

Risposta n. 57/2025

OGGETTO: Applicabilità delle disposizioni sull'imposta di bollo di cui al d.P.R. 642 del 1972 ai contratti di finanziamento (cd. Subsidy Contract) che trovano fondamento giuridico su accordi tra due diversi Stati europei e sono sottoposti alla normativa europea per l'erogazione di contributi a valere sui fondi strutturali.

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

QUESITO

La Regione Z (di seguito "*Regione*" o "*Istante*") riveste il ruolo di Autorità di Gestione del Programma Interreg VI A Italia-Y 2021-2027, ideato e presentato dalle Autorità Nazionali italiane e dello Stato Y.

Il Programma è stato approvato dalla Commissione europea con Decisione C (2022) xxxx del xx/x/2022 e successivamente modificato, con Decisione C (2023) xxx del xx/x/2023 e Decisione C (2023) xxxx del x/x/2023, nell'ambito dell'Obiettivo "Cooperazione Territoriale Europea - CTE" della Politica europea di coesione, per il

periodo di programmazione 2021-2027, al fine di promuovere lo sviluppo territoriale integrato fra i due Stati, Italia e Y, e sostenere la "crescita blu" del mare e delle coste.

Il Programma è finanziato per l'80% con il Fondo Europeo di Sviluppo Regionale (FESR), cui si aggiungono le quote obbligatorie di cofinanziamento nazionale da parte dei due Stati, Italia e Y, nella misura restante del 20%.

A seguito della pubblicazione del primo bando del Programma relativo all'attuale ciclo di programmazione europea 2021-2027 e della conclusione dell'istruttoria sulle proposte progettuali pervenute, il Comitato di Sorveglianza italo-Y ha approvato per il finanziamento un elenco di proposte progettuali presentate da *partnership* italo-Y, composte da soggetti di natura sia pubblica che privata.

Per ciascun progetto approvato, l'Autorità di Gestione procede alla sottoscrizione di un contratto di finanziamento (*Subsidy Contract*) con il *partner* capofila (*Lead partner*), dove sono indicate le condizioni del finanziamento e le norme che regolano l'esecuzione del progetto.

Pertanto, nello svolgimento delle proprie funzioni, l'Autorità di Gestione è chiamata a stipulare contratti con soggetti giuridici sia italiani che dello Stato Y.

L'*Istante* dichiara che, attualmente, vengono sottoscritti con celerità molti *Subsidy Contracts* per far partire i progetti al più presto e quindi utilizzare pienamente le risorse UE.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se per i contratti di finanziamento sottoscritti con i *Lead Partner* dello Stato Y, che trovano fondamento giuridico su accordi tra due diversi Stati europei e sono sottoposti alla normativa europea per l'erogazione di contributi a valere

sui fondi strutturali, debbano essere applicate le disposizioni sull'imposta di bollo di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 642.

In caso di risposta affermativa al quesito di cui sopra, la *Regione* chiede quale trattamento debba essere riservato ai contratti di finanziamento sottoscritti con *Lead partner* dello Stato Y e se ad essi possano essere applicate le esenzioni previste dall'articolo 16 della Tabella allegato B, del predetto d.P.R. n. 642 del 1972 in caso di soggetti pubblici (quali Ministeri dello Stato Y, Comuni dello Stato Y, ecc.) o le esenzioni previste dall'art. 27-*bis* della Tabella e dall'articolo 82, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 per i soggetti privati dello Stato Y facenti parte del Terzo settore.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, in base al disposto dell'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 642 del 1972, secondo cui «*l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda*», il contratto di finanziamento (*Subsidy Contract*) sia da intendere formato quando le firme di entrambe le parti, Autorità di Gestione e *Lead partner* dello Stato Y, siano presenti.

Di conseguenza, qualora il contratto di finanziamento sia sottoscritto per ultimo dal *Lead partner* dello Stato Y, l'*Istante* considera lo stesso formato in territorio Y e, pertanto, non soggetto all'applicazione dell'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

In subordine, qualora sia riconosciuta la debenza dell'imposta di bollo ai contratti in oggetto, la *Regione* ritiene che si possano applicare le esenzioni previste dall'articolo

16 della Tabella allegato B, del predetto d.P.R. n. 642 del 1972 in caso di soggetti pubblici (quali Ministeri dello Stato Y, Comuni dello Stato Y, ecc.) o quelle di cui agli articoli 27-bis della Tabella e 82, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 per i soggetti privati dello Stato Y facenti parte del Terzo settore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'imposta di bollo è disciplinata dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, che all'articolo 1, dispone che *«Sono soggetti all'imposta [...] gli atti, documenti e registri indicati nell'annessa tariffa»*.

L'articolo 2, al comma 1 stabilisce che *«L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato»*.

In linea generale sono soggette all'imposta fin dall'origine, nella misura di 16,00 euro per ogni foglio, ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 642, 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»*.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta fin dall'origine, non rileva il luogo dove è stabilita la sede del soggetto obbligato all'assolvimento di tale imposta, mentre è determinante il luogo della formazione dell'atto, del documento, e del registro, vale a dire quando il documento nasce ed è idoneo a produrre effetti giuridici.

A tal riguardo, si ricorda che ai sensi dell'articolo 1326, primo comma, c.c. *«Il contratto è concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta ha conoscenza dell'accettazione dell'altra parte.»*

In applicazione della richiamata disposizione, dunque, la "formazione" del contratto si verifica al momento della sottoscrizione se contestuale, oppure nel momento di conoscenza dell'accettazione da parte del proponente, qualora proposta ed accettazione non siano contestuali (in tal senso risoluzione del 28 marzo 2013, n. 20).

Per quanto attiene al momento di conclusione del contratto, l'articolo 1335 del c.c. prevede che *«La proposta, l'accettazione, la loro revoca e ogni altra dichiarazione diretta a una determinata persona si reputano conosciute [1334] nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato, senza sua colpa, nell'impossibilità di averne notizia.»*

In merito a tale previsione normativa, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza del 20 gennaio 2003 n. 773, ha precisato che *«la dichiarazione recettizia si presume conosciuta nel momento in cui giunge all'indirizzo del destinatario, cioè nel luogo che, per collegamento ordinario (dimora o domicilio) o per normale frequenza (per l'esplicazione dell'attività lavorativa) o per una preventiva indicazione o pattuizione risulti in concreto nella sfera di "dominio" e "controllo" del destinatario stesso, si da apparire idoneo a consentirgli la ricezione dell'atto e la cognizione de relativo contenuto.»*

Sul punto, può assumere utile rilievo anche la sentenza della Cassazione Civile del 17 giugno 2016, n. 12540 secondo cui *«in caso di contratti per i quali sia prevista per legge la necessaria stipulazione in forma scritta, il requisito di forma*

è certamente soddisfatto, sia in caso di scambio tra proposta e accettazione scritte, sia, a fortiori, laddove il consenso sia espresso in tale forma da entrambe le parti in relazione ad un unico documento di comune elaborazione, a nulla rilevando che la sottoscrizione dell'unico documento contrattuale sia eventualmente avvenuta in tempi e luoghi diversi, purché non risulti espressamente revocato il consenso prestato dal precedente sottoscrittore prima della sottoscrizione dell'altro; i contratti conclusi dalla pubblica amministrazione richiedono la forma scritta 'ad substantiam' e devono inoltre di regola essere consacrati in un unico documento».

Occorre aggiungere, peraltro, che la disciplina nazionale circa la formazione del contratto sopra richiamata potrebbe essere esclusa o modificata, nelle ipotesi di negozi giuridici posti in essere da parti di nazionalità differenti, dalle specifiche clausole contrattuali scelte dalle parti e afferenti alla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali, sulla base delle norme previste dal diritto internazionale privato.

In particolare, appare utile ricordare il principio sancito dall'articolo 4 della Legge 18 dicembre 1984, n. 975 (Convenzione di Roma sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali), rubricato "*Legge applicabile in mancanza di scelta*".

Al comma 1 del citato articolo è, infatti, previsto che *«Nella misura in cui la legge che regola il contratto non sia stata scelta a norma dell'art. 3, il contratto è regolato dalla legge del paese col quale presenta il collegamento più stretto».*

Nel caso di specie, l'*Istante* dichiara che sta procedendo alla sottoscrizione di *Subsidy Contracts*, in cui sono indicate le condizioni di finanziamento e le norme che regolano l'esecuzione del progetto, con *Lead partner* sia italiani che dello Stato Y.

L'*Istante*, in sede di proposizione dell'istanza, afferma genericamente che detti contratti di finanziamento trovano fondamento giuridico su accordi tra due diversi Stati europei e sono sottoposti alla normativa europea per l'erogazione di contributi a valere sui fondi, ma non specifica la normativa nazionale di riferimento per la disciplina degli stessi né precisa il luogo di formazione dei predetti contratti.

In sede di documentazione integrativa l'*Istante*, in qualità di Autorità di gestione del Programma Interreg VI A Italia-Y 2021-2027, ha dichiarato che dopo la selezione dei progetti ammessi al finanziamento ad opera del Comitato di Sorveglianza, *«prende atto della graduatoria approvata con proprio Decreto e procede con la fase di contrattualizzazione che si conclude con la stipula di un contratto di sovvenzione (Subsidy Contract) tra l'AdG e il Partner Capofila del progetto. Questa fase prevede prima una serie di verifiche sui beneficiari, stabilite dalla normativa per questa tipologia di contratti (es. assoggettabilità dell'imposta di bollo, adempimenti previsti dal Codice Antimafia) e poi l'avvenuta sottoscrizione dell'accordo di partenariato fra i vari partner del progetto.»*

Al riguardo, l'*Istante* richiama genericamente la "normativa per questa tipologia di contratti", al fine di effettuare le dovute verifiche sui beneficiari del finanziamento, senza specificare la territorialità della normativa in questione.

Tuttavia, ai fini esemplificativi, l'*Istante* rinvia esclusivamente alla normativa italiana, in particolare sull'imposta di bollo e sugli adempimenti derivanti dall'applicazione del codice antimafia.

Al contempo, anche nel *template* di *Subsidy Contract*, allegato in sede di documentazione integrativa, all'articolo 1 "*Legal framework applied*", oltre

alla normativa comunitaria, al paragrafo 3 "*National laws and regulations*" si fa espressamente rinvio solo alla legislazione italiana, in particolare «*Italian Law n. 241, 7th of August 1990 "The Italian Administrative Procedure Act", and subsequent modifications and supplements;*» senza mai operare alcun rinvio alla normativa dello Stato Y.

Peraltro, all'articolo 22 "*Concluding provisions*", in particolare ai paragrafi 1, 2 e 6, rispettivamente, si rinvia alla normativa fiscale italiana, escludendo il trattamento IVA, si prevede la soggezione del contratto in parola all'imposta di bollo e, per quanto non espressamente previsto, al codice civile italiano.

Inoltre, con riferimento alle leggi regolatrici del contratto ed al competente foro giurisdizionale, all'articolo 19 "*Complaints and litigation*" paragrafo 4, si rinvia alla legge italiana ed al Tribunale di W: «*4. This Contract is governed by and construed in accordance with the laws of the Republic of Italy. Before instituting court proceedings, generally the parties agree to find an amicable and mutually acceptable solution. In the absence of amicable settlement and in case of litigation the legal proceedings will be held in Italy; the venue is the Court in W.*».

Pertanto, nel caso di specie, sulla scorta degli elementi sopra evidenziati, appare chiaro che a tali contratti si applichi la legge italiana e, quindi, le relative regole di formazione del contratto sopra richiamate.

A tal proposito, l'Istante dichiara che «*il contratto di sovvenzione viene trasmesso al Partner Capofila, unitamente alle istruzioni per la sua sottoscrizione. Il contratto, una volta sottoscritto dal rappresentante legale del Partner Capofila, viene controfirmato dall'AdG ed entra in vigore dalla data di firma di quest'ultima.*»; tale circostanza è, tra

l'altro, confermata dal primo periodo dell'articolo 24, paragrafo 1, del *template* di *Subsidy Contract* prodotto, secondo cui «*The present Contract shall enter into force as from the date of signature by the MA.*».

In aggiunta, è bene evidenziare che il cd. *Lead Partner* non è un mero rappresentante legale, bensì detiene la responsabilità legale e finanziaria dell'intero contratto, agendo come unico contatto diretto tra progetto ed Autorità di Gestione, così come stabilito dall'articolo 7, in particolare al paragrafo 5, secondo cui: «*In accordance with Article 26(1) of Interreg Regulation (EU) No 1059/2021, the LP bears the overall financial and legal responsibility for the entire project and ensures that the expenditure reported by each PP has been paid by the PPs for the purpose of implementing the project, that it corresponds to the activities laid down in the latest approved AF and that it has been verified by its national controller. The LP represents the partnership and acts as the only direct contact between the project partnership and the MA/JS.*».

Tanto premesso, si assume che il luogo di formazione dei contratti in oggetto sia il territorio dello Stato italiano, in quanto gli stessi si concludono al momento della controfirma dell'Autorità di gestione (la Regione Z), *i.e.* quando il proponente viene a conoscenza dell'accettazione del *Lead Partner* e il contratto è idoneo a produrre i suoi effetti giuridici.

Di conseguenza, alla luce del quadro normativo e di prassi suesposto, si ritiene che i *Subsidy Contracts* scontino ordinariamente l'imposta di bollo fin dall'origine ai sensi dei citati articoli 1 e 2, comma 1, del d.P.R. n. 642 del 1972 e dell'articolo 2 della Tariffa, parte prima, allo stesso allegata.

Ciò posto, con riferimento alle norme agevolative richiamate dall'*Istante* si osserva quanto segue.

La Tabella, Allegato B al d.P.R. n. 642 del 1972, elenca gli Atti, Documenti e Registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto.

L'articolo 16 della stessa Tabella prevede l'esenzione per gli «*Atti e documenti posti in essere da amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane sempreché vengano tra loro scambiati*».

In merito alla predetta esenzione, la risoluzione del 1° settembre 2009 n. 243, richiamando la sentenza della Corte di Cassazione del 16 gennaio 2009 n. 938, ha affermato il principio di diritto secondo cui «*nelle disposizioni normative contenute nelle leggi di imposta in tema di imposta di registro, di imposta catastale, di imposta ipotecaria e di imposta di bollo, le quali prevedono l'esenzione dello Stato od usano, sempre ai fini di esenzione, l'espressione a favore dello Stato o nell'interesse dello Stato, la parola Stato deve intendersi riferita allo Stato-persona*».

In materia fiscale, per costante indirizzo giurisprudenziale, alle norme che stabiliscono agevolazioni o esenzioni, come quella in argomento, e formano eccezione rispetto ai principi del diritto tributario, si applica l'articolo 14 delle "*Disposizioni sulla legge in generale*", ai sensi del quale «*le leggi (...) che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati*» (cfr. *ex plurimis* Cass. n. 15407 del 2017, n. 4333 del 2016, n. 2925 del 2013, n. 5933 del 2013, da ultimo Cass. 28055 del 2021).

Al riguardo, appare utile ricordare quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza dell'8 ottobre 1997, n. 9760, secondo cui «*[...] le ipotesi di esenzione*

tributaria previste dalla legge rivestono carattere eccezionale, in quanto recanti deroga al principio di uguaglianza e al principio di conformità del sistema impositivo al criterio della capacità contributiva sanciti rispettivamente dall'art. 3 Cost. e dall'art. 52 Cost., e quindi non consentono applicazione a fattispecie diverse da quelle che debbano ritenersi in esse considerate alla stregua di una rigorosa interpretazione [...]» (cfr. risoluzione del 19 ottobre 2005, n. 149/E).

Pertanto, alla fattispecie in esame, non si ritiene estendibile l'esenzione di cui all'articolo 16 della Tabella allegata al d.P.R. n. 642 del 1972, giacché i *Lead Partner* sottoscrittori dei contratti in oggetto sono soggetti pubblici esteri (quali Ministeri dello Stato Y, Comuni dello Stato Y, ecc.) e, in quanto tali non annoverabili *tra le "amministrazioni dello Stato, regioni, province, comuni, loro consorzi e associazioni, nonché comunità montane"*, non essendo possibile, al di fuori dei casi ivi considerati, ricorrere al criterio analogico.

L'articolo 27-bis della Tabella dispone che sono esentati dall'imposta di bollo *«Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI.»*.

Al riguardo, occorre precisare che la suddetta disposizione è applicabile solo alle Onlus iscritte nell'Anagrafe delle Onlus, comprese le Onlus di diritto (OdV e cooperative sociali), nonché alle federazioni sportive, agli enti di promozione sportiva e alle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti

dal Dipartimento per lo Sport, a seguito dell'emanazione del decreto legislativo del 28 febbraio 2021, n. 36.

Ciò posto, nella fattispecie in esame non si ritiene applicabile l'esenzione in parola per atti posti in essere da soggetti esteri diversi da Onlus iscritte nell'Anagrafe delle Onlus e dai sopra richiamati enti riconosciuti dal Dipartimento per lo Sport.

L'articolo 82, comma 5, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore) prevede, invece, che sono esenti dall'imposta di bollo *«Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti»* dagli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società (cfr. articolo 82, comma 1, del CTS), iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore istituito ai sensi dell'articolo 45 del Codice del Terzo Settore presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, competente in materia.

Ai sensi dell'articolo 4, primo comma, del citato Codice *«Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di*

mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.

Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4».

Di conseguenza, l'esenzione dall'imposta di bollo per «*Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*» è applicabile solo se questi ultimi siano posti in essere da enti richiamati dall'articolo 82, comma 1, del Codice del Terzo Settore iscritti al RUNTS, non potendosi estendere tale qualificazione soggettiva anche ad eventuali soggetti esteri che detengano analoghe caratteristiche e finalità.

In conclusione, alla luce della ricostruzione normativa e di prassi sopra esposta, si ritiene che i *Subsidy Contracts* in argomento debbano scontare l'ordinaria imposta di bollo di cui all'articolo 2, primo comma, del d.P.R. n. 642 del 1972, non ricorrendo nessuna delle ipotesi di esenzione invocate dall'*Istante*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della

loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, fermo restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**