

Risposta n. 35

OGGETTO: Imposta di bollo sui documenti prodotti nell'ambito dei contratti Pubblici. Interpello Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 642 del 1972 é stato esposto il seguente

Quesito

L'Agenzia XX in materia di contratti pubblici di lavoro, servizi e forniture, fa presente che gestisce abitualmente procedure di evidenza pubblica, per l'affidamento di appalti e servizi, forniture e realizzazione di opere.

Nelle svolgimento di tale attività, l'Agenzia istante precisa che le imprese che partecipano alla predetta procedura di evidenza pubblica devono produrre una serie di documenti che sono soggetti all'imposta di bollo ai sensi del DPR n. 642 del 1972.

Al riguardo, l'istante evidenzia che l'evoluzione normativa in materia di procedure di affidamento di appalti da parte delle pubbliche amministrazioni, e dall'altro l'introduzione sempre più frequente di procedure elettroniche per la stipula degli stessi contratti di appalto, non è sempre agevole individuare la corretta modalità di applicazione ed assolvimento dell'imposta di bollo ai sopracitati documenti.

Un primo aspetto controverso è quello che riguarda l'applicazione dell'imposta di bollo sugli allegati al contratto di appalto, e per quali l'Agenzia delle entrate si è già espressa con le Risoluzioni n. 97/E del 2002 e n. 71/E del 2003.

In particolare, secondo quanto precisato con la risoluzione 97/E del 2002, sono soggetti all'imposta di bollo nella misura di euro 16,00 per ogni foglio i seguenti atti: capitolato speciale; elenco dei prezzi unitari; cronoprogramma; capitolato generale (se allegato al contratto). Sono, invece, soggetti all'imposta di bollo in "caso d'uso" nella misura di euro 1,00 per foglio gli elaborati grafici progettuali; piani di sicurezza, previsti dall'art. 31 della Legge n. 109 del 1994; disegni, computi metrici, relazioni tecniche, planimetrie.

Al riguardo, l'Agenzia istante rappresenta che le disposizioni normative richiamate nella predetta risoluzione dirette a definire la natura e contenuto del contratto di appalto, dettate dal DPR n. 554 del 1999, e DPR n. 207 del 2010, sono state abrogate con l'entrata in vigore del D.lgs. n. 50 del 2016, che al comma 14-*bis* dell'articolo 32 stabilisce che *"i capitolati e il computo estimativo metrico, richiamati nel bando o nell'invito, fanno parte integrante del contratto"*, senza più alcun riferimento alla necessità di richiamare i predetti atti nell'ambito del contratto.

Un secondo aspetto riguarda il sistema di acquisti mediante "Mercato Elettronico della Provincia Autonoma di Bolzano" (MEPAB).

Il MEPAB è uno strumento di commercio elettronico, a disposizione delle amministrazioni pubbliche provinciali per effettuare acquisti di importo inferiore alla soglia comunitaria. Nel MEPAB le pubbliche amministrazioni registrate possono consultare il catalogo elettronico, confrontare e acquistare i beni e servizi offerti dai fornitori abilitati al sistema; le tipologie di beni e servizi e le condizioni generali per la loro fornitura sono definite in specifici bandi di abilitazione curati dall'Agenzia Contratti Pubblici.

In particolare, per quanto riguarda l'offerta economica, da sempre considerata soggetta all'imposta di bollo fin dall'origine ai sensi dell'articolo 2

della tariffa allegata al DPR n. 642 del 1972, con la risoluzione n. 96/E del 2013, relativamente alle transazioni concluse nell'ambito del MEPA., l'Agenzia delle entrate ha chiarito che *" le offerte economiche presentate dagli operatori che non sono seguite dall'accettazione da parte della P.A. non sono, invece, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo; si tratta, infatti, di mere proposte contrattuali, la cui validità permane fino al termine indicato dalla procedura, che non producono effetti giuridici qualora non seguite dall'accettazione."*

Un terzo aspetto controverso attiene invece al documento "offerta economica" nell'ambito delle procedure ad evidenza pubblica, procedura diversa rispetto alla piattaforma d'acquisto MEPAB, di cui al punto precedente. La Provincia Autonoma di Bolzano ha optato per una gestione telematica delle procedure di gara, dotandosi di una piattaforma telematica nota sotto il nome di "Sistema telematico per la Provincia autonoma di Bolzano". In sostanza la gara in forma telematica non differisce dalla tradizionale gara per mezzo di documentazione cartacea. Vi è tuttavia una peculiarità che investe il documento "offerta economica"; esigenze organizzative legate al funzionamento della piattaforma informatica hanno fatto sì che il documento "offerta economica" si componga di due parti: un primo documento, che è il modulo specificamente dedicato all'indicazione dell'elenco delle prestazioni in ipotesi di procedimento a prezzi unitari e un secondo documento, che viene generato dal sistema e ha natura sostanzialmente ricognitiva e riepilogativa del contenuto dell'offerta.

Un ultimo aspetto controverso riguarda una problematica legata alla normativa provinciale dell'Alto Adige, in particolare le disposizioni contenute nella legge provinciale n. 17 del 1993 sul procedimento amministrativo.

In linea generale l'operatore economico che intende partecipare a una procedura ad evidenza pubblica è tenuto a presentare un'apposita domanda di partecipazione che deve essere assoggettata all'imposta di bollo. L'articolo 23-bis della citata legge provinciale n. 17 del 1993 consente alle stazioni appaltanti la verifica del possesso dei requisiti di ordine generale e speciale in capo

all'aggiudicatario, dunque in un momento successivo alla valutazione delle offerte.

Da ciò discende che, per partecipare alla procedura, gli operatori economici dovranno solamente dichiarare il possesso dei requisiti; infatti, è lo stesso articolo 23-bis della legge provinciale. n. 17 del 1993 a disporre espressamente che *“la partecipazione alle procedure vale quale dichiarazione del possesso dei requisiti in ordine generale e speciale come stabiliti dalla normativa nazionale, specificati ed eventualmente integrati dal bando di gara o dalla lettera d'invito”*.

Premesso quanto sopra, l'Agenzia istante chiede chiarimenti ai fini dell'imposta di bollo sulle seguenti questioni:

- a) riguardo alla problematica legata alla gestione degli allegati, chiede se, anche a seguito delle innovazioni normative introdotte dal D.lgs. n. 50 del 2016, permangono valide le istruzioni impartite con le risoluzioni n. 97/E del 2002 e n. 71/E del 2003 in ordine alla tassazione ai fini dell'imposta di bollo dei documenti costituenti contratti d'appalto ed allegati ad essi. In particolare, se, stante l'attuale disposizione dell'art.32, comma 14-bis del citato D.lgs. n. 50 del 2016, che non richiede più di richiamare nel contratto i capitolati e il computo metrico, questi documenti debbano sempre essere assoggettati all'imposta di bollo in modo autonomo, oppure possano non scontare più alcuna imposizione;
- b) in riferimento alla gestione in forma telematica della procedura di evidenza pubblica tramite lo strumento MEPAB, chiede se, in considerazione dei chiarimenti contenuti nella risoluzione n. 96/E del 2013, le offerte economiche prodotte da imprese che non risultano aggiudicatarie della commessa debbano comunque scontare l'imposta di bollo;
- c) con riferimento alle procedure ad evidenza pubblica non rientranti nel sistema MEPAB, e dunque corrispondenti in tutto e per tutto alle procedure ad evidenza pubblica disciplinate dal codice degli appalti, con

l'unica particolarità dovuta alla forma telematica anziché cartacea, chiede di conoscere il trattamento da riservare al secondo documento generato in automatico dal sistema.

In particolare chiede se tale ulteriore documento, generato automaticamente dal sistema con funzione riepilogativa del contenuto dell'offerta, debba a sua volta essere considerato come offerta economica con necessità di assolvimento ad ulteriore imposta di bollo;

- d) le istanze di partecipazione ad una procedura, formulate ai sensi della legge provinciale n. 17 del 1993 possano essere assimilate, ai fini dell'imposta di bollo, alle dichiarazioni sostitutive di cui agli artt. 45 e 46 del DPR n. 445 del 2000, svolgendo per la normativa provinciale le medesime funzioni, e se, in conseguenza di tale assimilazione, risultino ad esse applicabili le disposizioni di esenzione di cui all'articolo 14 della tabella allegato B al DPR n. 642 del 1972 ed all'articolo 37 del DPR n. 445 del 2000.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

In ordine alla prima questione l'Agenzia istante ritiene che, essendo venuto meno l'obbligo di richiamare nel contratto i bandi ed il computo metrico estimativo, per tali atti non vi sia necessità di assolvimento dell'imposta di bollo, così come ritiene che i documenti, che non sono più espressamente richiamati dalla norma come costituenti parti integranti del contratto, non debbano scontare l'imposta di bollo.

Per quanto riguarda la seconda questione proposta, l'istante ritiene in primo luogo che le offerte economiche, non seguite da aggiudicazione, formulate nell'ambito della procedura di evidenza pubblica telematica, non siano soggette ad imposta di bollo. Infatti, tale procedura non si discosta in maniera sostanziale da quanto accade nelle contrattazioni concluse nell'ambito del MEPA, per le quali l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 96/E del 2013 ha chiarito che: “ *A parere della scrivente, le offerte economiche presentate dagli operatori*

che non sono seguite dall'accettazione da parte della Pubblica amministrazione non sono, invece, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo. Si tratta, infatti, di mere proposte contrattuali, la cui validità permane fino al termine indicato dalla procedura, che non producono effetti giuridici qualora non seguite dall'accettazione".

In riferimento al terzo quesito, ovvero al trattamento da riservare al secondo documento di offerta generato in automatico dal sistema, utilizzato nelle procedure ad evidenza pubblica non rientrante nel sistema MEPAB, l'istante ritiene in ogni caso che esso, essendo generato dal sistema con mere finalità di ricognizione e riepilogo, non possa venire a costituirsi come ulteriore offerta economica diversa e aggiuntiva rispetto a quella presentata dall'impresa partecipante. Infatti, il secondo documento non assolve ad alcuna ulteriore finalità di impegnare l'offerente, rispetto all'originaria offerta economica, non configurando in tal modo alcuna delle fattispecie individuate dall'articolo 2 della tariffa allegata al DPR n. 642 del 1972. Nel caso specifico il secondo documento non può essere considerato "dichiarazione"; è, infatti, un mero riepilogo generato dal sistema dell'offerta economica prodotta dall'impresa partecipante.

Per quanto concerne, infine, il quarto e ultimo quesito, richiamando la normativa provinciale di cui all'articolo 23-bis della legge provinciale n. 17 del 1993, l'Agenzia istante ritiene che l'istanza di partecipazione alla gara assolve nel caso specifico alla funzione di dichiarazione sostitutiva ex articoli 45 e 46 del DPR n. 445 del 2000. Detta assimilazione prevede, sulla base di puntuali disposizioni normative (art. 14 della Tabella allegata al DPR n. 642 del 1972 e art. 37 del DPR n. 445 del 2000), confermate dall'interpretazione dell'ANAC n. 13 del 16/01/2008.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Con riferimento al quesito di cui al punto sub a) concernente l'applicazione dell'imposta di bollo ai capitolati e al computo metrico che fanno parte del

contratto di appalto per lavori e servizi, si fa presente che il Decreto Legislativo 19 aprile 2017, n. 56, recante (*Disposizioni integrative al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50*) ha introdotto delle novità alle modalità di affidamento di cui all'articolo 32 del D.Lgs n. 50 del 2016. In particolare, l'articolo 22 del citato decreto ha introdotto il comma 14-bis al richiamato articolo 32 che stabilisce “*I capitolati e il computo estimativo metrico, richiamati nel bando o nell'invito, fanno parte integrante del contratto*”.

Rispetto alla disciplina precedente, per quanto di interesse, è venuto quindi meno l'obbligo di richiamare tali documenti nell'ambito del contratto.

Relativamente al trattamento tributario da riservare, ai fini dell'imposta di bollo, ai capitolati oggetto del presente quesito, si osserva che tali documenti poiché disciplinano particolari aspetti del contratto, (es. termini entro il quale devono essere ultimati i lavori, responsabilità ed obblighi dell'appaltatore, modi di riscossione dei corrispettivi dell'appalto), sono riconducibili alle tipologie di cui all'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al DPR. 26 ottobre 1972, n. 642, che prevede l'imposta di bollo nella misura di euro 16,00 per ogni foglio, 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*”.

Al riguardo, si confermano, dunque, i chiarimenti già resi dalla scrivente con la risoluzione n. 97/E del 27 marzo 2002.

Per quanto concerne inoltre il trattamento agli effetti dell'imposta di bollo del computo metrico estimativo, con la stessa risoluzione n. 97 del 2002 è stato precisato che gli allegati di natura tecnica, quali gli elaborati grafici progettuali, i piani di sicurezza, i disegni, i computi metrici sono parte integrante del contratto e devono in esso essere richiamati. Pertanto, il computo metrico estimativo, in quanto elaborato tecnico la cui redazione viene affidata ad un professionista in possesso di determinati requisiti, rientra tra gli atti individuati dall'articolo 28 della tariffa, parte seconda, del DPR n. 642 del 1972, per i quali è dovuta

l'imposta di bollo in caso d'uso nella misura di euro 1,00 per ogni foglio o esemplare. Si precisa che, ai sensi dell'articolo 2 del DPR. n. 642 del 1972 si verifica il caso d'uso quando *"...gli atti, i documenti, e i registri sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione"*.

Relativamente al quesito di cui al punto sub *b)*, concernente l'applicazione dell'imposta di bollo alle offerte economiche, formulate dagli operatori nell'ambito del MEPAB, non seguite dall'accettazione da parte della pubblica amministrazione, si può ritenere applicabile anche nel caso in esame quanto rappresentato con la risoluzione n. 96/E del 16 dicembre 2013.

Ciò in quanto, l'iter procedurale del mercato elettronico della Provincia Autonoma di Bolzano (MEPAB) è sostanzialmente analogo a quello della mercato elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA); entrambe le procedure di affidamento dei contratti pubblici sono, infatti, soggette alle disposizioni del D.Lgs. n. 50 del 2016.

In merito al quesito proposto al punto sub *c)*, concernente il trattamento tributario ai fini dell'imposta di bollo del documento riepilogativo del contenuto dell'offerta economica generato automaticamente dal sistema, si ritiene che il documento in questione non assume un'autonoma rilevanza ai fini dell'imposta di bollo rispetto al documento principale "offerta economica". Lo stesso assolve, infatti, all'unica funzione di riepilogare il contenuto dell'offerta e, come tale, non rientra nell'ambito delle *"Scritture private contenenti convenzioni o dichiarazioni, (...), descrizioni, constatazioni e inventari destinati a far prova fra le parti che li hanno sottoscritti"*, di cui all'articolo 2 della tariffa, parte prima del DPR n. 642 del 1972.

Con il quesito di cui al punto sub *d)* viene chiesto di conoscere il trattamento fiscale da riservare, ai fini dell'imposta di bollo, alle istanze/dichiarazione di partecipazione ad una procedura di evidenza pubblica come previsto dall'articolo 23–bis dalla legge provinciale 22 ottobre 1993, n. 17.

Tale articolo al comma 1, stabilisce che *"Al fine di semplificare e accelerare le procedure di scelta del contraente, ridurre gli oneri a carico degli*

operatori economici e contrastare il contenzioso, le amministrazioni aggiudicatrici possono limitare la verifica del possesso dei requisiti di ordine generale e speciale e richiedere l'indicazione dei subappaltatori ai sensi della normativa statale in capo all'aggiudicatario, successivamente alla valutazione delle offerte. In tal caso la partecipazione alle procedure vale quale dichiarazione del possesso dei requisiti di ordine generale e speciale come stabiliti dalla normativa nazionale, specificati ed eventualmente integrati dal bando di gara o dalla lettera d'invito".

Relativamente al trattamento tributario da riservare ai fini dell'imposta di bollo alle istanze/dichiarazioni di partecipazione alla procedura di gara, si osserva che l'articolo 3, comma 1, della tariffa, parte prima, allegata al citato DPR n. 642 del 1972, stabilisce che è dovuta l'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di euro 16,00, per ogni foglio, per le *"...Istanze, petizioni, ricorsi (...) diretti agli uffici e agli organi anche collegiali dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, (...), tendenti ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili"*.

In linea generale, quindi, le istanze dirette ad una amministrazione dello Stato sono soggette all'imposta di bollo fin dall'origine, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, della tariffa allegata al DPR n. 642 del 1972, nella misura di euro 16,00, per ogni foglio.

In deroga alla predetta disposizione, la tabella allegata prevede specifiche previsioni esentative per alcune tipologie di atti e documenti.

In particolare, l'articolo 14 della tabella annessa al richiamato DPR n. 642 del 1972 (*Atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto*) esenta, in modo assoluto, dall'imposta di bollo le *"Dichiarazioni sostitutive delle certificazioni e dell'atto di notorietà rese ai sensi degli artt. 2 e 4 della legge 4/1/1968, n. 15 (ora articoli 46 e 47 del DPR n. 445 del 2000) e successive modificazioni ed integrazioni"*.

La previsione esentativa di cui al richiamato articolo 14 della tabella concerne la possibilità di comprovare la sussistenza di determinati fatti o il possesso di taluni requisiti e stati personali mediante dichiarazioni rilasciate dall'interessato, in sostituzione delle tradizionali certificazioni amministrative e degli atti di notorietà.

Fatte tali premesse, per quanto concerne il caso di specie, esaminati i documenti allegati all'istanza di interpello contenenti una serie di notizie e di dichiarazioni, si ritiene che gli stessi non possano essere ricondotti nell'ambito delle dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 del DPR n. 445 del 2000.

Indipendentemente dal contenuto e dalla valenza giuridica delle dichiarazioni rese, le stesse sono, infatti, rilasciate all'interno della cosiddetta "dichiarazione di partecipazione alla procedura di gara".

Tale dichiarazione non si limita, infatti, alla semplice comunicazione di requisiti ma contestualmente e prevalentemente contiene una richiesta volta all'ottenimento di un provvedimento quale la partecipazione alla procedura di gara.

Pertanto, si ritiene che la stessa debba essere assoggettata ad imposta di bollo, ai sensi dell'articolo 3 della tariffa, allegata al DPR n. 642 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente