

Risposta n. 130/2023

OGGETTO: imposta di bollo sugli atti relativi alla gestione dei contratti di appalto pubblici

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante riferisce che «*Il D. Lgs 18.04.2016 n. 50 e (...) il D.M 02.03.2018 n. 49 hanno introdotto anche per i contratti di servizi e fornitura una contabilizzazione formalizzata sul modello di quella già prevista per i contratti di lavori pubblici*».

Detta normativa contiene, tra l'altro, la previsione che il direttore dell'esecuzione del contratto sia chiamato a redigere i seguenti documenti:

- verbale di avvio dell'esecuzione del contratto;
- verbale di sospensione e di ripresa dell'esecuzione del contratto;
- certificato di ultimazione delle prestazioni;
- certificato di verifica di conformità.

Al riguardo, l'istante chiede di conoscere il trattamento tributario, ai fini dell'imposta di bollo, dei documenti sopra elencati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene acclarato, con riferimento ad alcuni atti relativi ai lavori pubblici (quali il processo verbale di consegna, il verbale di sospensione e di ripresa lavori, il certificato e verbale di ultimazione dei lavori, determinazione ed approvazione dei nuovi prezzi non contemplati nel contratto, il certificato di collaudo e il certificato di regolare esecuzione), l'assoggettamento all'imposta di bollo sin dall'origine, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 disciplinante l'imposta in argomento.

Ciò posto, ritiene i documenti indicati nel quesito soggetti all'imposta di bollo, rilevando la corrispondenza degli stessi con gli atti contabili previsti dal capo III del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (recante il Codice dei contratti pubblici, di seguito Codice) per i quali, come evidenziato, tale imposta risulta dovuta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che il decreto legislativo n. 50 del 18.04.2016, recante il Codice dei contratti pubblici all'articolo 1 *«disciplina i contratti di appalto e di concessione delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori aventi ad oggetto l'acquisizione di servizi, forniture, lavori e opere, nonché i concorsi pubblici di progettazione»*.

L'articolo 31 del medesimo *Codice* (rubricato «*Ruolo e funzioni del responsabile del procedimento negli appalti e nelle concessioni*»), stabilisce che «*Per ogni singola procedura per l'affidamento di un appalto o di una concessione le stazioni appaltanti individuano, nell'atto di adozione o di aggiornamento dei programmi (...), ovvero nell'atto di avvio relativo ad ogni singolo intervento per le esigenze non incluse in programmazione, un responsabile unico del procedimento (RUP) per le fasi della programmazione, della progettazione, dell'affidamento, dell'esecuzione.*

Il RUP (...), svolge tutti i compiti relativi alle procedure di programmazione, progettazione, affidamento ed esecuzione previste dal presente codice, che non siano specificatamente attribuiti ad altri organi o soggetti».

Con riferimento alle procedure di esecuzione, l'articolo 101 del *Codice* prevede che «*L'esecuzione dei contratti aventi ad oggetto lavori, servizi, forniture, è diretta dal responsabile unico del procedimento, che controlla i livelli di qualità delle prestazioni*».

Il responsabile unico del procedimento, come stabilito nel medesimo articolo del codice dei contratti pubblici si avvale, tra gli altri, «*del direttore dell'esecuzione del contratto*»

Tale figura è disciplinata dal decreto ministeriale 7 marzo 2018, n. 49 (recante «*Approvazione delle linee guida sulle modalità di svolgimento delle funzioni del direttore dei lavori e del direttore dell'esecuzione*»).

Ai sensi dell'articolo 16 del d.m. «*L'incarico di direttore dell'esecuzione è, di norma, ricoperto dal RUP*».

Il successivo articolo 17 stabilisce, tra l'altro, che «*Il direttore dell'esecuzione redige i processi verbali di accertamento di fatti, che devono essere inviati al RUP ...*»,

mentre l'articolo 19, con riferimento all'avvio dell'esecuzione del contratto, stabilisce che *«Il direttore dell'esecuzione (...) dopo che il contratto è divenuto efficace, dà avvio all'esecuzione della prestazione, fornendo all'esecutore tutte le istruzioni e direttive necessarie e redigendo (...) apposito verbale firmato anche dall'esecutore, nel quale sono indicati:*

- a) Le aree e gli eventuali ambienti dove si svolge l'attività;*
- b) La descrizione dei mezzi e degli strumenti eventualmente messi a disposizione dalla stazione appaltante...».*

Inoltre, l'articolo 107 del *Codice*, prevede anche la sospensione dell'esecuzione del contratto, *«disposta per il tempo strettamente necessario», «In tutti i casi in cui ricorrano circostanze speciali che impediscono in via temporanea che i lavori procedano utilmente a regola d'arte, e che non siano prevedibili al momento della stipulazione del contratto...».* In tali casi, *«il direttore dei lavori può disporre la sospensione dell'esecuzione del contratto, compilando, se possibile con l'intervento dell'esecutore o di un suo legale rappresentante, il verbale di sospensione, (...)».*

In attuazione di quanto appena previsto, l'articolo 23 del decreto ministeriale n. 49 del 2018 individua un'ulteriore tipologia di verbali; in particolare, *«Il direttore dell'esecuzione, quando ordina la sospensione dell'esecuzione (...) indica nel verbale da compilare e inoltrare al RUP (...) anche l'imputabilità delle ragioni della sospensione e le prestazioni già effettuate (...).*

Non appena siano venute a cessare le cause della sospensione, il direttore dell'esecuzione lo comunica al RUP, affinché quest'ultimo disponga la ripresa dell'esecuzione (...). Entro cinque giorni dalla disposizione di ripresa dell'esecuzione

effettuata dal RUP, il direttore dell'esecuzione procede alla redazione del verbale di ripresa dell'esecuzione del contratto, che deve essere sottoscritto anche dall'esecutore e deve riportare il nuovo termine contrattuale indicato dal RUP.

Il direttore dell'esecuzione trasmette tale verbale al RUP entro cinque giorni dalla data della relativa redazione».

Inoltre, ai sensi dell'articolo 25 del predetto decreto n. 49 del 2018, il direttore dell'esecuzione *«a fronte della comunicazione dell'esecutore di intervenuta ultimazione delle prestazioni, effettua entro cinque giorni i necessari accertamenti in contraddittorio con lo stesso e, nei successivi cinque giorni, elabora il certificato di ultimazione delle prestazioni e lo invia al RUP, il quale ne rilascia copia conforme all'esecutore».*

Infine, l'articolo 102 del *Codice*, riferendosi alle fasi di *«Collaudo e verifica di conformità»*, prevede al comma 1 che *«Il responsabile unico del procedimento controlla l'esecuzione del contratto congiuntamente al direttore dei lavori per i lavori e al direttore dell'esecuzione del contratto per i servizi e forniture»* e al comma 2 che *«I contratti pubblici sono soggetti a collaudo per i lavori e a verifica di conformità per i servizi e per le forniture».*

Premessa la ricostruzione normativa sopra riportata relativa ai documenti oggetto del quesito posto dall'istante, con riferimento all'applicazione dell'imposta di bollo si osserva quanto segue.

Ai sensi dell'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 *«Sono soggetti all'imposta (...) gli atti, documenti e registri indicati nell'annessa tariffa».*

L'articolo 2 della Tariffa, Parte prima, allegata al citato d.P.R. prevede l'applicazione dell'imposta di bollo fin dall'origine per le *«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».

Ciò posto, con riferimento al verbale di avvio dell'esecuzione del contratto, individuato nel sopra citato articolo 19 del d.m. n. 49 del 2018, poiché detto verbale contiene le descrizioni delle aree e gli eventuali ambienti dove si svolge l'attività e dei mezzi e degli strumenti eventualmente messi a disposizione dalla stazione appaltante, si ritiene che lo stesso sia da assoggettare all'imposta di bollo nella misura di 16 euro per ogni foglio, ai sensi del sopra richiamato articolo 2 della Tariffa.

Allo stesso modo, l'imposta trova applicazione al verbale di sospensione e di ripresa dell'esecuzione del contratto di cui all'articolo 23 del citato d.m., poiché descrive, come già precisato dal *Codice*, *«l'indicazione delle ragioni che hanno determinato l'interruzione dei lavori, nonché dello stato di avanzamento dei lavori, delle opere la cui esecuzione rimane interrotta e delle cautele adottate affinché alla ripresa le stesse possano essere continuate ed ultimate senza eccessivi oneri, della consistenza della forza lavoro e dei mezzi d'opera esistenti in cantiere al momento della sospensione».*

Con riferimento ai certificati di ultimazione delle prestazioni e di verifica di conformità, si ritiene applicabile l'articolo 4 della Tariffa, che assoggetta all'imposta di bollo fin dall'origine nella misura di 16,00 euro per ogni foglio gli: *«Atti e provvedimenti degli organi della amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, loro consorzi e associazioni, delle comunità montane e delle unità sanitarie locali, nonché quelli degli enti pubblici in relazione alla tenuta di pubblici registri, rilasciati*

anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale a coloro che ne abbiano fatto richiesta».

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione nel contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)