Bollo sui contratti pubblici d’appalto: nuovi chiarimenti dell’AdE

17 Ottobre 2018

I Capitolati d’appalto vanno assoggettati ad imposta di bollo sin dall’origine, nella misura di 16 euro per foglio, poiché, anche se non più obbligatoriamente richiamati nel contratto, ne disciplinano comunque particolari aspetti.

Lo stesso vale per i computi metrici che continuano ad essere assoggettati ad imposta di bollo in caso d’uso (ossia in caso di presentazione per la registrazione).

Questi i principali chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate nella recente **Risposta n.35 del 12 ottobre 2018** che, sotto questo profilo, conferma il contenuto della precedente RM 97/E del 2002.

In particolare, la questione nasce dalle modifiche apportate al D.Lgs. 50/2016 (cd “*Codice dei Contratti pubblici*”), in base alle quali i «*capitolati e il computo estimativo metrico, richiamati nel bando o nell’invito, fanno parte integrante del contratto*»[1].

Come tali, pertanto, si poteva ravvisare l’ipotesi di applicare l’imposta di bollo solo sul contratto e non anche, in via autonoma, su tali documenti.

In realtà, a parere dell’Agenzia, la modifica normativa non ha inciso sulle regime di applicazione dell’imposta, per cui resta fermo che[2]:

- i **capitolati** sono assoggettati ad imposta di bollo sin dall’origine, nella misura di 16 euro per foglio (che si compone di 4 facciate[3]), in quanto, disciplinando particolari aspetti del contratto (quali, ad esempio, i termini entro i quali devono essere ultimati i lavori, le responsabilità e gli obblighi dell’appaltatore, i modi di riscossione dei corrispettivi dell’appalto), sono riconducibili alle “*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 tra le parti che li hanno sottoscritti*” (art.2 della tariffa, parte I, allegata al DPR. 642/1972);
- il **computo metrico estimativo**, in quanto elaborato tecnico la cui redazione viene affidata ad un professionista in possesso di determinati

requisiti, rientra, al pari degli elaborati grafici progettuali, dei piani di sicurezza e dei disegni, tra gli atti individuati assoggettati ad imposta di bollo in caso d'uso[4], nella misura di 0,52 euro per foglio o esemplare (art.28 della tariffa, parte II, del DPR 642/1972), con un minimo di 1 euro (ai sensi dell'art.3 co.3, del medesimo DPR).

In realtà, nella risposta in commento, l'Agenzia indica 1 euro, come misura dell'imposta da applicare per ogni foglio o esemplare, quando invece il citato art.28 della tariffa, parte II (richiamato espressamente nel chiarimento), fissa a 0,52 euro per foglio, o esemplare, la misura dell'imposta da applicare su tali documenti tecnici (misura da coordinare con l'importo minimo di 1 euro, stabilito, in via generale, dall'art.3, co.3, del medesimo DPR 642/1972).

L'Amministrazione risponde, altresì, su altre questioni legate, in via specifica, all'imposizione di documenti previsti da procedure utilizzate in virtù della normativa locale, riguardanti in particolare l'applicazione del bollo per:

- le offerte economiche formulate dagli operatori nell'ambito del "*Mercato Elettronico della Provincia autonoma di Bolzano*" (MEPAB), che, al pari di quelle prodotte nel "*Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione*" (MEPA), non devono scontare il bollo se formulate da soggetti che non risultano aggiudicatari della commessa[5].

Sul punto, si evidenzia che il MEPA è il mercato digitale di approvvigionamento dei beni da parte delle pubbliche amministrazioni, che non interessa le procedure di affidamento degli appalti di lavori pubblici, ad eccezione delle attività di manutenzione, per le quali il MEPA può essere utilizzato a decorrere dal 1° gennaio 2016[6].

Pertanto, , le offerte presentate nell'ambito delle procedure di affidamento degli appalti di lavori pubblici, al di fuori del MEPA, sono assoggettate ad imposta di bollo sin dall'origine, nella misura di 16 euro per foglio, in quanto atti contenenti dichiarazioni unilaterali, diretti a costituire rapporti giuridici rilevanti fra le parti (art.2 della tariffa, parte I, allegata al DPR. 642/1972);

- le istanze/dichiarazioni di partecipazione a una procedura di gara, formulate ai sensi della legge provinciale dell'Alto Adige (L.R.17/1993), che non sono assimilabili, ai fini dell'imposta di bollo, alle dichiarazioni

sostitutive di certificazioni e di atti di notorietà, per le quali è prevista l'esenzione assoluta dal tributo ai sensi dell'art.14, della Tabella annessa al DPR 642/1972.

Trattasi, infatti, non già di una semplice comunicazione di requisiti, ma rappresentano prevalentemente una richiesta effettuata per ottenere un provvedimento, ossia la partecipazione alla procedura di gara. Di conseguenza, devono essere assoggettate all'imposta di bollo nella misura di 16 euro per ogni foglio (art.3, co.1 della tariffa, parte I, allegata al DPR. 642/1972).

Resta comunque fermo che la mancata osservanza delle norme sul bollo non incide sulla ammissibilità e validità della partecipazione, comportando la sola attivazione delle procedure di recupero dell'imposta.

Per completezza si ricorda, inoltre, che **per i contratti d'appalto pubblici conclusi in modalità digitale e registrati mediante procedure telematiche**[6],**l'imposta di bollo si applica, nella misura forfettaria di 45 euro, a prescindere dalle dimensioni del documento**[7][8].

Come chiarito nel passato dall'Amministrazione finanziaria nella R.M. 194/E/2008, l'**importo forfettario** dell'imposta di bollo si riferisce *all'**atto principale** e **a quelli**, **da esso dipendenti**, finalizzati all'espletamento dei necessari adempimenti nei rispettivi pubblici registri (ad esempio, **copia** per la **trascrizione** e la registrazione, nota di trascrizione e iscrizione)*.

Con particolare riferimento al settore delle costruzioni, resta a tutt'oggi ancora da chiarire l'applicabilità dell'imposta forfettaria per gli allegati al contratto d'appalto.

In linea generale, infatti, l'Agenzia delle Entrate nella medesima R.M. 194/E/2008 aveva chiarito che, anche in presenza di registrazione telematica, devono essere autonomamente assoggettati all'imposta i documenti, allegati all'atto principale, per i quali l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine.

La R.M. 194/E/1998 si riferiva espressamente ad alcuni allegati, ossia «*agli altri atti o documenti rilasciati o ricevuti da pubblici ufficiali o pubbliche autorità che per loro natura siano soggetti all'imposta fin dall'origine (ad esempio le procure, autorizzazioni, certificati di destinazione urbanistica, ecc…)*».

Pertanto, dai citati chiarimenti ministeriali, dovrebbero essere assoggettati all'imposta di **bollo** in modo **autonomo** (ovvero **oltre** ai **45 euro** forfettari), nella misura di **16 euro** per ogni foglio, il **capitolato speciale**, l'**elenco** dei **prezzi**

unitari ed il **cronoprogramma**, se allegati al contratto d'appalto.

In conclusione, per una panoramica generale in tema d'imposta di bollo per gli atti relativi ad appalti di opere pubbliche, si allegano alcuni schemi riepilogativi.

IMPOSTA DI BOLLO – ATTI RELATIVI AD APPALTI DI OPERE PUBBLICHE[9]

SCHEMI RIEPILOGATIVI

Atti soggetti a bollo sin dall'origine nella misura di € 16 per ogni foglio* (Art.2, Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972)
• capitolato generale (solo se allegato al contratto. In genere, trattandosi di un atto normativo non è necessario allegarlo al contratto); • capitolato speciale; • elenco dei prezzi unitari; • cronoprogramma; • processo verbale di consegna; • verbale di sospensione e di ripresa lavori; • certificato e verbale di ultimazione dei lavori; • determinazione ed approvazione dei nuovi prezzi non contemplati nel contratto; • verbale di constatazione delle misure; • certificato di collaudo; • certificato di regolare esecuzione.

Atti soggetti a bollo in caso d'uso nella misura di € 16 per ogni esemplare, 100 pagine o frazione** (Art.32, Tariffa, Allegato A, Parte II, D.P.R. 642/1972)
• giornale dei lavori; • libretto delle misure; • lista settimanale; • registro di contabilità; • sommario del registro di contabilità; • stato di avanzamento; • certificato per il pagamento di rate; • conto finale dei lavori e relativa relazione.

Resta ferma l'applicabilità dell'imposta nella misura fissa di 0,52 euro per gli atti riportati nella tabella seguente.

Atti soggetti a bollo in caso d'uso ** nella misura di € 0,52 per ogni foglio * o esemplare * (Art.28, Tariffa, Allegato A, Parte II, D.P.R. 642/1972)

• elaborati grafici progettuali; • piani di sicurezza, previsti al Titolo IV del D.Lgs.81/2008 e successive modifiche; • disegni, computi metrici, relazioni tecniche, planimetrie.

* Il foglio si intende composto da quattro facciate (art.5, D.P.R. 642/1972);
**Si ha "*caso d'uso*" quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'Ufficio per la registrazione (art.2, D.P.R. 642/1972).
***L'importo minimo dell'imposta di bollo è stabilito, in via generale, nella misura di 1 euro (art.3, co.3, D.P.R. 642/1972).

ATTI E DOCUMENTI PI RICORRENTI NELL'ATTIVIT D'IMPRESA

Atti soggetti a bollo sin dall'origine nella misura di € 16 per ogni foglio* (Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972)
• 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; • 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; • altre scritture private, redatte in forma di corrispondenza, per le quali la legge prevede la forma scritta a pena di nullità; • atti di notorietà; • libri e registri sociali cartacei e in forma digitale.

Atti soggetti a bollo sin dall'origine nella misura di € 2 (Tariffa, Allegato A, Parte I, D.P.R. 642/1972)
• estratti di conti che certificano una obbligazione pecuniaria superiore ad € 77,47; • ricevute, quietanze e altri documenti recanti addebitamenti e accreditamenti, che certificano una obbligazione pecuniaria superiore ad € 77,47; • fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi.

---

[1] *Cfr*. art.32, co.14-*bis*, del D.Lgs. 50/2016, introdotto dall'art.22 del D.Lgs. 56/2017.
[2] *Cfr*. anche RM 97/E del 27 marzo 2002. Si ricorda che, rispetto a quanto riportato in quest'ultima RM, la misura dell'imposta di bollo è aumentata a 16 euro, con effetto dal 26 giugno 2013 (*cfr*. **ANCE *"Aumento dell'imposta di bollo –***

D.L. 43/2013"– ID n. 12086 del 28 giugno 2013).
[3] Ai sensi dell'art.5, del D.P.R. 642/1972.
[4] Per "*caso d'uso*" s'intende, ai sensi dell'art.2, co.2, del DPR 642/1972 s'intende «*quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione».*
[5] *Cfr*. RM 96/E/2013.

[6] Al riguardo, i chiarimenti della R.M. 96/E/2013 devono intendersi confermati anche alla luce dell'estensione dell'ambito applicativo del MEPA alle attività di manutenzione. *Cfr*. art.1, co.504, della legge 208/2015 ed artt.36-37 e 58, del D.Lgs. 50/2016.

[7]Ai sensi dell'art.3-*bis* del D.Lgs. 463/1997 (cd. "*Adempimento unico telematico).* In tale ipotesi, il termine per la richiesta di registrazione è di 30 giorni dalla data dell'atto (art.4 D.P.R. 308/2000). Sul tema, *cfr*. **ANCE *"Registrazione telematica dei contratti d'appalto pubblici"***– ID n. 14232 del 20 dicembre 2013).
[8]Art.1, co.1-*bis*1, n.4, allegato A della Tariffa, parte prima, al D.P.R. 642/1972.
[9] Per i medesimi contratti si applica l'imposta si registro in misura fissa pari a 200 euro, in base al principio di alternatività IVA/Registro stabilito dall'art.40 del D.P.R. 131/1986 (cd. "*Testo unico del Registro*"), per i contratti sottoposti ad IVA, come avviene nell'ipotesi degli appalti pubblici aventi ad oggetto prestazioni rese nel settore edile..
[10]Si ricorda che, sul tema, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.97/E del 27 marzo 2002 ha fornito chiarimenti che si ritengono ancora applicabili.

34033-Risposta n.35 del 12 ottobre 2018 .pdfApri