



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 28 luglio 2023

OGGETTO: Articolo 18, comma 10, del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, recante il Codice dei contratti pubblici – Imposta di bollo.

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO APPLICATIVO	3
2. SOGGETTI TENUTI AL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA	7
3. MODALITÀ TELEMATICHE DI VERSAMENTO	8
4. DECORRENZA TEMPORALE	9

PREMESSA

Con il decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, attuativo dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici, è stato emanato il nuovo Codice dei contratti pubblici (di seguito, "Codice"), in aderenza, tra l'altro, alle direttive 2014/24/UE e 2014/23/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 febbraio 2014.

Il citato decreto legislativo prevede, tra le altre, disposizioni in materia di imposta di bollo relativa alla stipulazione del contratto, contenute nell'articolo 18, comma 10, nonché negli articoli e nella tabella di cui all'allegato I.4 al Codice medesimo.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alle nuove modalità di calcolo e versamento dell'imposta di bollo, con particolare riferimento all'ambito applicativo e alla decorrenza temporale delle stesse.

1. AMBITO APPLICATIVO

Il d.lgs. n. 36 del 2023 reca una puntuale disciplina concernente, tra l'altro, gli appalti pubblici (o contratti di appalto)¹, ossia *«i contratti a titolo oneroso stipulati per iscritto tra uno o più operatori economici² e una o più stazioni appaltanti³ e aventi per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di beni o la prestazione di servizi⁴»*.

¹ L'ambito di applicazione del Codice dei contratti pubblici è definito nell'articolo 13 del d.lgs. n. 36 del 2023.

² Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera l), dell'allegato I.1 del d.lgs. n. 36 del 2023, per «operatore economico» si intende *«qualsiasi persona o ente, anche senza scopo di lucro, che, a prescindere dalla forma giuridica e dalla natura pubblica o privata, può offrire sul mercato, in forza del diritto nazionale, prestazioni di lavori, servizi o forniture corrispondenti a quelli oggetto della procedura di evidenza pubblica»*.

³ Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), dell'allegato I.1 del d.lgs. n. 36 del 2023, per «stazione appaltante» si intende *«qualsiasi soggetto, pubblico o privato, che affida contratti di appalto di lavori, servizi e forniture e che è comunque tenuto, nella scelta del contraente, al rispetto del codice»*.

⁴ Cfr. l'articolo 2, comma 1, lettera b), dell'allegato I.1 del d.lgs. n. 36 del 2023.

Il comma 10 dell'articolo 18 del Codice dispone che con *«la tabella di cui all'allegato I.4 al codice è individuato il valore dell'imposta di bollo che l'appaltatore assolve una tantum al momento della stipula del contratto e in proporzione al valore dello stesso. Con la medesima tabella sono sostituite le modalità di calcolo e versamento dell'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, in materia di contratti pubblici disciplinati dal codice. In sede di prima applicazione del codice, l'allegato I.4 è abrogato a decorrere dalla data di entrata in vigore di un corrispondente decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che lo sostituisce integralmente anche in qualità di allegato al codice»*.

Con riferimento al piano degli adempimenti fiscali, si osserva che le novità in esame trovano applicazione solo al momento della stipula del contratto.

L'articolo 1, comma 1, dell'allegato I.4 al Codice, infatti, richiamando la formulazione del citato comma 10 dell'articolo 18, stabilisce che il *«valore dell'imposta di bollo, che l'appaltatore è tenuto a versare al momento della stipula del contratto, è determinato sulla base della Tabella A annessa al presente allegato»*.

In particolare è stato introdotto un sistema semplificato⁵, a scaglioni crescenti in proporzione al valore (importo massimo previsto) del contratto medesimo⁶.

Come risulta nella tabella A contenuta nell'allegato I.4 al Codice, il valore dell'imposta di bollo si determina nel seguente modo:

- euro 40, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a euro 40.000 e inferiore a euro 150.000;

⁵ Cfr. l'articolo 1, comma 2, dell'allegato I.4 al Codice, secondo cui l'imposta *«è determinata sulla base di scaglioni crescenti in relazione all'importo massimo previsto nel contratto, ivi comprese eventuali opzioni o rinnovi esplicitamente stabiliti (...)»*.

⁶ Si precisa che tale modalità di determinazione dell'imposta di bollo dovuta deve essere applicata anche nel caso di contratti rogati o autenticati da notai o altri pubblici ufficiali, sottoposti a registrazione con procedure telematiche, per i quali l'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642 del 1972 prevede una differente misura forfetaria del tributo.

- euro 120, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a euro 150.000 e inferiore a euro 1.000.000;
- euro 250, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a euro 1.000.000 e inferiore a euro 5.000.000;
- euro 500, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a euro 5.000.000 e inferiore a euro 25.000.000;
- euro 1.000, per i contratti il cui importo massimo previsto è maggiore o uguale a euro 25.000.000.

Sono, invece, esenti i contratti di importo massimo previsto inferiore a euro 40.000.

In relazione alla nozione di “importo massimo previsto”, menzionata dall’anzidetta tabella, si evidenzia che l’articolo 1, comma 2, dell’allegato I.4 al Codice prevede che l’imposta è determinata *«in relazione all’importo massimo previsto nel contratto, ivi comprese eventuali opzioni o rinnovi esplicitamente stabiliti (...)»*.

Giova richiamare, altresì, l’articolo 14⁷, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, il quale, ancorché con riferimento ai metodi di calcolo dell’importo stimato degli appalti ai fini dell’individuazione delle soglie di rilevanza, stabilisce che il calcolo dell’importo stimato di un appalto pubblico di lavori, servizi e forniture è basato sull’importo totale pagabile, *«al netto dell’imposta sul valore aggiunto (IVA) (...)»*. Il medesimo articolo 14, ai commi successivi, individua ulteriori criteri specifici per determinare l’importo stimato in relazione a varie fattispecie.

In coerenza con quanto espressamente stabilito da tale ultima disposizione e in considerazione della *ratio* della norma in commento, si ritiene, quindi, che, anche ai fini dell’individuazione dell’ammontare dell’imposta di bollo da assolvere in sede

⁷ Al riguardo, si veda anche l’articolo 5, comma 1, della direttiva n. 2014/24/UE.

di stipula del contratto, il corrispettivo complessivamente previsto nel medesimo vada considerato al netto dell'imposta sul valore aggiunto.

Il successivo articolo 2, comma 1, dell'allegato I.4 prevede, inoltre, che 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 Tariffa, Parte I, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642».

In forza di una lettura congiunta delle citate disposizioni, si osserva quanto segue.

In primo luogo, si rappresenta che alle fatture, alle note e agli altri documenti richiamati dall'articolo 13, punto 1, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642⁸, continuano ad applicarsi le ordinarie modalità di calcolo e versamento dell'imposta di bollo.

Ad analoga conclusione si deve giungere in relazione agli altri atti e documenti, diversi da quelli sopra citati, che precedono il momento della stipula del contratto; ciò con riferimento a tutti gli operatori economici partecipanti alla procedura di selezione, salvo quanto espressamente previsto in favore dell'aggiudicatario, come si dirà nel prosieguo.

Per effetto delle novità introdotte con il nuovo Codice dei contratti pubblici, infatti, il pagamento assolto alla stipula del contratto dall'aggiudicatario ha natura di imposta di bollo dovuta sugli atti riguardanti l'intera procedura, dalla selezione dell'operatore economico sino alla completa esecuzione del contratto, in sostituzione dell'imposta di bollo dovuta in forza del DPR n. 642 del 1972.

⁸ Ai sensi dell'articolo 13, punto 1, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 642 del 1972, si tratta di fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi; ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria.

Il soggetto aggiudicatario, pertanto, al momento della stipula del contratto, assolve l'imposta da lui complessivamente dovuta, quantificandola secondo gli scaglioni stabiliti dalla tabella A di cui all'allegato I.4 al Codice, in relazione all'importo massimo previsto nel contratto medesimo.

Resta inteso che il predetto calcolo deve essere effettuato considerando a scomputo l'imposta di bollo già assolta nella fase precedente alla stipula del contratto, secondo la disciplina dettata in materia di imposta di bollo dal DPR n. 642 del 1972, fino a concorrenza dell'importo già dovuto.

Con riferimento alla fase successiva alla stipula del contratto, invece, non sono più previsti ulteriori versamenti dell'imposta di bollo da parte dell'aggiudicatario.

2. SOGGETTI TENUTI AL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

Con riferimento ai soggetti passivi dell'imposta in commento, si evidenzia che il citato comma 10 dell'articolo 18 del d.lgs. n. 36 del 2023 pone l'onere del versamento a carico dell'aggiudicatario.

Atteso, tuttavia, che, in forza dello stesso comma 10, con la tabella di cui all'allegato I.4 al Codice sono sostituite le sole «*modalità di calcolo e versamento dell'imposta di bollo*» di cui al DPR n. 642 del 1972, si ritiene che debba restare ferma l'applicabilità del principio della solidarietà passiva nel pagamento del tributo e delle relative sanzioni, disciplinato dall'articolo 22 dello stesso DPR⁹. Si precisa,

⁹ Il DPR n. 642 del 1972, all'articolo 22, stabilisce che:

- sono «*obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative: 1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del presente decreto ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti; 2) tutti coloro che fanno uso, ai sensi dell'art. 2, di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall'origine senza prima farlo munire del bollo prescritto*» (primo comma);

- la «*parte a cui viene rimesso un atto, un documento o un registro, non in regola con le disposizioni del presente decreto, alla formazione del quale non abbia partecipato, è esente da qualsiasi responsabilità derivante dalle violazioni commesse ove, entro quindici giorni dalla data del ricevimento, lo presenti*

altresì, che, ai sensi dell'articolo 8¹⁰ del DPR n. 642 del 1972, laddove le stazioni appaltanti siano amministrazioni dello Stato, l'imposta di bollo è sempre a carico degli appaltatori.

3. MODALITÀ TELEMATICHE DI VERSAMENTO

L'articolo 3 dell'allegato I.4 del d.lgs. n. 36 del 2023¹¹ stabilisce che l'individuazione delle modalità di versamento – diverse da quelle di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del DPR n. 642 del 1972¹² – coerentemente con i requisiti di digitalizzazione e semplificazione e al fine di ridurre gli oneri gestionali, avviene con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

In forza di ciò, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2023, prot. n. 240013/2023, stabilisce che l'imposta di bollo di cui all'articolo 18, comma 10, del d.lgs. n. 36 del 2023, in sostituzione delle modalità di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del DPR n. 642 del 1972, «è versata, con modalità telematiche, utilizzando il modello F24 Versamenti con elementi identificativi (F24 ELIDE)». Viene previsto, inoltre, che ulteriori modalità di versamento «anche attraverso l'utilizzo degli strumenti offerti dalla piattaforma di cui all'art. 5 del Codice dell'Amministrazione Digitale (pagoPA)» possano essere definite con successivi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

all'ufficio del registro e provveda alla sua regolarizzazione col pagamento della sola imposta. In tal caso la violazione è accertata soltanto nei confronti del trasgressore» (secondo comma).

¹⁰ Il DPR n. 642 del 1972, all'articolo 8, stabilisce che nei rapporti «con lo Stato l'imposta di bollo, quando dovuta, è a carico dell'altra parte, nonostante qualunque patto contrario».

¹¹ Il d.lgs. n. 36 del 2023, all'articolo 3 dell'allegato I.4, stabilisce che con «provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità telematiche di versamento, diverse da quelle di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, coerenti con la piena digitalizzazione del procurement, al fine di ridurre gli oneri gestionali e di conservazione documentale».

¹² Il DPR n. 642 del 1972, all'articolo 3, comma 1, stabilisce che l'imposta di bollo «si corrisponde secondo le indicazioni della tariffa allegata: a) mediante pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno (...)».

Con la risoluzione n. 37/E del 28 giugno 2023 sono, tra l'altro, istituiti i seguenti codici tributo per il versamento dell'imposta di bollo che l'appaltatore assolve tramite il modello di versamento F24 ELIDE al momento della stipula del contratto:

- “1573” denominato “Imposta di bollo sui contratti - articolo 18, comma 10, D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36”;
- “1574” denominato “Imposta di bollo sui contratti – SANZIONE - articolo 18, comma 10, D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36”;
- “1575” denominato “Imposta di bollo sui contratti – INTERESSI - articolo 18, comma 10, D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36”.

Resta fermo che, nel caso in cui il contratto sia stato rogato o autenticato da un notaio o altro pubblico ufficiale e venga registrato con la procedura telematica di cui all'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, l'imposta di bollo è versata con le modalità telematiche previste dalla richiamata procedura, unitamente agli altri tributi dovuti, nella nuova misura stabilita dal Codice dei contratti pubblici.

Non è, invece, ammesso il versamento dell'imposta di bollo con modalità virtuale.

4. DECORRENZA TEMPORALE

Secondo quanto previsto dall'articolo 229, comma 1, del d.lgs. n. 36 del 2023, l'entrata in vigore del Codice dei contratti pubblici, unitamente ai relativi allegati, decorre dal 1° aprile 2023.

Con il successivo comma 2 del medesimo articolo è stabilito, tuttavia, che le «*disposizioni del codice, con i relativi allegati acquistano efficacia il 1° luglio 2023*».

L'articolo 226, comma 1, del Codice prevede, inoltre, espressamente l'abrogazione del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, a far data dal 1° luglio 2023¹³.

Ai sensi del combinato disposto di cui ai citati articoli 226, comma 1, e 229, comma 2, le nuove disposizioni in materia di imposta di bollo acquistano, pertanto, efficacia dal 1° luglio 2023.

È opportuno richiamare, inoltre, il comma 2 dell'articolo 226 che, con una disposizione transitoria, stabilisce che la previgente disciplina di cui al d.lgs. n. 50 del 2016 continui ad applicarsi con esclusivo riferimento ai procedimenti in corso, prevedendo che devono intendersi tali, tra gli altri:

- a) le procedure e i contratti per i quali i bandi o avvisi con cui si indice la procedura di scelta del contraente siano stati pubblicati prima della data in cui il codice acquista efficacia (ossia prima del 1° luglio 2023);
- b) in caso di contratti senza pubblicazione di bandi o avvisi, le procedure e i contratti in relazione ai quali, al 1° luglio 2023, data in cui il codice acquista efficacia, siano stati già inviati gli avvisi a presentare le offerte.

Giova osservare che l'articolo 2 dell'allegato I.4 del d.lgs. n. 36 del 2023 dispone che il pagamento dell'imposta di bollo sostitutiva è dovuto per tutti gli atti e i documenti riguardanti la «*procedura di selezione e l'esecuzione dell'appalto*», ovvero sia per l'intera procedura unitariamente considerata.

Ne consegue, dunque, che le disposizioni in materia di imposta di bollo di cui all'articolo 18, comma 10, del Codice dei contratti pubblici, nonché quelle contenute nell'allegato I.4 al Codice medesimo, trovano applicazione solo con riferimento ai procedimenti avviati a far data dal 1° luglio 2023¹⁴.

¹³ Ai sensi dell'articolo 226, comma 1, del d.lgs. n. 36 del 2023, il d.lgs. n. 50 del 2016 «è abrogato dal 1° luglio 2023».

¹⁴ Cfr. in tal senso anche il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2023, prot. n. 240013/2023, con il quale è disposto che l'imposta di bollo in oggetto è versata, con modalità telematiche, «per i procedimenti avviati a decorrere dal 1° luglio 2023».

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)