti e contratti di cui all'art. 87]

Coincidenza

Le tipologie contrattuali per le quali la tabella D della legge 8 giugno 1962 n. 604 prevede l'esazione dei diritti di segreteria, e quindi gli "avvisi di asta per alienazioni, locazioni, appalti di cose e di opere e concessioni di qualsiasi natura" corrispondono alle tipologie contrattuali, che ai sensi del vecchio testo unico sulle leggi dei Comuni il segretario comunale aveva titolo di rogare

Parere del Consiglio di Stato n. 892/87 del 15 maggio 1987

... Qualora quindi siano assenti i requisiti degli avvisi d'asta, o dei pubblici incanti o della stipulazione scritta con intervento dello stesso segretario comunale come ufficiale rogante, la percezione dei diritti in questione diverrebbe arbitraria e sine titolo.

Atti per i quali sono dovuti i diritti

I diritti devono essere applicati **solo ed esclusivamente** sugli atti nei quali interviene il segretario comunale in qualità di ufficiale rogante ovvero autenticante

Delibera Consiglio di amministrazione Agenzia Nazionale

....di ritenere che la tabella D della legge 604/62 sia da coordinare in senso ampliativo con le disposizioni del Testo Unico sull'Ordinamento degli E.E. L.L. di modo che l'esazione dei diritti di rogito sia applicabile ogni qualvolta una delle parti contrattuali sia l'Ente Locale e che vi sia stata assistenza al rogito da parte del Segretario per l'attribuzione della forma pubblica amministrativa;

Corte dei Conti

Delibera n. 42/2007

Per quanto sopra detto, può conclusivamente ritenersi che nel caso in cui vengano stipulati contratti per scrittura privata non autenticata (ad esempio concessione cimiteriale) direttamente dal dirigente preposto al servizio interessato i diritti di segreteria non debbano essere applicati.



**IMPOSTA SUL VALORE
AGGIUNTO
IVA**

Presupposti dell'imposta

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate

Presupposti

- Presupposto soggettivo
- Presupposto oggettivo

Aliquote dell'imposta

L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del 20% della base imponibile dell'operazione.

L'aliquota è ridotta al 4 e al 10 per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nell'allegata tabella A

Cassazione civile, Sez. V, sent. n. 14904 del 23-11-2001

In tema di I.V.A., le norme che prevedono aliquote agevolate, in quanto disposizioni speciali, sono di stretta applicazione. Ne consegue che, ove il contribuente deduca che una determinata operazione è soggetta ad aliquota agevolata (nella specie, l'aliquota del 2 per cento prevista per l'edilizia economica e popolare), è tenuto a fornire la dimostrazione della sussistenza dei presupposti per l'applicazione della stessa, in mancanza della quale detta operazione è assoggettabile all'aliquota generale.

L'articolo 7, comma 1, lettera a,
della Legge n. 488 del 23/12/99

“sono soggette all’IVA con l’aliquota del 10% le prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani ed inabili adulti, di soggetti affetti da disturbi psichici e mentale, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza”.

Ambito soggettivo di applicazione

La norma si limita a definire **le prestazioni** oggetto dell'agevolazione, e non **i soggetti** fruitori. Rientrano, pertanto, in tale regime tutti i soggetti prestatori (società, imprese individuali, enti privati acc.) fatte salve le disposizioni più favorevoli relative all'applicazione dell'aliquota minima del 4%, o quelle previste all'art. 10 c. 1 n. 27 –ter D.P.R. 633/72 (operazioni esenti).

Art. 10 dpr 633/1972

- 27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di **assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili**, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS;
- 27-quater) le prestazioni delle compagnie barracellari di cui all'articolo 3 della legge 2 agosto 1897, n. 382;
- 27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;
- 27-sexies) le importazioni nei porti, effettuate dalle imprese di pesca marittima, dei prodotti della pesca allo stato naturale o dopo operazioni di conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima di qualsiasi consegna.

Esenzione

Sono esenti dall'imposta, a norma dell'art. 10 c. 1 n. 27- *ter* del D.P.R. n. 633/1973, le prestazioni:

- socio sanitarie;
- di assistenza domiciliare o **ambulatoriale** o **in comunità e simili**;

DPR 633/1972

tabella per aliquota IVA al 4%

41-*bis*) prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 43/E del 2 novembre

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 43/E del 2 novembre, ha fornito chiarimenti in merito al trattamento tributario, agli effetti dell'Iva, applicabile ad alcune prestazioni sociali e socio-sanitarie effettuate nei confronti di determinate categorie di soggetti svantaggiati.

In particolare, è stato precisato che le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili rese dai soggetti specificatamente indicati nell'articolo 10, numero 27-ter, del Dpr n. 633 del 1972 rientrano nella disposizione di esenzione dall'Iva sia se rese direttamente che in esecuzione di contratti di appalto o convenzioni; l'esenzione, cioè, è applicabile in maniera oggettiva.

Art. 1, Comma 331, legge 296/2006

Il numero 41-*bis*) della tabella A, parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che sono ricomprese anche le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) dell'articolo 10 del predetto decreto rese in favore dei soggetti indicati nel medesimo numero 41-*bis*) da cooperative e loro consorzi sia direttamente sia in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in genere.

DPR 633/1972

tabella per aliquota IVA al 4%

41-*ter*) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche

DPR 633/1972
tabella per aliquota IVA al 10%

**127-*quinquies*) opere di
urbanizzazione primaria e secondaria**

Ora Art. 16 del DPR 380/2001

- 4. Le opere di cui all'articolo 1, lettera *b*) sono quelle di urbanizzazione primaria e cioè:
- *a*) strade residenziali;
- *b*) spazi di sosta o di parcheggio;
- *c*) fognature;
- *d*) rete idrica;
- *e*) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
- *f*) pubblica illuminazione;
- *g*) spazi di verde attrezzato.

Le opere di cui all'articolo 1, lettera *c*), sono le seguenti:

- *a*) asili nido e scuole materne;
- *b*) scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo
- *c*) mercati di quartiere;
- *d*) delegazioni comunali;
- *e*) chiese ed altri edifici religiosi;
- *f*) impianti sportivi di quartiere;
- *g*) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie
- *h*) aree verdi di quartiere

Art. 40 della legge 166/2002 (vedi ora art. 17 comma VII bis del DPR 380/2001)

Ha aggiunto tra le opere di urbanizzazione primaria, al suo nono comma, *i cavedi multiservizi e cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, salvo nelle aree individuate dai Comuni sulla base dei criteri definiti dalle Regioni.*

DPR 633/1972

tabella per aliquota IVA al 10%

127-*sexiesdecies*) prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1, lettere *d*), *l*) e *m*), del [decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22](#), di rifiuti urbani di cui all'articolo 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui all'articolo 7, comma 3, lettera *g*), del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione

Atti particolari degli enti locali

IMPOSTE PER GLI ATTI di TRASFERIMENTO A TITOLO GRATUITO

Imposta di registro negli atti di cessione gratuita all'ente locale

- Gli atti di cessione a titolo gratuito agli enti locale scontano l'applicazione dell'imposta fissa di registro

IMPOSTE PER GLI ATTI di TRASFERIMENTO A TITOLO GRATUITO

- ***Imposta ipotecaria***
- L'art. 1 II comma del D.lgs 347/1990 (disciplina sull'imposta ipotecaria e catastale) recita che *non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni ex D.Lgs 346/1990*
- A sua volta l'articolo 3 del decreto legislativo n. 346 del 1990, che va considerato ancora vigente, nonostante la soppressione dell'Imposta di successione e l'attrazione al registro delle donazioni, operata dall'articolo 13, comma 2, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 dispone che: "non sono soggetti all'Imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461".
- Ne consegue che gli atti di trasferimento a titolo gratuito agli enti locali sono esenti dall'imposta ipotecaria

IMPOSTE PER GLI ATTI di TRASFERIMENTO A TITOLO GRATUITO

- ***Imposta catastale***
- L'art. 10 III comma del D.lgs 347/1990 recita che *non sono soggette all'imposta le volture eseguite nell'interesse dello stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni ex D.Lgs 346/1990*
- A sua volta l'articolo 3 del decreto legislativo n. 346 del 1990, che va considerato ancora vigente, nonostante la soppressione dell'Imposta di successione e l'attrazione al registro delle donazioni, operata dall'articolo 13, comma 2, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 dispone che: "non sono soggetti all'Imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461".
- Ne consegue che gli atti di trasferimento a titolo gratuito agli enti locali sono esenti dall'imposta catastale.

IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE PER ATTI DI CESSIONE VOLONTARIA IN CORSO DI ESPROPRIAZIONE

I contratti di cessione volontaria stipulati nell'ambito del procedimento di espropriazione per pubblica utilità sono sempre esenti dall'imposta di bollo.

Se acquirenti sono gli enti pubblici territoriali, sono soggetti all'imposta fissa di registro e ipotecaria e all'imposta catastale in misura proporzionale.



Dei singoli contratti degli enti locali



***Convenzioni con la
Parrocchia***

La principale fonte normativa da cui prendere le mosse è indubbiamente l'art. 20 della Costituzione, il quale recita espressamente che *«il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività»*.

D.Lgs 460/1997

Nella legge ordinaria la disciplina fiscale degli atti degli enti ecclesiastici trova fondamento nel D.Lgs 460/1997

art. 2, co. 3, l. n. 222/1985

Gli *enti ecclesiastici riconosciuti* come persone giuridiche agli effetti civili rientrano sicuramente nella categoria degli enti non commerciali, posto che il fine costitutivo di ogni ente ecclesiastico è quello di religione o di culto, in quanto è proprio questo scopo essenziale che consente all'ente ecclesiastico di ottenere il riconoscimento della personalità giuridica secondo le norme dettate dall'ordinamento giuridico italiano

Parrocchia quale ente non commerciale

La Parrocchia in quanto ente ecclesiastico con fine religioso o di culto rientra nella nozione di ente non commerciale di cui al D.Lgs. 460/1997

La Parrocchia quale ONLUS?

La legge n. 222 del 20/05/1985 all'art. 15. dispone che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere **attività diverse** da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984.

L'art. 16 specifica che agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

- a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;
- b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

Conflitto costituzionale

La parrocchia che è un ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto con Decreto del Ministero degli Interni non può essere considerata né può costituirsi in ONLUS in quanto ciò comporterebbe l'assoggettamento dell'intero Ente a una legge dello Stato italiano, violando le norme costituzionali, concordatarie

Il D.Lgs 460/1997 prevede espressamente che *Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale rgomentati tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 , introdotto dall'articolo 25, comma 1.*

ONLUS ma con condizioni

Ne consegue che le convenzioni stipulate dall'ente locale con la parrocchia per la gestione di attività di assistenza sociale, educative, socio culturali, rientrano a pieno titolo nell'ambito della disciplina delle ONLUS in quanto ai sensi dell'art. 10, comma 9, D.lgs. n. 460/1997, (introducendo un'eccezione al divieto per le ONLUS di svolgere attività diverse da quelle solidaristiche elencate presumibilmente in modo tassativo dal legislatore, a meno che non siano ad esse connesse (art. 10, co. 1, lettera c)), il legislatore riconosce alle parrocchie la facoltà di acquisire la qualifica di ONLUS

Purché nel rispetto di confini ben precisi:

limitatamente all'esercizio delle attività di solidarietà elencate nella lettera *a*) del comma 1 (assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e promozione dei beni culturali, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale);

a condizione che tengano, per tali attività, scritture contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte al riguardo per le ONLUS (art. 20-*bis* d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25 d.lgs. n.460/1997).

In conclusione

Alle convenzioni stipulate con la Parrocchia si applica la disciplina delle ONLUS

- limitatamente all'esercizio di determinate attività diverse da quelle di religione o di culto e precisamente per le attività di assistenza sociale, assistenza socio sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione della cultura e tutela dei diritti civili.
- Purchè tengano scritture contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte al riguardo per le ONLUS (art. 20-*bis* d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25 d.lgs. n.460/1997).

Affidamento servizi di assistenza domiciliare

In tema di trattamento fiscale di servizi socio sanitari e di assistenza domiciliare abbiamo tre differenti norme da considerare a seconda della fattispecie che viene in considerazione

L'articolo 7, comma 1, della legge 488/99

L'articolo 7, comma 1, della legge 488/99 ha previsto l'applicazione dell'aliquota del 10% per le prestazioni di assistenza domiciliare da chiunque effettuate. Questa disposizione è stata poi prorogata fino al 30 settembre 2003 dal sesto comma dell'articolo 2 della legge 289/2002. Nessuna norma è più intervenuta per prevedere un'eventuale proroga, con la conseguenza che ad oggi al contratto di appalto avente ad oggetto l'assistenza domiciliare si deve applicare l'aliquota ordinaria del 20 %.

Il numero 41-*bis* (tabella A, parte seconda) del Dpr 633/72

Il numero 41-*bis* (tabella A, parte seconda) del Dpr 633/72 prevede un'aliquota del 4 % per le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di Aids, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale

L'art. 10 dpr 633/1972, comma 27-ter)

L'art. 10 dpr 633/1972, comma 27-ter) prevede infine che le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS.

L'articolo 10 del Dpr 633/72, al numero 27-ter individua tra le prestazioni esenti IVA le prestazioni socio sanitarie, in quanto attribuisce il regime di esenzione alle prestazioni socio sanitarie, nonché di assistenza domiciliare e ambulatoriale, **quando si realizzano presso comunità**, in favore di anziani, inabili e handicappati, tossicodipendenti e minori in genere. Tuttavia, è richiesto come requisito soggettivo che **l'operazione sia resa da soggetti ben qualificati e precisamente "da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS"**.

Diversamente il numero 41-*bis* della tabella A, parte seconda, allegata al Dpr 633/72 prevede un'aliquota del 4% per le prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o **in comunità e simili od ovunque rese**, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di Aids, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, **rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale.**

Dalla lettura delle predette norme emerge che le prestazioni di assistenza domiciliare se sono rese dai soggetti indicati dal numero *27-ter* sono da considerarsi esenti, mentre laddove siano rese da cooperative vanno assoggettate all'aliquota agevolata del 4 per cento.

Gli enti locali attribuiscono in affidamento i servizi socio sanitari in genere e l'assistenza domiciliare nello specifico, a cooperative sociali di cui alla legge 381/1991, le quali, ai sensi dell'art. 10, comma 8, del D.Lgs. 460/1997, costituiscono ONLUS a tutti gli effetti.

Ne consegue che l'assistenza domiciliare posta in essere da una società cooperativa (ONLUS) è esente IVA ex art 10 del Dpr 633/72, numero 27-*ter*.

Introduzione del regime binario

Da ultimo l'art. 1, Comma 331, della legge 296/2006 ha previsto che *Il numero 41-bis) della tabella A, parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che sono rgomentati anche le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10 del predetto decreto rese in favore dei soggetti indicati nel medesimo numero 41-bis) da cooperative e loro consorzi sia direttamente sia in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in genere. Resta salva la facoltà per le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991 n. 381 di optare per la previsione di cui all'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre n. 460.*

Attualmente una cooperativa sociale di cui alla legge 381/1991 può scegliere liberamente di optare per **l'esenzione IVA** ovvero per **l'agevolazione IVA** al 4% quando le sue prestazioni rientrano tra quelle elencate nel numero 27 *ter* dell'art. 10 del dpr 633/1972 (prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare) e siano riferite a soggetti che rientrano nei casi indicati al numero 41 bis della tabella A II parte del dpr 633/1972 (anziani, inabili adulti, tossicodipendenti malati di AIDS, handicappati psicofisici, e minori).

La norma si applica anche laddove la prestazione venga svolta in via indiretta attraverso contratti di appalto

il regime di esenzione "possa estendersi alle prestazioni ivi indicate, rese dagli enti e organismi individuati dalla stessa disposizione (comprese le ONLUS), sia se effettuate direttamente – cioè dagli stessi enti o organismi nei confronti diretti dei soggetti "svantaggiati" beneficiari – sia se effettuate in esecuzione di contratti di appalto, convenzioni o contratti in genere stipulati con soggetti terzi".

Contratto di sponsorizzazione

Qualificazione giuridica

*"il contratto di sponsorizzazione – figura non specificatamente disciplinata dalla legge – comprende una serie di ipotesi di ipotesi nelle quali si ha che un soggetto, il quale viene detto "sponsorizzato", si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificatamente marcato, detto corrispettivo. **L'obbligazione assunta dallo sponsorizzato ha piena natura patrimoniale ai sensi dell'articolo 1174** c.c. e non ha per oggetto lo svolgimento di un'attività in comune, bensì lo scambio di prestazioni".*

Ruolo dell'ente locale

Occorre in oltre delineare sin da subito che quasi sempre il ruolo dell'ente locale in un contratto di sponsorizzazione è, puramente "passivo", poiché l'ente interviene come *sponsee*, obbligandosi a promuovere il nome o il marchio di un operatore economico

Benefici dello sponsor

Ritengo sia opportuno rilevare inoltre che per lo sponsor, la somma erogata per la sponsorizzazione rappresenta un costo deducibile dal reddito di impresa, così come previsto dall'art. 74, 2 comma, del TUIR secondo il quale, le spese di pubblicità sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute. Ne consegue che l'operatore economico non solo beneficia di una forma di pubblicità, ma altresì il relativo costo gli attribuisce dei vantaggi non trascurabili in tema di imposte dirette sul reddito.

- [1] Le spese sostenute dallo sponsor sono considerate a tutti gli effetti spese di pubblicità (vedi risoluzione ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992).

Natura sinallagmatica

Il contratto di sponsorizzazione è quindi un contratto di natura sinallagmatica, nel quale l'ente si obbliga a promuovere il nome o il marchio di un operatore economico e questi come corrispettivo paga una somma di denaro, ovvero pone in essere delle prestazioni che possono essere di dare o di fare. In ogni caso la prestazione che viene posta in essere dallo sponsor rappresenta il corrispettivo per la forma di pubblicità di cui gode per l'intervento della pubblica amministrazione.

Prestazione o denaro non rileva

Dal punto di vista fiscale che lo sponsor versi una somma di denaro ovvero ponga in essere una prestazione poco rileva, poiché per la seconda circostanza l'art. 11 del dpr 633/1972 prevede espressamente che le cessioni di beni o di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o di servizi sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate. Per cui in ogni caso in entrambe le ipotesi si applicherà l'imposta o si dovrebbe applicare l'imposta

Sbagli degli enti locali

Molti enti infatti ritengono che il mero servizio di natura compensativa costituisca mero comportamento di fatto, laddove in realtà integra pienamente la fattispecie delineata dall'art. 11 citato; ossia una prestazione in cambio di altra prestazione nell'ambito di un rapporto di natura commerciale, qual è quello della sponsorizzazione.

Convenzione con gli enti del terzo settore

La legge quadro 328/2000 in tema di servizi sociali prevede espressamente che per favorire la piena attuazione del principio di sussidiarietà, gli enti locali, promuovono azioni per il sostegno e la qualificazione dei soggetti operanti nel terzo settore

Tipologie associative

Queste associazioni possono giuridicamente essere qualificate in vario modo, in quanto esse possono essere:

- associazioni costituite ai sensi del codice civile
- associazioni di volontariato ai sensi della legge 266/1990
- associazioni di promozione sociale di cui alle legge 383/2000.

Caratteristiche delle associazioni

In ogni caso in tutte le ipotesi si tratta di aggregazioni di natura spontanea che hanno come scopo esclusivo quello di porre in essere delle attività volontarie, gratuite e personali.

In questo senso dispongono le norme, giacché viene posto l'accento sulla circostanza che l'attività di volontariato viene prestata in modo **personale, spontaneo e gratuito, tramite l'organizzazione di cui fa parte, senza fini di lucro anche indiretto.**

In sostanza le associazioni svolgono un ruolo di supporto all'ente locale nella gestione di particolari servizi che possono concretizzarsi nelle forme più varie, dall'attraversamento degli alunni alla fine della scuola, al recupero dei cani randagi, sino alla pulizia del territorio comunale.

Elemento della patrimonialità

Il requisito della patrimonialità costituisce elemento costitutivo della nozione di contratto in quanto questo si caratterizza per essere l'accordo di due o più parti per costituire, regolare od estinguere un rapporto giuridico patrimoniale. Sempre il codice civile ci ricorda che la prestazione che forma oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica.

Le convenzioni stipulate tra Ente Locale e le associazioni di volontariato, come già chiarito, **non hanno natura patrimoniale**, in quanto *“l’attività”* e non *“il servizio”* prestato dalle associazioni è di natura personale, spontanea e gratuita. Non esiste infatti nessun corrispettivo, ma solamente un rimborso oggettivo per le spese sostenute. Si tratta, come rilevato da attenta dottrina di un parternariato tra soggetti diversi aventi analoghe finalità, ossia il perseguimento dei pubblici interessi sociali, che avviene tramite convenzioni con l’ente locale, ma senza pregiudicare la facoltà dell’associazione di operare autonomamente sul territorio a garanzia dei valori sociali per i quali è stata costituita in attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale.

Convenzioni tra enti locali ed associazioni senza scopo di lucro

Le convenzioni stipulate in forma scritta privata tra ente locale ed associazioni per lo svolgimento di attività di utilità sociale, non hanno natura patrimoniale e come tali sono da registrare solo in caso d'uso;

***Contratti di appalto per l'affidamento
di servizi di riscossione di entrate
comunali e relativo aggio***

Tipologie di entrate

Tradizionalmente gli enti locali affidano in outsourcing i servizi di riscossione di varie entrate comunale e generalmente:

canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari;
diritto sulle pubbliche affissioni e relativo servizio;
canone per l'occupazione di suolo ed aree pubbliche;
tariffa di igiene ambientale giornaliera.
Ecc.....

Affidamento per la riscossione dell'imposta sulla pubblicità

Per quanto attiene all'imposta sulla pubblicità, il riferimento normativo è dato dall'articolo 5 del D.Lgs. 507 del 15/11/1993, secondo il quale la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile, è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nello stesso decreto

Entrata di natura tributaria

Si tratta di una entrata tributaria e le modalità con le quali vengono rilasciate le autorizzazioni necessarie per l'installazione dei mezzi pubblicitari, nonché le concessioni per l'occupazione delle aree pubbliche, presuppongono l'esercizio di poteri di natura autoritativa, con la conseguenza che la fattispecie integra la disciplina di cui all'articolo 4, paragrafo 5, della sesta Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977, che dispone, che *"... i comuni non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni..."*.

Ne consegue che l'ente locale nei limiti in cui pone in essere l'attività di riscossione del tributo pone in essere un'attività in relazione alla quale non si ritiene sussistente il presupposto soggettivo d'imposta non configurandosi, pertanto, l'esercizio di un'attività commerciale da parte del medesimo ente locale.

In sostanza ai sensi del citato articolo 4 del DPR n. 633, il canone non risulta assoggettabile ad IVA.

Esternalizzazione del servizio

Tuttavia a ben vedere l'ente locale spesso si avvale di soggetti terzi per la riscossione dell'imposta ai quali corrisponde un certo corrispettivo per il servizio. si configura un vero e proprio appalto di servizi, laddove in servizio consiste nel porre in essere tutte quelle attività che altrimenti avrebbe dovuto porre in essere l'ente locale. Per questo servizio il soggetto terzo riceve un compenso che si concretizza in una percentuale di aggio rispetto il riscosso.

Prestazione e quindi imposta

Questo aggio, come risulta evidente costituisce il corrispettivo che l'ente paga per la gestione del servizio e come tale esso è naturalmente soggetto all'imposizione dell'imposta sul valore aggiunto.

Distinzione tra mera riscossione e attività di accertamento

A questo punto risulta di grande importanza distinguere l'ipotesi in cui il soggetto terzo si limita alle operazioni di riscossione, dall'ipotesi in cui il soggetto terzo svolge anche i servizi di accertamento e liquidazione. Questo in quanto la differenza del servizio riverbera i suoi effetti sulla gestione fiscale del contratto.

La mera riscossione comporta esenzione

Se il soggetto terzo affidatario gestisce il servizio delle operazioni di riscossione opera l'esenzione elencata nell'articolo 10 n. 5, del DPR n. 633/1972 secondo il quale sono esenti dall'IVA **"le operazioni relative alla riscossione dei tributi"**. Pertanto, in forza di detta disposizione, è riconducibile nell'esenzione dall'IVA l'aggio relativo al servizio di riscossione concernente il diritto sulle pubbliche affissioni, in considerazione della qualificazione della medesima entrata come tributo.

Se accertamento e liquidazione non c'è esenzione

Se però il soggetto terzo affidatario svolge anche le operazioni di accertamento e di liquidazione del tributo, come del resto avviene nella maggior parte dei casi, allora non opera l'esenzione, in quanto trattandosi di norma che attribuisce un vantaggio fiscale, la stessa deve essere interpretata in modo letterale e non analogico. In sostanza si può applicare solo ai casi che sono espressamente contemplati e non a casi simili.

L'Agenzia delle Entrate ha testualmente disposto che *la norma richiamata, che prevede un'esenzione tributaria, non è suscettibile, infatti, di interpretazione analogica e non consente di assimilare il trattamento relativo al servizio di riscossione a quelli concernenti l'accertamento e la liquidazione.*

In conclusione

- Il contratto di affidamento che prevede l'aggio sul canone dell'imposta sulla pubblicità è sottoposto ad IVA se l'affidamento comprende il servizio di riscossione, l'accertamento e la liquidazione
- Il contratto di affidamento che prevede l'aggio sul canone dell'imposta sulla pubblicità è esente IVA se l'affidamento si riferisce esclusivamente al servizio di riscossione

***Occupazione di suolo pubblico: TOSAP
E COSAP***

Tassa per l'occupazione suolo pubblico (TOSAP)

Il contratto di affidamento che prevede l'aggio sulla tassa per l'occupazione suolo pubblico è sottoposto ad IVA se l'affidamento comprende il servizio di riscossione, l'accertamento e la liquidazione

Il contratto di affidamento che prevede l'aggio sulla tassa per l'occupazione suolo pubblico è esente IVA se l'affidamento si riferisce esclusivamente al servizio di riscossione

Canone per l'occupazione di suolo pubblico

Il contratto di affidamento che prevede l'aggio sul canone del canone sull'occupazione suolo pubblico è soggetto sempre ad IVA.

***Convenzioni tra enti locali per
l'esercizio di servizi e di funzioni***

Art. 30 D.lgs 267/2000

Il Comune, secondo quanto disposto dall'art. 30 del D.Lgs. n. 267/2000, ha la facoltà di stipulare con altri enti locali particolari atti negoziali denominati convenzioni.

Questo strumento negoziale è simile al contratto, in quanto crea comunque un vincolo di natura giuridica tra le parti, ma assume, tuttavia, connotazioni sue proprie che lo distinguono dal contratto civilistico.

Oggetto della convenzione

La norma limita l'utilizzo dello strumento della convenzione allo svolgimento di determinati servizi e funzioni, con la conseguenza che esso non potrà essere utilizzato con i privati, che vengono espressamente esclusi dalla norma. Si tratta in sostanza di una gestione convenzionale di servizi e funzioni che, per ragioni di efficienza, vengono accorpati tra più enti.

Agli atti per l'esercizio di servizi e funzioni tra enti locali sono fuori il campo IVA

Le convezioni stipulate tra enti locali per lo svolgimento di funzioni e di servizi costituiscono a tutti gli effetti esercizio di attività istituzionale con la conseguenza che le attività poste in essere devono ritenersi fuori campo applicazione IVA

