

l'imposta di bollo è a carico del fornitore; tuttavia la pubblica amministrazione è tenuta ad assicurare il rispetto delle norme verificando l'effettivo versamento della stessa.

Al riguardo l'Università rappresenta, che rispetto alle istruzioni fornite con la citata risoluzione n. 96/E sono emersi alcuni dubbi interpretativi, a seguito dell'entrata in vigore del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, che ha abrogato il previgente Codice dei contratti pubblici D.Lgs. n. 163 del 2006, ed il relativo regolamento approvato con il DPR. n. 207 del 2010.

In proposito, evidenzia, che contrariamente a quanto stabilito dal DPR n. 207 del 2010, le disposizioni previste dal D.Lgs n. 50 del 2016 non chiariscono, in modo specifico, se l'obbligo del pagamento dell'imposta di bollo debba ricadere in capo al fornitore senza che sulla pubblica amministrazione, operante in veste di stazione appaltante, debbano determinarsi condizioni di applicazione del principio di solidarietà nell'adempimento della predetta imposta.

L'interpellante aggiunge, inoltre, che la risoluzione n. 96/E non ha chiarito le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo da parte del fornitore e come debba esercitarsi l'attività di verifica in capo alla pubblica amministrazione.

Infatti il documento di stipula, che la risoluzione n. 96/E del 2013 ha considerato essere qualificabile alla stregua di un contratto, viene sottoscritto digitalmente dalla sola pubblica amministrazione e viene generato in automatico dal sistema a conclusione della procedura di acquisto; inoltre, il predetto documento non può essere modificato né dalla pubblica amministrazione che procede alla sottoscrizione digitale né dal fornitore che visualizza il documento di stipula in un secondo momento senza intervenire sullo stesso né procedere alla sua integrazione.

Premesso quanto sopra, l'Università chiede chiarimenti in merito alle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo da parte del fornitore nell'ambito della procedura di acquisto espletata sul MEPA, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 50 del 2016.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'Università ritiene che l'imposta di bollo dovuta per i contratti di acquisto di beni e servizi, è a carico unicamente al fornitore/appaltatore della pubblica amministrazione che opera in veste di stazione appaltante e la stessa amministrazione appaltante è sollevata dalla responsabilità solidale derivante dall'applicazione delle regole relative all'imposta di bollo, dovendo quest'ultima assicurare solo un compito di vigilanza tendente a porre in essere le attività necessarie a far sì che il fornitore possa adempiere regolarmente per ogni singola transazione conclusa fra le parti.

Relativamente alle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo da parte del fornitore e come debba esercitarsi l'attività di verifica in capo alla pubblica amministrazione, l'Università rileva che, sia possibile ed opportuno inserire, all'atto dell'avvio di qualsivoglia procedura di acquisto sul MEPA un apposito documento informativo per la controparte, nel quale si rende noto che in caso di aggiudicazione/accettazione dell'ordine all'aggiudicatario verrà richiesto di assolvere l'imposta di bollo, indicandone le modalità.

Su tale documento, a seguito della sottoscrizione del documento di stipula da parte dell'amministrazione universitaria, il fornitore potrà comprovare l'assolvimento dell'imposta di bollo indicando sul documento gli estremi dell'autorizzazione all'assolvimento dell'imposta di bollo con modalità virtuale o in alternativa dovrà indicare il codice numerico composto da 14 cifre rilevabili dal contrassegno telematico rilasciato dall'intermediario (cfr. risoluzione n. 89/E del 6 ottobre 2016).

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 642 stabilisce l'applicazione dell'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di euro 16,00 per ogni foglio per 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".

Il successivo articolo 24 della tariffa, parte seconda, recante l'indicazione degli atti, documenti e registri soggetti all'imposta in caso d'uso, stabilisce che gli *"Atti e documenti di cui all' articolo 2 redatti sotto forma di corrispondenza o di dispacci telegrafici, ancorché contenenti clausole di cui all' articolo 1341 del codice civile"*, sono soggetti all'imposta di bollo solo in caso d'uso nella misura di euro 16,00 per ogni foglio. Si ricorda che, ai fini dell'imposta di bollo si verifica il caso d'uso con la presentazione del documento al competente Ufficio delle entrate per la registrazione.

Con la risoluzione n. 96/E del 16 dicembre 2013, è stato chiarito - in conformità alle disposizioni del D.Lgs. n. 163 del 2006 recante il Codice dei contratti pubblici - che il documento di stipula con cui si conclude la procedura informatica di acquisto di beni e servizi sul portale del Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA) deve essere assoggettato all'imposta di bollo ai sensi dell'articolo 2 della tariffa, parte prima, del D.P.R. n.642del 1972.

Tanto premesso, si osserva che con il Decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 recante *(Codice dei contratti pubblici)* sono state innovate la modalità di stipula dei contratti formati nell'ambito di una particolare procedura prevista per l'approvvigionamento dei beni da parte delle pubbliche amministrazioni e relativi a transazioni gestite per via elettronica e telematica nell'ambito del MEPA.

Con riferimento al primo quesito concernente l'assolvimento dell'imposta di bollo, dovuta per i contratti di acquisto di beni e servizi, a carico unicamente del fornitore/appaltatore della pubblica amministrazione (stazione appaltante), si osserva che l'articolo 8 del DPR n. 642 del 1972, stabilisce che *"Nei rapporti con lo Stato l'imposta di bollo, quando dovuta, è a carico dell'altra parte, nonostante qualunque patto contrario"*.

Quindi, nel caso in cui la stazione appaltante sia una amministrazione dello Stato, l'imposta di bollo è a carico esclusivamente dei fornitori;

diversamente, nel caso in cui la stazione appaltante sia una amministrazione pubblica, diversa dallo Stato, occorre far riferimento all'articolo 22 del DPR n. 642 del 1972, che stabilisce *"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;".

In entrambi i casi, trova applicazione l'articolo 53, comma 3, delle regole del sistema e-procurement della pubblica amministrazione secondo cui *"Il Soggetto Aggiudicatore è tenuto ad assicurare, tra l'altro, il rispetto delle norme sull'imposta di bollo ..."*.

Nel caso in esame, per quanto riguarda la qualificazione giuridica dell'Università, si osserva che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9496 del 21 aprile 2010, ha precisato che *"alle Università, dopo la riforma di cui alla L. 9 maggio 1989, n. 168, non può essere riconosciuta la natura di organi dello Stato, ma quella di enti pubblici autonomi, con la conseguenza che esse non possono essere equiparate allo Stato ..."*.

Le Università, pertanto, non rivestono più la natura di organi dello Stato bensì quella di enti pubblici autonomi, e in quanto tali, non possono essere ricomprese tra le amministrazioni dello Stato indicate nel predetto articolo 8 del DPR n. 642 del 1972.

Da quanto sopra esposto, si ritiene che anche l'università è responsabile in solido all'assolvimento dell'imposta di bollo ai sensi del citato articolo 22.

Relativamente alle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo, si osserva che l'articolo 3 del DPR n. 642 del 1972 - come modificato dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 - 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;*

b) in modo virtuale, mediante pagamento dell'imposta all'ufficio dell'Agenzia dell'entrate o ad altri uffici autorizzati o mediante versamento in conto corrente postale.

La disciplina del pagamento dell'imposta in modo virtuale è recata dall'articolo 15 del DPR n. 642 del 1972, secondo cui *"Per determinate categorie di atti e documenti, (...) l'intendente di finanza può, su richiesta degli interessati, consentire che il pagamento dell'imposta anziché in modo ordinario o straordinario avvenga in modo virtuale (...). Ai fini dell'autorizzazione (...) l'interessato deve presentare apposita domanda corredata da una dichiarazione (...) contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti e documenti che potranno essere emessi e ricevuti durante l'anno"*.

Nell'ipotesi in cui l'università intenda assolvere l'imposta di bollo in modo virtuale, l'interessato deve presentare agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti apposita richiesta di autorizzazione, nonché porre in essere gli adempimenti richiesti dall'articolo 15 del DPR n. 642 del 1972.

Qualora invece l'istante non intenda adottare la modalità virtuale, l'imposta di bollo deve essere assolta mediante versamento ad un intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate, che rilascia l'apposito contrassegno.

L'istante che intende assolvere l'imposta di bollo mediante contrassegno, potrà comprovare l'assolvimento dell'imposta indicando nel documento inviato il codice numerico composto da 14 cifre rilevabili dal contrassegno telematico rilasciato dall'intermediario.

Con riferimento, inoltre, al quesito concernete la procedura che l'Ateneo intende adottare allo scopo di garantire l'assolvimento dell'imposta di bollo da parte del fornitore (inserendo, all'atto dell'avvio di qualsiasi procedura di acquisto sul MEPA, un apposito documento informatico per la controparte - allegato alla predetta istanza di interpello- con il quale verrà richiesto all'aggiudicatario di assolvere l'imposta di bollo, indicandone le modalità) si rappresenta che tale procedura non è disciplinata da alcuna disposizione

normativa. In tal senso, in assenza di osservazioni in merito ai profili interpretativi, si ritiene che tale procedura rientra nell'ambito degli accordi commerciali tra le parti.

Non si ritengono, infine, applicabili al caso in esame le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo previste dal decreto ministeriale 17 giugno 2014, recante "*Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto*", che ha introdotto all'articolo 6 nuove modalità di assolvimento dell'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 6 prevede che "*L'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti è corrisposta mediante versamento nei modi di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con modalità esclusivamente telematica*"

In relazione a tale disposizione, si osserva che per "*documenti informatici fiscalmente rilevanti*", ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo nei modi previsti dal DM, devono intendersi i libri e registri di cui all'art. 16, lettera a), della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 642 del 1972 e le fatture, note e simili di cui all'art. 13, n. 1, della tariffa, parte prima, allegata al citato DPR.

IL DIRETTORE CENTRALE
Antonio Dorrello
Firmato digitalmente

L'originale del documento è archiviato presso l'Ufficio emittente