

VOLUME 1 ANNO 2018

Venerdì 5 gennaio

Settimanale “Prometheus”

Rubrica di aggiornamento normativo

IN QUESTO NUMERO

1. La tassazione ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo di un contratto d'appalto stipulato tra Comune ed un'organizzazione di volontariato
2. Incentivi per Funzioni Tecniche, novità in Legge di Bilancio
3. Legittima la convalida del Consiglio comunale di una precedente deliberazione di surroga di un consigliere viziata dalla mancanza del *quorum*
4. L'invito alla gara di appalto dell'affidatario uscente è possibile solo eccezionalmente

1. La tassazione ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo di un contratto d'appalto stipulato tra Comune ed un'organizzazione di volontariato

Segnaliamo ai lettori la soluzione offerta dall'Agenzia delle Entrate (provv. n. 158/E del 21 dicembre 2017) in risposta ad un interpello ordinario ex art. 11 comma 1 lett. a) dello Statuto del contribuente su una questione fiscale di interesse per i Comuni: la tassazione, ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo, di un contratto d'appalto stipulato fra l'Ente locale ed un'organizzazione di volontariato.

In sintesi, il Comune che ha proposto il quesito aveva affidato in appalto il servizio di mantenimento e custodia dei cani e gatti randagi ad un'associazione di volontariato, regolarmente iscritta nel Registro delle organizzazioni di volontariato della Regione ed operante fuori campo IVA; dovendo procedere alla stipula del relativo contratto e alla conseguente registrazione, l'Ente locale ha chiesto chiarimenti sulle modalità di tassazione del suddetto atto ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo, alla luce delle modifiche normative introdotte in materia per le organizzazioni di volontariato dal Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante il "Codice del Terzo settore".

La soluzione prospettata dall'Ente era nel senso dell'esenzione sia dell'imposta di registro sia di quella di bollo, essendo la controparte un'associazione di volontariato, ai sensi dell'art. 8 comma 1 della Legge n. 266/1991(c.d. "Legge quadro sul volontariato"), secondo cui *"Gli atti costitutivi delle organizzazioni di volontariato (...) costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall'imposta di bollo e dall'imposta di registro"*.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, ha evidenziato come l'intera Legge n. 266/1991 sia stata abrogata dal nuovo Codice del Terzo settore. In particolare, il nuovo Codice ha disposto che le disposizioni contenute nel titolo X relative al regime fiscale degli enti del Terzo settore si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro stesso.

Una deroga alla suddetta previsione è recata dall'articolo 104, comma 1, del Codice in base al quale per le ONLUS, le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS)

iscritte nei relativi registri, è stabilita l'applicabilità in via transitoria, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (quindi dal 1° gennaio 2018) e fino all'entrata in vigore delle disposizioni del titolo X, di alcune disposizioni, espressamente previste dall'articolo 104, comma 1, del CTS.

Tra le disposizioni che si applicano dal 1° gennaio 2018 alle ONLUS, alle ODV e alle APS è ricompreso, in particolare, l'art. 82 del Codice concernente disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali. Detta norma prevede, fra l'altro:

- al comma 3, l'applicazione in misura fissa dall'imposta di registro (oltre che dalle imposte ipotecaria e catastale) per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere dagli enti del Terzo settore di cui al comma 1 del medesimo art. 82 (enti del terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società); per le modifiche statutarie che hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative è prevista l'esenzione dall'imposta di registro;
- al comma 4, l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro (oltre che delle imposte ipotecaria e catastale), alle condizioni normativamente previste, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1;
- al comma 5, l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore di cui al comma 1.

Per quanto concerne l'individuazione delle norme applicabili nel periodo compreso tra il 3 agosto 2017 (termine generale di entrata in vigore del Codice del Terzo settore) sino alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 occorre tener conto di quanto stabilito dall'articolo 5-sexies del Decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148 convertito dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 283 del 5 dicembre 2017. Detto articolo stabilisce che *"l'articolo 104 del decreto legislativo 2 agosto 2017, si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei commi 1 e 2 valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo decreto legislativo n. 117. Pertanto le disposizioni di carattere fiscale*

richiamate dagli articoli 99, comma 3 e 102, comma 1 del medesimo decreto legislativo n. 117, continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017”.

La norma sopra riportata, avente carattere di norma di interpretazione autentica, chiarisce in sostanza che le modifiche e l’abrogazione delle disposizioni fiscali operate dal Decreto legislativo n. 117 del 2017 hanno la stessa decorrenza delle nuove disposizioni introdotte dal medesimo decreto. Ne consegue che le ONLUS, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale continuano a fruire delle disposizioni agevolative di settore fino al periodo di applicabilità delle nuove norme.

Dal quadro normativo sopra delineato, per quanto riguarda il caso di specie, l’Agenzia ha tratto le seguenti conclusioni:

- qualora il contratto di appalto venga registrato entro il 31 dicembre, esso sarà considerato esente dall’imposta di registro e dall’imposta di bollo, ai sensi dell’art. 8, comma 1, della Legge n. 266/1991, in forza di quanto disposto dall’art. 5-sexies del D.L. n. 148/2017;
- qualora, invece, il contratto venga registrato dopo il 31 dicembre 2017, esso sarà considerato esente dall’imposta di bollo, ai sensi dell’art. 82, comma 5, del nuovo Codice del Terzo settore, mentre sarà assoggettato all’imposta di registro con aliquota del 3%, ai sensi dell’art. 9 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131, rubricato “Atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”: ciò in quanto il richiamato art. 82 del nuovo Codice, ai commi 3 e 4, contempla agevolazioni, ai fini dell’imposta di registro, per fattispecie differenti da quella in esame.

2. Incentivi per Funzioni Tecniche, novità in Legge di Bilancio

Con l’approvazione della legge di bilancio 2018 è stata risolta la controversa situazione degli incentivi per funzioni tecniche relativi ai quadri economici di lavori pubblici. Il comma 304^{novies} della citata legge di bilancio, infatti, modifica il contenuto dell’art. 113 del D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (codice dei contratti pubblici) introducendo il comma 5^{bis} che recita: “*Gli incentivi di cui al*

presente articolo fanno capo al medesimo capitolo di spesa previsto per i singoli lavori, servizi e forniture". La Sezione Autonomie della Corte dei Conti con la deliberazione 24/2017, aveva confermato quanto la stessa aveva chiarito con la precedente deliberazione 7/2017, ossia che gli incentivi per "funzioni tecniche", di cui all'art. 113, comma 2, del d.lgs. 50/2016, costituiscono spese correnti con la conseguenza che gli stessi sarebbero dovuti essere finanziati dal bilancio dell'ente e rientrare, quindi, nel tetto di spesa per il salario accessorio dei dipendenti pubblici. Con tale modifica viene precisato solo che gli incentivi relativi lavori pubblici fanno parte dei capitoli di spesa per investimenti, superando in tal modo la resistenza della Corte dei conti, Sezione delle Autonomie che aveva considerato tutti gli incentivi (lavori, servizi e forniture) come spesa corrente. Va verificato se detto cambiamento sia in grado di cambiare la posizione della Sezione Autonomie sulla esclusione dai vincoli del salario accessorio per i soli lavori pubblici.

3. Legittima la convalida del Consiglio comunale di una precedente deliberazione di surroga di un consigliere viziata dalla mancanza del *quorum*

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, i consiglieri comunali possono adire il giudice amministrativo nelle sole ipotesi di lesione dello ius ad officium; invero, al riguardo è stato osservato che «l'impugnativa di singoli consiglieri può ipotizzarsi soltanto allorché vengano in rilievo atti incidenti in via diretta sul diritto all'ufficio dei medesimi e, quindi, su un diritto spettante alla persona investita della carica di consigliere, dovendosi escludere che ogni violazione di forma e di sostanza nell'adozione di una deliberazione (nella specie, riguardanti i contenuti della variazione di bilancio e dei relativi equilibri, la determinazione di vendita di un immobile comunale, nonché la previa dichiarazione di carenza di interesse culturale), che di per sé può produrre un atto illegittimo impugnabile dai soggetti diretti destinatari o direttamente lesi dal medesimo, si traduca in una automatica lesione dello ius ad officium » (Consiglio di Stato sez. VI 07 febbraio 2014 n. 593).

Applicando tale principio, il TAR Campania, Napoli, sez. VIII, nella sent. 27 dicembre 2017 n. 6104 ha affermato che è inammissibile il ricorso avverso la delibera con la quale il consiglio comunale abbia disposto la surroga di un consigliere dimissionario, in attuazione di una normativa anche vincolante in quanto finalizzata a tutelare l'interesse pubblico al buon andamento della p.a., attraverso la presenza, in consiglio, di tutti gli eletti espressi dal corpo elettorale. Nel caso specifico, alcuni

consiglieri avevano impugnato la delibera di surroga lamentando la mancanza del quorum strutturale: i giudici hanno evidenziato che, sebbene sia possibile un vizio nella illegittima costituzione del Consiglio comunale su precedenti deliberazioni per mancanza del quorum strutturale, rimane piena facoltà dell'organo consiliare ricorrere all'istituto della convalida per porre rimedio al suddetto vizio, come peraltro avvenuto nella fattispecie.

Difatti, l'art. 21 nonies, secondo comma della legge 7 agosto 1990 n. 241 stabilisce che «è fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole». Ne consegue che l'istituto della convalida non può ritenersi applicabile ai soli casi di incompetenza relativa, estendendosi a tutte le ipotesi di annullabilità, tra cui ricadono anche le ipotesi di violazione di legge per violazione del quorum strutturale di un organo collegiale.

4. L'invito alla gara di appalto dell'affidatario uscente è possibile solo eccezionalmente

Invitare ad una nuova gara d'appalto per il medesimo servizio anche l'affidatario uscente è una facoltà da esercitare eccezionalmente e con adeguata motivazione: è quanto ribadito dal Consiglio di Stato, sez. V, nella sent. 13 dicembre 2017 n. 5854 (confermando quanto affermato nella sent. 31 agosto 2017, n. 4125 ella sez. VI).

I giudici di Palazzo Spada hanno ricordato l'obbligatorietà del principio di rotazione per le gare di lavori, servizi e forniture negli appalti cd. "sotto soglia". In particolare, il principio di rotazione – che per espressa previsione normativa deve orientare le stazioni appaltanti nella fase di consultazione degli operatori economici da consultare e da invitare a presentare le offerte – trova fondamento nella esigenza di evitare il consolidamento di rendite di posizione in capo al gestore uscente (la cui posizione di vantaggio deriva soprattutto dalle informazioni acquisite durante il pregresso affidamento), soprattutto nei mercati in cui il numero di agenti economici attivi non è elevato.

Pertanto, anche al fine di ostacolare le pratiche di affidamenti senza gara ripetuti nel tempo che ostacolano l'ingresso delle piccole e medie imprese e di favorire, per contro, la distribuzione temporale delle opportunità di aggiudicazione tra tutti gli operatori potenzialmente idonei, il principio in questione comporta, in linea generale, che l'invito all'affidatario uscente riveste carattere eccezionale.

Per l'effetto, ove la stazione appaltante intenda comunque procedere all'invito di quest'ultimo, dovrà puntualmente motivare tale decisione, facendo in particolare riferimento al numero (eventualmente) ridotto di operatori presenti sul mercato, al grado di soddisfazione maturato a conclusione del precedente rapporto contrattuale ovvero all'oggetto e alle caratteristiche del mercato di riferimento (in tal senso, cfr. la delibera 26 ottobre 2016, n. 1097 dell'Autorità nazionale anticorruzione, linee guida n. 4).