

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***Contratti conclusi sul MEPA e imposta di bollo***

di **Cristoforo Florio, Stefano Lizzani**

L'imposta di bollo relativa ai contratti ed ai relativi allegati aventi ad oggetto lavori, servizi e forniture nei confronti degli **enti della Pubblica Amministrazione, stipulati attraverso il MEPA** (Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione), può essere assolta tramite **contrassegno telematico** oppure secondo la **modalità virtuale**.

Queste le conclusioni di una recente risposta dell'Agenzia delle Entrate ([risposta n. 321 del 25 luglio 2019](#)), con la quale sono state fornite alcune precisazioni in merito alle **modalità di pagamento del bollo** dovuto in relazione ai contratti pubblici conclusi sulla piattaforma digitale del **MEPA**, con particolare riguardo alla serie di documenti da allegare a tali contratti, redatti in formato elettronico e firmati digitalmente (si pensi, ad esempio, ai capitolati tecnici), per i quali occorre liquidare e versare l'imposta in questione.

Al fine di inquadrare il tema del presente contributo giova preliminarmente ricordare che ai sensi dell'[articolo 36, comma 6, D.Lgs. 50/2016](#), per lo svolgimento delle **procedure di stipula dei c.d. "contratti sotto soglia"** (per le soglie si veda l'[articolo 35 D.Lgs. 50/2016](#)), le **stazioni appaltanti** "(...) *possono procedere attraverso un mercato elettronico che consenta acquisti telematici basati su un sistema che attua procedure di scelta del contraente interamente gestite per via elettronica* (...)"; a tal fine, il Mef, avvalendosi di Consip S.p.A., mette a disposizione delle **stazioni appaltanti il MEPA**.

Il **MEPA** prevede, per le P.A., **due strumenti per acquistare beni e/o servizi** al di sotto della soglia di rilievo comunitario, che consentono di concludere un contratto con i fornitori abilitati ad operare su tale piattaforma:

- l'**Ordine Diretto** (OD); e
- la **Richiesta di Offerta** (RDO).

Attraverso l'**Ordine diretto**, la P.A. **acquista un bene/servizio da un catalogo previamente pubblicato sul MEPA dal fornitore** (si tratta dell'elenco dei prodotti/servizi che il fornitore offre, recante tutti gli elementi essenziali per la conclusione del contratto, avente **efficacia di offerta al pubblico** ai sensi dell'[articolo 1336 cod. civ.](#)); una volta **scelto il bene/servizio**, la P.A. acquirente predispone ed invia al fornitore l'OD, compilando l'apposito **modulo** presente sul sito *web*, sottoscrivendolo con **firma digitale**.

In questo ambito, **il contratto di fornitura si perfeziona** nel momento in cui l'ordine, conforme ai requisiti previsti dal bando e dall'offerta pubblicata a catalogo dal fornitore, è

**sottoscritto e inviato dalla P.A. acquirente** tramite il portale telematico del MEPA.

Con la **RDO**, invece, la P.A. acquirente può effettuare i propri approvvigionamenti attraverso una procedura che prevede **l'acquisizione di una o più offerte**, individuando e descrivendo i beni/servizi oggetto d'interesse e selezionando i fornitori ai quale inviare la RDO.

Il fornitore che intende inviare un'offerta specifica i termini della sua proposta avvalendosi della procedura informatica prevista dal MEPA, sottoscrive - a mezzo firma digitale - i documenti richiesti e li carica sul sistema telematico.

L'offerta presentata dal fornitore rappresenta una **proposta contrattuale rivolta alla P.A. acquirente**, valida, efficace ed irrevocabile sino alla data indicata nella RDO, ai sensi dell'[articolo 1329 cod. civ.](#)

Qualora la P.A. acquirente accetti l'offerta entro il termine della sua validità ed irrevocabilità **il sistema telematico genera un "documento di stipula"**, che costituisce il vero e proprio contratto e che dovrà essere sottoscritto a mezzo di firma digitale e caricato a sistema entro il suddetto termine (in caso, invece, di mancata accettazione nessun contratto sarà concluso e, eventualmente, potrà essere attivata una nuova procedura di RDO).

Alla luce del meccanismo di funzionamento sopra sinteticamente illustrato va evidenziato che, già in passato, l'Agenzia delle Entrate aveva fornito alcuni chiarimenti in proposito.

Con la [risoluzione 96/E/2013](#) era stato infatti chiarito che, nell'ambito delle RDO, il documento di accettazione dell'offerta firmato dalla P.A. acquirente **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 deve essere assoggettato ad imposta di bollo** ai sensi dell'[articolo 2](#) della Tariffa, Parte Prima, allegata al **D.P.R. 642/1972** (in base al quale l'imposta di bollo si applica, fin dall'origine, 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 (...)*").

Diversamente dicasi, invece, nel caso di **offerta presentata dal fornitore ma non seguita dall'accettazione** da parte della P.A.: in questo caso, infatti, l'offerta non costituisce documento rilevante ai fini dell'applicazione del bollo, in quanto essa rappresenta una **mera proposta contrattuale che non produce effetti giuridici**.

Va peraltro ricordato che, quando si tratta di contratti con la P.A., l'[articolo 8 D.P.R. 642/1972](#) dispone che "(...) *nei rapporti con lo Stato l'imposta di bollo, quando dovuta, è a carico dell'altra parte, nonostante qualunque patto contrario (...)*"; **in questi casi, quindi, l'imposta di bollo è sempre a carico del fornitore**, fermo restando che tale disposizione non si applica a tutti i rapporti con gli enti pubblici ma solo nel caso in cui la controparte sia lo **Stato, non operando** –

invece – quando la **controparte sia un ente pubblico diverso dallo Stato**, quale – ad esempio – una Regione, una Provincia, un Comune, un'Università (anche statale), un'Azienda Sanitaria Pubblica, un ente pubblico di ricerca, ecc.

Sulla base dei chiarimenti della [risposta n. 321 dello scorso 25 luglio 2019](#), per i **contratti pubblici formati all'interno del MEPA ed i relativi documenti allegati**, redatti in formato elettronico e firmati digitalmente, l'imposta di bollo potrà essere assolta **tramite il contrassegno telematico ovvero secondo la modalità virtuale**.

Sul punto si ricorda che l'[articolo 3 D.P.R. 642/1972](#) dispone che il **bollo** si corrisponde secondo le indicazioni della Tariffa allegata al richiamato decreto:

1. mediante **pagamento dell'imposta ad intermediario convenzionato** con l'Agenzia delle Entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno (ad esempio, il tabaccaio); oppure
2. **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.

Nell'ipotesi in cui l'utente intenda **assolvere il bollo in modo virtuale**, questi dovrà prima presentare agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti **un'apposita richiesta di autorizzazione**, ponendo in essere gli adempimenti richiesti dall'[articolo 15 D.P.R. 642/1972](#). Diversamente, l'imposta di bollo dovrà essere assolta mediante **versamento ad un intermediario convenzionato con l'Agenzia delle entrate**, che **rilascia l'apposito contrassegno** e, in questo caso, il fornitore operante sul MEPA potrà comprovare l'assolvimento dell'imposta **dichiarando sul documento in formato elettronico il codice numerico composto di 14 cifre rilevabili dal contrassegno telematico** rilasciato dall'intermediario (sarà cura poi del fornitore conservare il contrassegno utilizzato **entro il termine di decadenza triennale** previsto per l'accertamento ai sensi dell'[articolo 37 D.P.R. 642/1972](#)).

Al contrario, sempre per i contratti conclusi sul MEPA, l'imposta di bollo **non può essere assolta mediante pagamento con modello F24 utilizzando il codice tributo 2501** (come invece aveva prospettato il contribuente nella sua istanza all'Agenzia delle Entrate); tale modalità di pagamento del bollo, infatti, riguarda esclusivamente i documenti informatici fiscalmente rilevanti ai sensi dell'[articolo 6, comma 2, D.M. 17.06.2014](#) ed è peraltro rimasta valida **fino al 31 dicembre 2018** per:

- i **libri e registri** di cui all'articolo 16, lettera a), della Tariffa, parte prima, allegata al **D.P.R. 642/1972**;
- le **fatture, note e simili** di cui all'articolo 13, n. 1, della Tariffa, parte prima, allegata al **D.P.R. 642/1972**.

A partire dal **1° gennaio 2019**, infatti, le disposizioni del [D.M. 28.12.2018](#) hanno modificato il sopra richiamato articolo 6, comma 2, prevedendo specifiche modalità di **versamento dell'imposta di bollo relativamente alle fatture elettroniche**, come chiarito anche dalla

[circolare 14/E/2019.](#)

Master di specializzazione

# LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)