

L'imposta di bollo nel nuovo codice dei contratti pubblici: tutte le novità applicative

di Paolo Fontana, Eleonora Mazzotti

Data di pubblicazione: 12-8-2023

1. L'imposta di bollo in vigenza del d.lgs. n. 50/2016 (cenni). 2. L'imposta di bollo nel nuovo assetto normativo. 2.1. *L'importo dell'imposta.* 2.2. *La natura sostitutiva della 'nuova' imposta di bollo.* 2.3. *Le modalità di versamento dell'imposta.* 2.4. *I soggetti tenuti al versamento dell'imposta.* 2.5. *Questioni interpretative.*

1. L'imposta di bollo in vigenza del d.lgs. n. 50/2016 (cenni).

Nel panorama normativo antecedente all'entrata in vigore del nuovo Codice dei contratti pubblici di cui al d.lgs. n. 36/2023, non si rinveniva una disciplina 'speciale' riguardante il regime dell'imposta di bollo applicabile alla stipula dei contratti pubblici.

Doveva quindi farsi applicazione della normativa generale prevista dal d.P.R. n. 642/1972 con riferimento:

(i) agli "atti rogati, ricevuti o autenticati (...) da notai od altri pubblici ufficiali", nel caso di contratti stipulati con atto pubblico notarile informatico ovvero in modalità elettronica in forma pubblica amministrativa a cura dell'Ufficiale rogante della stazione appaltante (All. A – Tariffa – Parte I – Art. 1, d.P.R. n. 642/1972);

(ii) 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", nel caso di contratti stipulati in modalità elettronica in forma di scrittura privata (All. A – Tariffa – Parte I – Art. 1, d.P.R. n. 642/1972);

(iii) agli "atti rogati, ricevuti o autenticati da notai o da altri pubblici ufficiali, sottoposti a registrazione con procedure telematiche", nel caso specifico di contratti conclusi in modalità digitale e registrati presso l'Agenzia delle Entrate mediante procedure telematiche (All. A – Tariffa – Parte I – Art. 1-bis-1, n. 4, d.P.R. n. 642/1972).

Per l'effetto, i contratti pubblici stipulati in vigenza del d.lgs. n. 50/2016 erano soggetti ad imposta di bollo nella misura di € 16,00 ogni quattro facciate. L'importo di € 16,00 era individuato in misura fissa, a prescindere dal valore del contratto stipulato (cfr. Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 130 del 20 gennaio 2023). Solamente per i contratti conclusi in modalità digitale e registrati mediante procedure telematiche, l'imposta di bollo si applicava nella misura forfettaria di € 45,00 a prescindere dalle dimensioni del documento.

L'imposta in questione, a carico dell'aggiudicatario, si andava ad aggiungere (e non già a

sostituire) al bollo già corrisposto dal medesimo operatore in sede di partecipazione alla procedura di selezione del contraente (quantificato forfettariamente in € 16,00 dall'art. 3 dell'All. A – Tariffa – Parte I del d.P.R. n. 642/1972).

Per quanto concerne le modalità di assolvimento, il pagamento poteva essere alternativamente effettuato (i) tramite F24, (ii) in modalità virtuale previa autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, (iii) tramite il servizio @e.bollo dell'Agenzia delle Entrate oppure (iv) tramite l'apposizione di una tradizionale marca da bollo.

2. L'imposta di bollo nel nuovo assetto normativo.

L'art. 18, comma 10, del d.lgs. n. 36/2023 dedica una specifica disciplina all'imposta di bollo dovuta dall'operatore economico privato all'atto della stipula di un contratto pubblico.

Più precisamente, l'articolo in questione rinvia all'Allegato codicistico I.4. (che sarà abrogato a decorrere dalla data di entrata in vigore di un corrispondente decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che lo sostituirà integralmente anche in qualità di allegato al Codice) per quanto concerne:

(i) l'individuazione del valore dell'imposta di bollo che *"l'appaltatore assolve una tantum al momento della stipula del contratto e in proporzione al valore dello stesso"*;

(ii) le modalità di versamento dell'imposta medesima, in sostituzione di quelle precedentemente previste dal d.P.R. n. 642/1972.

2.1. L'importo dell'imposta.

In merito al primo profilo, l'art. 1 dell'All. I.4. rinvia a propria volta ad un'apposita Tabella, la quale prevede sei fasce di importo contrattuale a cui corrispondono sei diversi valori dell'imposta.

In altre parole, il legislatore ha ritenuto di determinare il valore dell'imposta sulla base di scaglioni crescenti in relazione all'importo contrattuale massimo previsto, ivi compresi eventuali opzioni o rinnovi esplicitamente stabiliti.

In modo particolare, si prevede:

(i) l'esenzione dal bollo per i contratti di importo inferiore a € 40.000,00;

(ii) un'imposta di € 40,00 per i contratti di importo pari o superiore ad € 40.000,00 ed inferiore ad € 150.000,00;

(iii) un'imposta di € 120,00 per i contratti di importo pari o superiore a € 150.000,00 e inferiore a un milione;

(iv) un'imposta di € 250,00 per i contratti di importo pari o superiore a un milione e inferiore a cinque milioni;

(v) un'imposta di € 500,00 per i contratti di importo pari o superiore a cinque milioni e inferiore a venticinque milioni;

(vi) un'imposta di € 1.000,00 per i contratti di importo pari o superiore a venticinque milioni di euro.

In sostanza, con la novella in parola il legislatore ha inteso superare un sistema in cui l'importo dell'imposta di bollo era individuato in misura fissa, in maniera indipendente dal valore contrattuale e dipendente soltanto dal numero di facciate di cui si componeva l'atto negoziale (fatti salvi i casi di contratti registrati telematicamente, per i quali era prevista un'imposta forfettaria di € 45,00), in favore di un nuovo regime in cui la misura dell'imposta dipende dal valore del contratto stipulato.

Tale scelta è da salutare con favore: sembra infatti più corretto far dipendere l'entità dell'importo da versare a titolo di bollo dal valore economico del contratto di cui si tratta, anziché dalla maggiore o minore prolissità della stazione appaltante nella redazione dell'atto negoziale.

2.2. La natura sostitutiva della 'nuova' imposta di bollo.

Una seconda (rilevante) novità recata dal d.lgs. n. 36/2023 in tema di imposta di bollo si rinviene all'art. 2 dell'Allegato I.4. al Codice, ai sensi del quale *"il pagamento dell'imposta di cui all'articolo 1 ha natura sostitutiva dell'imposta di bollo dovuta per tutti gli atti e documenti riguardanti la procedura di selezione e l'esecuzione dell'appalto, fatta eccezione per le fatture, note e simili di cui all'articolo 13, punto 1, della Tabella A Tariffa, Parte I, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642"*.

Per effetto di tale previsione – come, peraltro, espressamente specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 22/E del 28 luglio 2023 – laddove l'operatore economico aggiudicatario di una procedura di affidamento si trovi ad assolvere al pagamento dell'imposta di bollo, dovrà considerare a scomputo il bollo già versato in sede di presentazione dell'offerta.

In termini pratici, ciò comporta che, per determinare in concreto l'importo da versare, l'operatore economico dovrà scomputare la cifra di € 16,00 dall'importo individuato ai sensi della Tabella annessa all'Allegato codicistico I.4.

2.3. Le modalità di versamento dell'imposta.

In relazione alle modalità di versamento dell'imposta di bollo, l'art. 3 del citato All. I.4 rinvia ad un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, avente natura non regolamentare, l'individuazione delle modalità telematiche di versamento da seguire in sostituzione di quelle di cui all'art. 3, comma 1, lett. a) del d.P.R. n. 642/1972.

In attuazione di tale previsione, è stato adottato il provvedimento n. 240013 del 28 giugno 2023 del direttore dell’Agenzia delle Entrate, successivamente fatto oggetto della (già citata) Circolare interpretativa n. 22/E del 28 luglio 2023.

Il provvedimento in parola prevede che l’imposta di bollo sui contratti pubblici debba essere necessariamente versata tramite modello “*F24 Versamenti con elementi identificativi*” (F24 ELIDE), nel quale devono essere indicati i codici fiscali delle parti e il CIG (ovvero, in mancanza del CIG, altro identificativo univoco del contratto). È inoltre espressamente precluso l’assolvimento dell’imposta in modalità virtuale.

Il carattere innovativo di tali previsioni emerge *ictu oculi* sol che si consideri quanto già ricordato in ordine alle (plurime) modalità con cui l’imposta di bollo poteva essere assolta, ai sensi del d.P.R. n. 642/1972, nel regime antecedente alla recente riforma della contrattualistica pubblica.

Da segnalare, poi, come l’Agenzia delle Entrate si sia espressamente riservata di individuare ulteriori modalità di versamento dell’imposta di bollo dovuta per la stipula dei contratti pubblici, anche attraverso l’utilizzo della piattaforma PagoPA, in coerenza con il processo di digitalizzazione del *public procurement*.

2.4. I soggetti tenuti al versamento dell’imposta.

È appena il caso di ricordare, in merito all’individuazione dei soggetti passivi dell’imposta in questione, che l’art. 18, comma 10, d.lgs. n. 36/2023, pone espressamente l’onere del versamento a carico dell’appaltatore (e del resto, anche in base all’art. 8 del d.P.R. n. 642/1972, nei rapporti con lo Stato, il pagamento del bollo è sempre a carico del contraente privato, nonostante qualunque patto contrario).

Atteso tuttavia che, in forza dello stesso comma 10, con la Tabella di cui all’All. I.4. sono state sostituite le sole “*modalità di calcolo e versamento dell’imposta*”, la Circolare n. 22/E del 28 luglio 2023 ha espressamente specificato che deve intendersi confermata l’applicabilità del principio di solidarietà passiva nel pagamento del tributo e delle relative sanzioni, di cui all’art. 22 del d.P.R. n. 642/1972.

2.5. Questioni interpretative.

In sede di prima applicazione della nuova disciplina, si è posta una questione interpretativa circa le modalità di versamento dell’imposta di bollo in sede di partecipazione alle procedure di gara.

Ci si è chiesti, in altre parole, se i partecipanti ad una procedura ad evidenza pubblica debbano assolvere all’imposta di bollo gravante sulla domanda di partecipazione con le (innovative) modalità stabilite dal provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 240013/2023 ovvero con le (tradizionali) modalità di cui al d.P.R. n. 642/1972.

Sul punto, in ossequio al criterio ermeneutico letterale – atteso che il citato provvedimento

dell’Agenzia delle entrate, già nella sua rubrica, ‘dichiara’ di essere finalizzato all’individuazione delle modalità telematiche di versamento del bollo “*che l’appaltatore assolve al momento della stipula del contratto*” – si ritiene che le modalità così individuate non siano estensibili all’omologa imposta versata nelle precedenti fasi della procedura dagli operatori economici partecipanti.

Tale soluzione è confermata anche dalla Circolare interpretativa dell’AE n. 22/E del 28 luglio 2023, che fa riferimento all’imposta “*già assolta nella fase precedente alla stipula del contratto secondo la disciplina dettata in materia di imposta di bollo dal d.P.R. n. 642/1972*”.