

COMMENTO

IMPOSTA DI BOLLO

Mercato elettronico della P.A., nel labirinto delle imposte di bollo

di Francesco Andrea Falcone – AIDC Taranto, Pietro Cinieri – AIDC Taranto | 30 OTTOBRE 2018

Nel mercato digitale delle forniture alla Pubblica Amministrazione, per gli acquisti sotto soglia comunitaria, operano migliaia di imprese italiane. Per loro il rispetto degli adempimenti in materia di imposte di bollo, su contratti e su fatture elettroniche, rappresenta da sempre un rebus da risolvere nel confronto con i documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate. Un'analisi prospettica ci aiuta a distinguere le modalità di ricezione degli ordini e la gestione del pagamento delle imposte, sia attraverso l'applicazione di marche dotate di identificativo seriale sia attraverso l'assolvimento cumulativo mediante il modello F24.

Analisi del caso

Il MePa – **Mercato Elettronico della P.A.** – è il mercato digitale in cui si effettuano negoziazioni per acquisti **sotto la soglia comunitaria** nell'ambito delle forniture alla **Pubblica Amministrazione**. È stato istituito con la Legge di Bilancio del 2004, nell'ottica di una nuova strategia di **e-government** che favorisse in particolare la lotta alla corruzione.

Un mercato elettronico che mette insieme domanda e offerta, in cui i fornitori, previa abilitazione, offrono i propri beni e servizi direttamente on-line sul portale, mentre le Pubbliche Amministrazioni possono consultare le offerte e, quindi, ordinare o richiedere forniture.

Sul MePa le Amministrazioni possono utilizzare due canali per acquistare beni o servizi di valore inferiore alla soglia comunitaria, ossia:

1. Ordini Diretti d'Acquisto (**ODA**);
2. Richieste di Offerta (**RDO**).

Gli **Ordini diretti (ODA)** si attivano in base ad una procedura diretta tramite la quale la Pubblica Amministrazione si affida al **catalogo del fornitore** precaricato sul portale MePa e, sottoscrivendo un modulo d'ordine, acquista il bene o il servizio tramite l'accettazione dell'offerta contenuta nel catalogo.

Le **Richieste d'Offerta (RDO)**, invece, consistono in una **procedura indiretta** che permette all'Amministrazione di specificare proattivamente i beni e i servizi che intende acquistare, invitando i fornitori abilitati a presentare le specifiche offerte che saranno oggetto di **confronto concorrenziale**. Le offerte pervenute sono **gestite automaticamente dal sistema**, il quale stila una graduatoria delle stesse sulla base di criteri scelti dalla Pubblica Amministrazione.

La **RDO** si perfeziona con la **sottoscrizione digitale del contratto** di fornitura caricato a sistema. Ciò vuol dire che, una volta lanciata una RDO, l'Amministrazione appaltante ha già scelto il proprio canale

d'acquisto. Pertanto, nel momento in cui la RDO è aggiudicata, la procedura d'acquisto è da intendersi come conclusa, al pari di qualsiasi altra procedura tradizionale fuori MePa.

In merito all'**applicazione dell'imposta di bollo** agli ordini diretti e alle Richieste di offerta del MePA, diversi quesiti sono giunti all'Agenzia delle Entrate.



Attenzione

Ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, **nei rapporti con lo Stato** l'imposta di bollo, quando dovuta, **è a carico dell'altra parte**, nonostante qualunque patto contrario. Pertanto, nel caso in cui il punto ordinante sia un'Amministrazione dello Stato, l'imposta di bollo è a carico esclusivamente dei fornitori. Importante è, quindi, che le aziende fornitrici considerino a monte il costo dell'imposta di bollo, al fine di valutare lo stesso nella redditività ed economicità della commessa transitante per il MePa.

Formulazione delle tariffe

L'Agenzia delle Entrate, in risposta alle istanze di interpello formulate da **Consip S.p.A.** in riferimento alla Richiesta di offerta e all'Ordine diretto d'acquisto effettuati sul Mercato Elettronico della P.A., ha emanato la Risoluzione n. 96/E del 16 dicembre 2013 precisando quanto segue:

- il **documento di accettazione** firmato dal Punto d'Ordine contiene tutti i dati essenziali del contratto: amministrazione aggiudicatrice, fornitore aggiudicatario, oggetto della fornitura, dati identificativi, tecnici ed economici dell'oggetto offerto, informazioni per la consegna e fatturazione ecc. e, pertanto, tale documento di accettazione dell'offerta **deve essere assoggettato ad imposta di bollo** ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa, Parte Prima allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642;
- le **offerte 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 che non producono effetti giuridici qualora non seguite dall'accettazione;
- **le disposizioni di cui all'art. 2 della Tariffa**, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, **si applicano anche alle scritture private** redatte per concludere contratti attraverso la procedura denominata "**Ordine diretto**".

L'imposta di bollo sui documenti di accettazione e di ordine diretto per l'approvvigionamento di beni e servizi scambiati tra enti e fornitori all'interno del MePa può essere assolta con le modalità illustrate nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 6 dicembre 2006, ossia:

- con le modalità previste dall'art. 15 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642. Per determinate categorie di atti e documenti, da stabilire con decreto del Ministro delle Finanze, l'intendenza di finanza può, su richiesta degli interessati, consentire che il pagamento dell'imposta, anziché in modo ordinario o straordinario, avvenga in modo virtuale. Gli atti e i documenti, per i quali sia stata rilasciata l'autorizzazione di cui sopra, devono recare la dicitura, chiaramente leggibile, indicante la modalità di pagamento dell'imposta e gli estremi della relativa autorizzazione. Ai fini dell'autorizzazione di cui sopra, l'interessato deve presentare apposita domanda corredata da una dichiarazione da lui sottoscritta contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti e documenti che potranno essere emessi e ricevuti durante l'anno. L'Ufficio del registro competente per territorio, ricevuta l'autorizzazione dell'Intendenza di finanza procede, sulla base della predetta dichiarazione, alla liquidazione provvisoria dell'imposta dovuta per il periodo compreso tra

la data di decorrenza dell'autorizzazione e il 31 dicembre, ripartendone l'ammontare in tante rate uguali quanti sono i bimestri compresi nel detto periodo, con scadenza alla fine di ciascun bimestre solare. Entro il successivo mese di gennaio, il contribuente deve presentare all'Ufficio del registro una dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente, distinti per voce di tariffa, nonché degli assegni bancari estinti nel suddetto periodo. L'Ufficio del registro, previ gli opportuni riscontri, procede alla liquidazione definitiva dell'imposta dovuta per l'anno precedente imputando la differenza a debito o a credito della rata bimestrale scadente a febbraio o, occorrendo, in quella successiva. Tale liquidazione, ragguagliata e corretta dall'ufficio in relazione ad eventuali modifiche della disciplina o della misura dell'imposta, viene assunta come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso;

- in base alle modalità individuate dalla lettera a) dell'art. 3 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, vale a dire mediante versamento all'intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate che rilascia apposito contrassegno;
- in alternativa alle modalità di cui all'art. 15 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e al pagamento per mezzo del contrassegno, è possibile utilizzare la modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici di cui all'art. 7 del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 gennaio 2004. L'imposta di bollo sui documenti informatici è corrisposta mediante versamento nei modi di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237. L'interessato presenta all'Ufficio delle Entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti, dei documenti e dei registri che potranno essere emessi o utilizzati durante l'anno, nonché l'importo e gli estremi dell'avvenuto pagamento dell'imposta. Entro il mese di gennaio dell'anno successivo è presentata dall'interessato all'Ufficio delle Entrate competente una comunicazione contenente l'indicazione del numero dei documenti informatici, distinti per tipologia, formati nell'anno precedente e gli estremi del versamento dell'eventuale differenza dell'imposta, effettuato con i modi di cui al comma 1, ovvero la richiesta di rimborso o di compensazione. L'importo complessivo corrisposto, come risultante dalla ridetta comunicazione, viene assunto come base provvisoria per la liquidazione dell'imposta per l'anno in corso.



Attenzione

Ebbene, atteso che sui documenti elettronici **non è possibile apporre fisicamente la marca da bollo**, ai fini dell'assolvimento dell'adempimento è necessario effettuare il versamento **telematicamente**.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 16/E del 14 aprile 2015, ha chiarito che, ai fini dell'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale, il D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972 non trova applicazione in merito a libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari. **L'assolvimento dell'imposta di bollo** per i documenti rilevanti ai fini tributari, quindi, **non richiede la preventiva autorizzazione**, né gli altri adempimenti previsti dagli articoli 15 e 15-bis del D.P.R. n. 642/1972.

Di conseguenza, **è sufficiente che entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio** il contribuente versi in un'unica soluzione l'ammontare dell'imposta di bollo da assolvere, indicando nel modello **F24** l'esercizio di riferimento ed il **codice tributo 2501**, così come previsto dal D.M. 17 giugno 2014.

In pratica, la precedente disciplina prevedeva che l'imposta di bollo venisse versata prima di emettere i documenti (solitamente registri, ma anche fatture) per i quali era prevista. Con la **nuova disciplina**, invece, il **pagamento** viene **richiesto solo a consuntivo** e, quindi, su **dati certi e consolidati**.

Per completezza, si evidenzia, infine, che l'art. 139, D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207, (rubricato "Spese di contratto, di registro e accessorie a carico dell'affidatario") dispone che "Sono a carico dell'affidatario tutte le spese di bollo e registro, della copia del contratto e dei documenti e disegni di progetto....".

Quanto sopra è coerente con le Condizioni generali allegate ai bandi MePA, nelle quali, con riferimento all'Ordine diretto, è previsto che "L'imposta di bollo e di registro del Contratto eventualmente dovute **sono da intendersi incluse nel prezzo e restano, pertanto, a carico del Fornitore**. Relativamente all'imposta di bollo, eventualmente dovuta in caso di Ordine Diretto, l'onere per le prime 100 righe dell'Ordine stesso è da intendersi incluso nel prezzo. Il Fornitore ha la facoltà di rifiutare Ordini Diretti eccedenti le 100 righe, salvo il caso in cui il medesimo Fornitore intenda ugualmente dare corso all'Ordine. **Il Fornitore è tenuto, comunque, a dare comunicazione al Punto Ordinante** dell'eventuale rifiuto dell'Ordine Diretto, eccedente le 100 righe entro i due giorni solari successivi dal ricevimento dello stesso a mezzo di documento elettronico firmato digitalmente e inviato a mezzo di Posta Elettronica Certificata al Punto Ordinante. In caso di determinazione forfetaria dell'eventuale imposta di bollo per l'Ordine Diretto, questa sarà a carico del Fornitore".



Attenzione

Con riferimento alla **Richiesta di offerta (RDO)**, non è prevista una specifica disciplina poiché il contratto di fornitura dei beni e/o servizi, composto dall'offerta del fornitore prescelto e dal Documento di Accettazione generato dal Sistema, si intende validamente perfezionato nel momento in cui il "Documento di Accettazione" firmato digitalmente viene caricato a sistema. Pertanto, la disciplina dell'imposta di bollo seguirà quanto previsto dall'Allegato A - Tariffa Parte Prima del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Conclusioni

Alla luce dell'attuale impianto normativo e del sempre crescente ricorso al mercato MePa per gli ordini della Pubblica Amministrazione, si evidenzia la necessità di snellire e semplificare la procedura che, oltre a gravare economicamente sulle imprese fornitrici nell'assolvimento dell'imposta di bollo, ad oggi vede la necessità di un adempimento anticipato.

Si ravvisa, pertanto, la necessità di adeguare tale adempimento a quello previsto per i documenti fiscalmente rilevanti, al fine di consentire alle aziende di adempiere al versamento dell'imposta di bollo esclusivamente in via consuntiva entro i 120 giorni successivi alla chiusura dell'esercizio, ossia solo dopo aver avuto contezza dell'imposta dovuta e dopo che gli ordini transitati dal MePa abbiano prodotto liquidità nelle casse aziendali.

Si rammenta che, attualmente, l'imposta a carico del fornitore ammonta ad € 16,00 ogni 100 righe, relative sia all'Ordine Diretto che alla Accettazione della Richiesta di Offerta. La fattura elettronica che segue è gravata da imposta di bollo pari ad € 2,00, in funzione delle condizioni previste dalla legge.



Riferimenti normativi

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, art. 8;
- D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237;
- D.P.R. 5 ottobre 2010 n. 207, art. 139;
- Agenzia delle Entrate Risoluzione 16 dicembre 2013, n. 96/E;
- Agenzia delle Entrate Circolare 6 dicembre 2006, n. 36/E;

- Agenzia Entrate Circolare 14 aprile 2015, n. 16/E;
- D.M. 17 giugno 2014.