

Risposta n. 352

OGGETTO: Articolo 1, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Imposta di bollo e modalità di assolvimento dell'imposta per i contratti e le offerte per la fornitura di beni, servizi e lavori, sopra e sotto la soglia comunitaria, formati su piattaforma elettronica.

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

QUESITO

L'Istituto XXX (in seguito, "*Ente*") fa presente che si è dotato della piattaforma U-BUY fornita da Cinesca, per uniformarsi all'obbligo di utilizzare mezzi di comunicazione elettronica nell'ambito delle procedure di aggiudicazione, come previsto dall'articolo 40 del d.lgs. 18 aprile 2016, n 50.

La predetta piattaforma è utilizzata dagli operatori economici interessati a partecipare alle procedure di affidamento di forniture di beni, servizi e lavori, sopra e sotto la soglia comunitaria, inclusi gli affidamenti diretti come disposto dall'articolo 36, comma 2, lettera *a)* del citato d.lgs. n. 50 del 2016 (codice dei contratti pubblici), di importo inferiore ad 5.000 euro, per i quali il contratto non è disponibile sul **Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MePa)/CONSIP.**

In particolare, i contratti che l'*Ente* stipula attraverso la piattaforma U-BUY possono essere conclusi tramite due specifici moduli quali:

a) "*Gare e procedure di affidamento*": è il modulo principale e più completo della piattaforma che consente di gestire in maniera elettronica le procedure di gara disciplinate dal codice dei contratti pubblici (di importo superiore ai 40.000,00 euro) tutelando la segretezza delle offerte e la trasparenza e pubblicità della gara. Infatti, il modulo permette di istruire la procedura di gara, di ricevere le offerte da parte degli operatori economici, di svolgere la valutazione delle offerte e la successiva aggiudicazione. Il modulo, a differenza del MePa, non prevede un facsimile di documento di stipula, ma la possibilità di trasmettere e ricevere il contratto finale firmato dalla stazione appaltante e dall'aggiudicatario;

b) "*Affidamenti diretti e adesioni*": è il modulo "semplificato" che permette di inviare richieste di preventivo e ricevere il preventivo ai/dagli operatori economici tramite scambio di comunicazioni garantendo la tracciabilità delle stesse. Il modulo non prevede la produzione di un modello finale di ordine, ma permette l'invio del documento di ordine tramite comunicazione all'operatore economico.

L'istante, aggiunge, inoltre che accedono alla piattaforma, previo accreditamento, anche operatori stranieri non residenti in Italia, e non aventi alcuna stabile organizzazione o sede operativa in Italia.

L'Ente precisa che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo, con la risoluzione 16 dicembre 2013, n. 96/E, è stato chiarito che sia i contratti relativi alle cessioni avvenute nell'ambito del MePa che le offerte economiche, sono soggette all'imposta di bollo fin dall'origine ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Diversamente, evidenzia, che relativamente ai contratti conclusi su piattaforme elettroniche con operatività parzialmente differenti dal MePa, è stato precisato che i contratti di acquisto di beni e servizi, possono essere stipulati, mediante corrispondenza e quindi soggetti all'imposta di bollo solo in caso d'uso come stabilito dall'articolo 24 della Tariffa, parte seconda, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972.

L'istante aggiunge, inoltre, che relativamente alle modalità di assolvimento

dell'imposta di bollo per i contratti pubblici conclusi all'interno del mercato elettronico, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'imposta può essere assolta tramite il contrassegno ovvero secondo la modalità virtuale ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. n. 642 del 1972.

Premesso quanto sopra, l'*Ente* chiede:

1. se agli atti e documenti utilizzati nell'ambito della piattaforma U-BUY, secondo la procedura "*Gare e procedure di affidamento*", indicata alla lettera a) debba essere applicata l'imposta di bollo fin dall'origine, in particolare:

a. ai contratti conclusi nell'ambito della procedura;

b. alle offerte economiche, sia quelle che danno successivamente luogo alla sottoscrizione del contratto che quelle non risultanti aggiudicatarie dell'affidamento.

2. se ai contratti conclusi nell'ambito della piattaforma U-BUY secondo la procedura "*Affidamenti diretti e adesioni*", indicata alla lettera b) della prima premessa debba essere applicata l'imposta di bollo fin dall'origine;

3. se agli atti e documenti provenienti da operatori esteri, nonché ai contratti stipulati con essi debba essere applicata l'imposta di bollo fin dall'origine;

4. quali siano le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti elettronici utilizzati nell'ambito delle diverse procedure esistenti su U-BUY.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Ente* in ordine alla questione di cui al punto sub 1-a) ritiene che i contratti sottoscritti nell'ambito della procedura "*Gare e procedure di affidamento*", debbano essere assoggettati ad imposta di bollo fin dall'origine, nel caso di doppia sottoscrizione (ente istante e aggiudicatario). Nel caso cui non vi sia sottoscrizione sullo stesso documento da parte dell'ente istante e aggiudicatario, i contratti possono essere considerati conclusi tramite scambio di corrispondenza e pertanto, scontano l'imposta di bollo solo in caso d'uso ai sensi dell'articolo 24, parte seconda, della tariffa

allegata al d.P.R. n. 642 del 1972.

Inoltre, non ritiene applicabile alla fattispecie in questione la soluzione fornita con la Risoluzione n. 96/E del 2013 in quanto tale interpretazione è stata fornita in considerazione della particolare modalità di formazione della scrittura privata nell'ambito di tale mercato, procedura che veniva disciplinata, tra l'altro, dall'articolo 328 del d.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207, norma abrogata a seguito dell'approvazione del d.lgs. n. 50 del 2016.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'imposta di bollo alle offerte economiche, ritiene che le stesse non debbano essere assoggettate ad imposta se non nell'ipotesi in cui diano luogo alla redazione di una scrittura privata vera e propria con la sottoscrizione sul medesimo documento di offerta da parte dell'Ente per accettazione della stessa. Si reputa infatti che le indicazioni fornite con la più volte citata risoluzione n. 96/E del 16 dicembre 2013, rimangano valide. Il richiamato documento di prassi, infatti, considera le offerte economiche quali mere proposte contrattuali e come tali escluse dall'applicazione dell'imposta di bollo (non vengono ricondotte nell'ambito dell'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972).

Pertanto, in assenza di doppia sottoscrizione e qualora il contratto venga considerato concluso tramite corrispondenza nessuna offerta economica dovrebbe essere assoggettata a bollo fin dall'origine.

Per quanto riguarda la seconda questione proposta al punto sub 2) l'istante fa presente che anche ai contratti conclusi secondo la procedura "*Affidamenti diretti e adesioni*" della piattaforma U-BUY non debba essere applicata l'imposta di bollo fin dall'origine per le considerazioni già esposte nell'ambito della soluzione ipotizzata sub 1-a. Si ritiene infatti configurata, anche con riferimento a tali contratti, la conclusione tramite corrispondenza e conseguentemente l'assoggettamento all'imposta di bollo solo in caso d'uso ai sensi dell'articolo 24 della tariffa, parte seconda, allegata al citato d.P.R. n. 642 del 1972.

In merito al quesito proposto al punto sub 3) concernente l'applicazione

dell'imposta di bollo agli atti e documenti elettronici prodotti da operatori esteri, l'istante ritiene che l'imposta non debba essere assolta fin dall'origine in quanto l'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 642 del 1972 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, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda."* Conseguentemente un fornitore con sede fuori dell'Italia, e privo di stabili organizzazioni nel nostro Paese, non dovrà assolvere l'obbligo del bollo fin dall'origine su documenti da lui formati, indipendentemente dalla registrazione operata sulla piattaforma U-BUY e dal successivo inserimento dei documenti elettronici sulla piattaforma medesima.

Per quanto riguarda i documenti contrattuali con doppia sottoscrizione (anche da parte dell'Ente), l'istante osserva che gli stessi debbano essere considerati perfezionati nel luogo in cui avviene l'ultima delle firme elettroniche.

Nel caso di operatore estero, se l'ultima firma elettronica è quella del soggetto non residente in Italia, il contratto si ritiene possa essere considerato come formato fuori dal territorio dello Stato e quindi assoggettato all'imposta di bollo solo in caso d'uso.

Nel caso in cui l'ultima firma sia invece dell'Ente istante, il contratto dovrebbe essere considerato come formato nel territorio dello Stato e soggetto all'imposta di bollo fin dall'origine ai sensi dell'articolo 2 della tariffa, parte prima, allegata al citato d.P.R. n. 642 del 1972, salve le fattispecie sopra richiamate di contratto concluso con modalità assimilabili a quelle dello scambio di corrispondenza. Si ritiene che non ha invece rilevanza il fatto che il contratto venga poi veicolato tramite la piattaforma per la sua conclusione operativa.

Per quanto riguarda il quesito al punto sub 4) l'interpellante ritiene che per i contratti pubblici formati all'interno del mercato elettronico l'imposta di bollo può essere assolta tramite il contrassegno ovvero secondo la modalità virtuale ai sensi dell'articolo 3 del d.P.R. n. 642 del 1972.

Da ultimo, aggiunge che l'imposta di bollo possa essere assolta anche mediante modello F23, indicando il codice tributo il 456T. Per i soggetti esteri, qualora dovessero avvalersi di documenti soggetti a bollo fin dall'origine, si ritiene che possano utilizzare i contrassegni telematici, opportunamente acquistati da intermediari nazionali, o in alternativa il modello F23, qualora ammesso.

Per il corretto utilizzo di tale ultima modalità di assolvimento, ritiene che i campi riservati alle parti coinvolte dovranno essere valorizzati con tutti i dati dell'Ente istante, compreso il codice fiscale, mentre per l'operatore estero il codice fiscale dovrebbe poter essere valorizzato con un codice convenzionale (es. 11 zeri) o in alternativa con l'identificativo fiscale estero, eventualmente aggiungendo zeri fino a far divenire l'identificativo di 11 cifre.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'imposta di bollo è disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, che all'articolo 1, stabilisce *"Sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, documenti e registri indicati nell'annessa tariffa"*.

L'articolo 2, comma 1 prevede 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, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda"*. Il comma 2 al medesimo articolo specifica che *"Si ha caso d'uso quando gli atti, i documenti e i registri sono presentati all'ufficio del registro per la registrazione"*.

In merito agli atti indicati in Tariffa, si osserva che l'articolo 2 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 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.

La nota a margine all'articolo 24 precisa, tuttavia, che *"L'imposta è dovuta sin dall'origine se per gli atti e documenti è richiesta dal codice civile a pena di nullità la forma scritta"*.

Detta nota va intesa nel senso che non è sufficiente che un atto o documento sia redatto sotto forma di corrispondenza, per essere sottoposto al pagamento dell'imposta bollo solo in caso d'uso ai sensi dell'articolo 24 della Tariffa, poiché, qualora ci si trovi in presenza di atti, quali quelli individuati dalla nota a margine dell'articolo in commento, l'imposta in argomento è dovuta sin dall'origine.

A tale proposito si osserva che l'articolo 1350 del codice civile, al punto 13, relativamente agli atti che devono farsi per iscritto, dispone, tra gli altri, che *"Devono farsi per atto pubblico [c.c. 2699] o per scrittura privata [c.c. 2702], sotto pena di nullità (...) gli altri atti specialmente indicati dalla legge"*.

In tale senso, occorre esaminare se i contratti oggetto del quesito in esame debbano essere redatti a pena di nullità in forma scritta.

Al riguardo, il d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 recante il *"Codice dei contratti pubblici"*, disciplina i contatti di appalto e di concessione delle amministrazioni aggiudicatrici aventi ad oggetto l'acquisizione di servizi, forniture, lavori, opere, nonché i concorsi pubblici di progettazione.

Per quanto di interesse, l'articolo 3, lettera ii) individua gli *"appalti pubblici"* come *"i contratti a titolo oneroso, stipulati per iscritto tra una o più stazioni appaltanti e uno o più operatori economici, aventi per oggetto l'esecuzione di lavori,*

la fornitura di prodotti e la prestazione di servizi".

La lettera **mm)** dell'articolo sopra citato definisce, invece, cosa deve intendersi per "scritto o per iscritto", vale a dire *"un insieme di parole o cifre che può essere letto, riprodotto e poi comunicato, comprese le informazioni trasmesse e archiviate con mezzi elettronici"*.

Sul punto, può assumere utile rilievo la sentenza della Cassazione Civile numero 12540 del 17 giugno 2016 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, ad eccezione dell'ipotesi eccezionale di contratti conclusi con ditte commerciali, prevista dall'articolo 17 del R.D. n. 2240 del 1923, in cui è ammessa la conclusione a distanza, a mezzo di corrispondenza, nella forma di scambio di proposte e accettazione tra assenti: tale requisito di forma è dunque soddisfatto in caso di cd. elaborazione comune del testo contrattuale, e ciò mediante la sottoscrizione di un unico documento contrattuale il cui contenuto sia stato concordato dalle parti, anche laddove la sottoscrizione di tale unico documento non sia contemporanea ma avvenga in tempi e luoghi diversi"*.

Premesso quanto sopra, l'articolo 32, comma 14 del citato decreto legislativo n. 50 del 2016 stabilisce che *"Il contratto è stipulato, a pena di nullità, con atto pubblico notarile informatico, ovvero, in modalità elettronica secondo le norme vigenti per ciascuna stazione appaltante, in forma pubblica amministrativa a cura dell'ufficiale rogante della stazione appaltante o mediante scrittura privata; in caso di procedura*

negoziata ovvero per gli affidamenti di importo non superiore a 40.000 euro mediante corrispondenza secondo l'uso del commercio consistente in un apposito scambio di lettere, anche tramite posta elettronica certificata o strumenti analoghi negli altri Stati membri".

Considerato che l'istante afferma di stipulare contratti di importo superiore a 40.000 euro, nell'ambito del sistema del mercato elettronico, si ritiene che detti contratti, stipulati secondo le *"Fasi delle procedure di affidamento"* indicate nel citato articolo 32, comma 14, del d.lgs. n. 50 del 2016, anche *"mediante corrispondenza"*, seppure a seguito di modifiche normative intervenute, non hanno abbandonato la forma che configura la scrittura privata.

Al riguardo si richiama la risoluzione. n 96/E del 16 dicembre 2013 in cui si afferma che il .. *documento di stipula, benché firmato digitalmente solo dall'amministrazione, è sufficiente ad instaurare il rapporto contrattuale. Il contratto tra la pubblica amministrazione ed un fornitore abilitato è dunque stipulato per scrittura privata e lo scambio di documenti digitali tra i due soggetti concretizza una particolare procedura prevista per la stipula di detta scrittura privata"*.

Per le suesposte considerazioni, si ritiene che i contratti stipulati dall'Ente secondo le modalità procedurali di cui ai punti sub 1) e 2) sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine nella misura di euro 16,00 per ogni foglio ai sensi dell'articolo 2 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972.

Per quanto attiene alle offerte economiche presentate dagli operatori nell'ambito del mercato elettronico, si confermano i principi espressi con la risoluzione n. 96/E del 16 dicembre 2013, a condizione che il funzionamento della piattaforma U-BUY, presenti sostanziali analogie in termini procedurali e normativi con la piattaforma MePa.

Per quanto concerne, invece, l'applicazione dell'imposta di bollo, agli atti e documenti provenienti da operatori esteri, nonché i contratti stipulati con gli stessi di cui al punto sub 3), l'articolo 2, comma 1, del d.P.R. n. 642 del 1972, precisa 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...".

Per il disposto dell'articolo 2 citato, è infatti determinante il momento della formazione dell'atto, vale a dire quando il documento nasce ed è idoneo a produrre determinati effetti giuridici che esulano dalla sfera di chi lo ha emanato.

Circa il caso rappresentato, si rileva che l'*Ente* fornisce la piattaforma informatica (U-BUY) alla quale possono accedere anche aziende fornitrici estere che siano state abilitate a presentare i propri beni o servizi.

I fornitori abilitati formulano, quindi, anche a seguito di specifiche richieste da parte dell'ente istante delle offerte pubbliche di beni e servizi.

Le offerte si intendono formate, pertanto, al momento della loro presentazione in quanto è in tale momento che assumono rilevanza giuridica.

A seguito della presentazione di tali offerte, l'ente istante sceglie quella che risulta conforme alle proprie richieste, procedendo alla conclusione del contratto.

Tale documento, benché firmato digitalmente solo dall'ente, è sufficiente ad instaurare il rapporto contrattuale.

La controparte non è, infatti, tenuta a manifestare ulteriormente la propria volontà in tal senso, in quanto tale volontà si è già resa palese con l'inserimento dell'offerta nel sistema.

Da quanto sopra precisato, si ritiene che i contratti stipulati con operatori esteri, come sopra precisato, sono soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine nella misura di euro 16,00 per ogni foglio ai sensi del citato articolo 2 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 642 del 1972.

Per quanto riguarda il quesito al punto sub 4) concernente le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per i contratti pubblici formati all'interno del mercato elettronico si rammenta che l'articolo 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.642 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.*

Con riferimento alla possibilità di versare l'imposta di bollo utilizzando il modello F23 con indicazione del codice tributo 456T come sostenuto dall'istante, si osserva che sul sito internet dell'Agenzia delle entrate esiste una sezione "modalità di pagamento", dove è specificato che il modello F23 è utilizzato per il versamento di alcune tipologie residuali di imposte, tasse e sanzioni. In particolare:

- imposte di registro, ipotecaria e catastale, gestite dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate;
- canoni per concessioni demaniali;
- sanzioni inflitte da autorità giudiziarie e amministrative (per esempio, multe e contravvenzioni).

Relativamente alle modalità dell'assolvimento dell'imposta di bollo da parte di un operatore economico non residente in Italia al quale viene aggiudicato un appalto, si osserva che sul citato sito internet dell'Agenzia delle Entrate esiste una sezione dove è specificato che *"I contribuenti non residenti in Italia e non titolari di conti correnti presso banche convenzionate con l'Agenzia delle Entrate, possono eseguire il versamento delle imposte dovute mediante bonifico in euro in favore del bilancio dello Stato oppure dei conti di tesoreria (...) secondo le indicazioni riportate".*

In una tabella di detta sezione, come già evidenziato dall'istante, è presente una lista contenente i codici IBAN da utilizzare per il pagamento, mediante bonifico, delle imposte da parte di soggetti non residenti.

Per quanto di interesse, si rappresenta che il codice IBAN per pagare l'imposta di bollo tramite bonifico IT07Y0100003245348008120501 è, in generale, utilizzabile per

la registrazione di alcuni atti e contratti.

Ciò non esclude che nel caso di specie, in cui il debitore non risiede in Italia, si possa utilizzare il medesimo codice IBAN per effettuare il pagamento dell'imposta di bollo.

In conclusione, se il debitore si trova all'estero e non può assolvere l'imposta di bollo utilizzando una delle modalità tradizionali, potrà pagare tramite bonifico utilizzando il codice IBAN sopra indicato, avendo cura di specificare nella causale il proprio codice fiscale (in mancanza, la denominazione) e gli estremi dell'atto a cui si riferisce l'imposta.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)