



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 27 marzo 2002

Oggetto: Interpello/2001 Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Ministero della Difesa Direzione generale del Demanio e della Difesa

Con l'istanza di interpello presentata il 28 novembre 2001, protocollo n. 220674 – 2001, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e del Decreto del Ministro delle Finanze 26 aprile 2001, n. 209, il Ministero della Difesa – Direzione generale del Demanio e della Difesa espone il seguente

QUESITO

sull'applicazione dell'imposta di bollo. Preliminarmente fa presente che l'attività svolta dalla direzione è incentrata sulla realizzazione di opere pubbliche destinate alla difesa militare, secondo i principi generali fissati nella legge 11 febbraio 1994, e quelli speciali, in relazione alla peculiarità del settore, di cui al regolamento per i lavori del genio militare, approvato con R.D. 17 marzo 1932, n. 365.

Precisa che nella formazione e nell'esecuzione del contratto di appalto vengono prodotti documenti e atti soggetti all'imposta di bollo disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Chiede pertanto di conoscere il trattamento tributario ai fini dell'imposta di bollo dei seguenti documenti:

contratto di appalto ed eventuali atti aggiuntivi;
capitolati di oneri e relative tariffe;
verbale di concordamento nuovi prezzi;
progetti, disegni, computi metrici, relazioni tecniche, planimetrie;
piano di sicurezza;
tariffe;
giornale del direttore dei lavori;
verbali di consegna, di sospensione, di ripresa e di ultimazione lavori;
verbali di constatazione delle misure, libretto delle misure, note settimanali,
registro delle misure, certificati di acconto, conto finale;
certificato di collaudo e certificato di regolare esecuzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Ministero della Difesa ritiene che, per il disposto della parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine nella misura di € 10,33 (lire 20.000) per ogni foglio:

- il contratto di appalto e gli eventuali atti aggiuntivi, in quanto atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali (art.1 della tariffa);
- capitolati di oneri, che contengono le condizioni negoziali dei contratti di un determinato genere ovvero di un singolo contratto di appalto (art. 2 della tariffa);
- il verbale di concordamento nuovi prezzi (art. 40 del regolamento lavori genio militare), poiché si tratta di dichiarazione diretta a modificare un preesistente rapporto giuridico (art. 2 della tariffa).

Il Ministero della Difesa ritiene che gli altri documenti oggetto dell'interpello sono soggetti al pagamento dell'imposta di bollo in caso d'uso, che si verifica

con la presentazione dei medesimi documenti all'ufficio delle entrate per la registrazione, nella misura di € 0,31 (lire 600) ai sensi dell'articolo 28 della tariffa. Il motivo di tale soluzione interpretativa è che i documenti sono redatti da ingegneri, architetti, geometri, periti o misuratori e non hanno carattere negoziale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento al contratto e agli eventuali atti aggiuntivi, ai capitoli di oneri e al verbale di concordamento nuovi prezzi questa Direzione centrale condivide le motivazioni del Ministero della Difesa circa la natura (art. 2699 c.c.), il contenuto degli atti in argomento e la conseguente applicazione dell'imposta di bollo fin dall'origine nella misura di € 10,33 ai sensi degli articoli 1 e 2 della tariffa parte prima.

Per gli altri documenti si richiamano le seguenti disposizioni:

- legge 11 febbraio 1994, n. 109 - *legge quadro in materia di lavori pubblici* – la quale all'articolo 31 (modificato dalla legge 18 novembre 1998, n. 415, articolo 9), stabilisce che il **piano di sicurezza e di coordinamento** ed il **piano generale di sicurezza** (nonché il piano di sicurezza sostitutivo ed il piano operativo) *“formano parte integrante del contratto di appalto o di concessione ... (omissis) Le gravi o ripetute violazioni dei piani stessi da parte dell'appaltatore (...) costituiscono causa di risoluzione del contratto ... (omissis) I contratti di appalto o di concessione stipulati dopo l'entrata in vigore del regolamento (...) se privi dei piani di sicurezza (...) sono nulli”*;
- Decreto legislativo 14 agosto 1996, n. 494 – *Attuazione della direttiva 92/57/CEE concernente le prescrizioni minime di sicurezza e di salute da attuare nei cantieri temporanei o mobili* – (Modificato dal decreto legislativo 19 novembre 1999, n. 528), il quale all'articolo 4, comma 1, lettera a) stabilisce che il coordinatore per la progettazione *“Redige il*

piano di sicurezza e di coordinamento ...” e al successivo articolo 10 individua i requisiti professionali del coordinatore.

- Decreto del Presidente della Repubblica. 21 dicembre 1999, n. 554 - *Regolamento di attuazione della Legge quadro in materia di lavori pubblici 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni* - che all’articolo 110 stabilisce “*Sono parte integrante del contratto e devono in esso essere richiamati:*
 - 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’articolo 31 della legge;*
 - f) *il cronoprogramma”.*

Per stabilire l’imposta di bollo dovuta sui piani di sicurezza e sugli altri documenti elencati dalla lettera a) alla lettera f) si deve riscontrare se i documenti stessi siano riconducibili tra le tipologie alternative di seguito precisate:

- “*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*”, individuati dall’articolo 2 della Tariffa, allegato A, parte prima del d.P.R. 642 del 1972, per le quali è dovuta l’imposta di bollo fin dall’origine di € 10,33 (lire 20.000) per ogni foglio;
- “*Tipi, **disegni**, modelli, **piani**, dimostrazioni, calcoli ed altri lavori degli ingegneri, architetti, **periti**, geometri e misuratori;...*”, individuati dall’articolo 28 della tariffa, allegato A, parte seconda del d.P.R. 642 del 1972, per i quali è dovuta l’imposta di bollo in caso d’uso di € 0,31 (lire 600) per ogni foglio o esemplare.

I documenti individuati alle lettere *a)*, *b)*, *d)* ed *f)* – che non hanno i requisiti necessari per l'applicazione dell'articolo 28 - sono riconducibili all'articolo 2 della tariffa poiché disciplinano particolari aspetti del contratto, (termine entro il quale devono essere ultimati i lavori, responsabilità ed obblighi dell'appaltatore, modi di riscossione dei corrispettivi dell'appalto, indicazione dei tempi massimi di svolgimento delle varie fasi di esecuzione), pertanto sono soggetti all'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di € 10,33 (lire 20.000) per ogni foglio.

Gli elaborati grafici progettuali (lettera *c)* ed i piani di sicurezza (lettera *e)* sono invece riconducibili all'articolo 28, che disciplina l'imposta di bollo per elaborati tecnici propri di categorie di professionisti individuate dallo stesso articolo.

I **piani** di sicurezza devono essere redatti da soggetti in possesso dei seguenti requisiti “*diploma di laurea in ingegneria, architettura, geologia, scienze agrarie o scienze forestali ... diploma universitario in ingegneria o architettura ... diploma di geometra o perito industriale o agrario o agrotecnico*” (articoli 4 e 10 del d.Lgs. n. 494 del 1996). I soggetti, che redigono piani di sicurezza, e che sono in possesso di titolo di studio diverso da quelli delle figure professionali espressamente individuate dall'articolo 28 della tariffa allegata al d.P.R. 642 del 1972 (laureati in geologia in scienze agrarie e scienze forestali) sono da ricomprendere tra i **periti**: individui competenti in un determinato campo.

L'articolo 10 del d.Lgs. n. 494 del 1996 stabilisce, infatti, che il coordinatore per la progettazione (redige il piano di sicurezza), oltre ad uno dei titoli di studio indicati, deve possedere altri particolari requisiti professionali, certificati dai datori di lavoro o committenti e attestati di frequenza a specifici corsi (art. 10, comma 2).

Chi redige i piani di sicurezza, quindi, è certamente in possesso dei requisiti specificati nell'articolo 28, pertanto i piani di sicurezza sono soggetti in caso d'uso all'imposta di bollo di € 0,31. Del resto la normativa che regola i piani

di sicurezza è stata modificata - con riferimento ai requisiti soggettivi richiesti per la redazione del piano - dal d.Lgs. 19 novembre 1999 n. 528, che è successivo all'approvazione dell'attuale tariffa allegata al d.P.R. 642 del 1972 (D.M. 20 agosto 1992).

Allo stesso trattamento previsto per i piani di sicurezza (articolo 28 della tariffa) sono assoggettati i disegni, i computi metrici, le relazioni tecniche e le planimetrie poiché sono elaborati tecnici predisposti da ingegneri, architetti, periti, geometri o misuratori.

Altri documenti inerenti l'esecuzione dei lavori per i quali è stato chiesto il trattamento ai fini dell'imposta di bollo, con riferimento al regolamento per i lavori del genio militare R.D. 17 marzo 1932, n. 365 (in seguito R.D.) e al regolamento di attuazione della legge quadro in materia di lavori pubblici d.P.R. 554 del 1999 (in seguito d.P.R.) sono:

- I. *processo verbale di consegna* (art. 35 R.D. e art. 130 d.P.R.) è il documento, firmato dal direttore dei lavori e dall'appaltatore, dalla cui data decorre il termine utile per il compimento dei lavori;
- II. *verbale di sospensione e di ripresa lavori* (art. 36 R.D. e art. 133 d.P.R.) è il documento compilato dal direttore dei lavori, con l'intervento dell'appaltatore, dove sono indicate le ragioni che hanno determinato l'interruzione dei lavori. Il verbale di ripresa lavori è redatto a cura del direttore dei lavori, non appena cessano le cause della sospensione, sono firmati dall'appaltatore ed inviati al responsabile del procedimento. Nel verbale di ripresa lavori il direttore indica il nuovo termine contrattuale;
- III. *verbale di ultimazione dei lavori*(art. 36 R.D.), *certificato di ultimazione lavori* (art.172 d.P.R.) è il documento che il direttore dei lavori rilascia dopo aver effettuato i necessari

accertamenti in contraddittorio con l'appaltatore. Esso attesta l'avvenuta ultimazione dei lavori;

- IV.** *verbale concordamento nuovi prezzi (art. 40 R.D.) Determinazione ed approvazione dei nuovi prezzi non contemplati nel contratto (art. 136 d.P.R.)* è il documento che reca nuovi prezzi determinati in contraddittorio tra il direttore dei lavori e l'appaltatore, ed approvati dal responsabile del procedimento;
- V.** *verbale di constatazione delle misure (art. 58 R.D)* è un documento redatto sempre in contraddittorio con l'appaltatore;
- VI.** *certificato di collaudo (art. 87 R.D. e art. 199 d.P.R.)* emesso dall'organo di collaudo “...qualora ritenga collaudabile il lavoro (...) ha carattere provvisorio ed assume carattere definitivo decorsi due anni dalla data della relativa emissione ovvero ...”;
- VII.** *certificato di regolare esecuzione (art. 208 d.P.R.)* è emesso dal direttore lavori non oltre tre mesi dall'ultimazione dei lavori e contiene elementi di valutazione sull'osservanza delle prescrizioni contrattuali nell'esecuzione dei lavori.

Circa i documenti sopraindicati inerenti l'esecuzione dei lavori, questa Direzione osserva che gli stessi comportano conseguenze per i rapporti contrattuali intercorrenti tra le parti. I documenti dal **I** al **III**, infatti, sono rilevanti per il rispetto del termine utile per il compimento dei lavori, il documento indicato al punto **IV** incide sui corrispettivi stabiliti nel contratto, il documento del punto **V** attesta tra le parti la correttezza delle misurazioni, infine i documenti indicati ai punti **VI** e **VII** riguardano il rispetto delle prescrizioni contrattuali nell'esecuzione dei lavori. La rilevanza di questi documenti nel rapporto contrattuale comporta che gli stessi rientrano nella disciplina dell'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 642 del 1972, sopra riportato che stabilisce l'imposta di bollo di € 10,33 (lire 20.000) per ogni foglio.

Il Ministero della Difesa ha chiesto inoltre se i documenti amministrativi contabili per l'accertamento dei lavori e delle somministrazioni in appalto – di seguito riportati - sono soggetti all'imposta di bollo in caso d'uso ai sensi dell'articolo 28 della tariffa allegato A, parte seconda, al d.P.R. n. 642 del 1972.

- 1) *Giornale del direttore dei lavori* (art. 37 R.D.), *Giornale dei lavori* (art. 157 d.P.R.) è tenuto da un assistente del direttore dei lavori per annotare l'ordine, il modo e l'attività con cui progrediscono le lavorazioni, la specie ed il numero di operai, l'attrezzatura tecnica impiegata dall'appaltatore, nonché quant'altro interessi l'andamento tecnico ed economico dei lavori;
- 2) *libretto delle misure* (art. 59 R.D.; art. 158 d.P.R.) è tenuto dal direttore dei lavori, il quale deve verificare i lavori e certificarli sui libretti delle misure con la propria firma;
- 3) *lista settimanale* (art. 66 R.D.; art. 162 d.P.R.) contiene le giornate di operai, di noli e di mezzi d'opera, nonché le provviste somministrate dall'appaltatore, tali dati vengono annotati preliminarmente su un brogliaccio dall'assistente incaricato;
- 4) *registro delle misure* (art.65 R.D.) *registro di contabilità* (art.163 d.P.R.) - le pagine devono essere numerate e firmate dal responsabile del procedimento e dall'appaltatore - contiene le annotazione delle lavorazioni e delle somministrazioni precedentemente annotate nel libretto delle misure;
- 5) *sommario del registro di contabilità* (art. 167 d.P.R.) dove sono riportate le partite classificate secondo il rispettivo articolo di elenco e di perizia, indica altresì la quantità di ogni lavorazione eseguita e i relativi importi, consente di verificare la rispondenza dell'ammontare dell'avanzamento risultante dal registro di contabilità;
- 6) *stato di avanzamento* (168 d.P.R.), è ricavato dal registro di contabilità ed è un documento nel quale sono riassunte tutte le lavorazioni eseguite dall'inizio dell'appalto. E' redatto dal direttore dei lavori quando, in

relazione alle modalità specificate nel capitolato speciale d'appalto, deve essere effettuato il pagamento di una rata di acconto;

- 7) *certificato per il pagamento di rate* (art. 68 R.D.; art. 169 d.P.R.) è rilasciato dal responsabile del procedimento entro il termine stabilito dal capitolato speciale d'appalto. E' compilato sulla base dello stato d'avanzamento presentato dal direttore dei lavori ed è annotato nel registro di contabilità;
- 8) *conto finale dei lavori* (art. 69 R.D.; art. 173 d.P.R.) è compilato, entro il termine stabilito nel capitolato speciale, dal direttore dei lavori che provvede a trasmetterlo al responsabile del procedimento. Il direttore dei lavori accompagna il conto finale con una **relazione** in cui sono indicate le vicende dell'esecuzione dei lavori.

I documenti amministrativi e contabili per l'accertamento dei lavori e delle somministrazioni in appalto (documenti da 1 a 8) non sono riconducibili alla previsione dell'articolo 28 della tariffa, parte seconda, allegata al d.P.R. 642 del 1972 come proposto dal Ministero della Difesa, poiché non hanno peculiarità tecniche dei documenti individuati dallo stesso articolo e pertanto agli stessi si applica l'articolo 32 della stessa tariffa, che prevede il pagamento dell'imposta di bollo in caso d'uso di € 10,33 per "*Atti, documenti, registri ed ogni altro scritto per i quali non sono espressamente previsti il pagamento dell'imposta sin dall'origine ovvero l'esenzione*".

Riepilogando questa Direzione precisa che i sottoindicati atti sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine di € 10,33 per ogni foglio, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa, parte prima allegata al d.P.R. n.642 del 1972:

- capitolato generale (a);
- capitolato speciale (b);
- elenco dei prezzi unitari (d);
- il cronoprogramma (f);
- processo verbale di consegna (I);

- verbale di sospensione e di ripresa lavori (II);
- certificato e verbale di ultimazione dei lavori (III);
- determinazione ed approvazione dei nuovi prezzi non contemplati nel contratto (IV);
- verbali di constatazione delle misure (V);
- certificato di collaudo (VI);
- certificato di regolare esecuzione (VII).

Sono invece soggetti all'imposta di bollo in caso d'uso – quando vengono presentati all'ufficio delle entrate per la registrazione – nella misura di € 0,31 per ogni foglio o esemplare i seguenti documenti:

- elaborati grafici progettuali (c);
- piani di sicurezza, previsti dalla legge n. 109 del 1994 articolo 31 (e);
- disegni, computi metrici, relazioni tecniche, planimetrie.

Sono soggetti all'imposta di bollo in caso d'uso, nella misura di € 10,33 (art. 32 della tariffa) per ogni esemplare dell'atto, documento o altro scritto e per ogni cento pagine o frazione di cento pagine o del relativo estratto i seguenti documenti:

- giornale dei lavori (1);
- libretto delle misure (2);
- lista settimanale (3);
- registro di contabilità (4);
- sommario del registro di contabilità (5);
- stato di avanzamento (6);
- certificato per il pagamento di rate (7);
- conto finale dei lavori e relativa relazione (8).

La presente risoluzione viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 5, del Decreto Ministeriale 26 aprile 2001, n. 209, in risposta

all'istanza di interpello presentata alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso dal Ministero della Difesa