

Quando e come applicare l'imposta di bollo sulle fatture cartacee e sulle fatture elettroniche.

Dott. Niccoli Angelo Tiberio



Come noto, in presenza di fatture "senza" IVA, di **importo superiore a € 77,47** (**le vecchie 150.000 lire**), va assolta l'imposta di bollo nella misura di € 2.

Ciò trova applicazione sia alle fatture cartacee / analogiche che a quelle elettroniche.

La tipologia di fattura (cartacea / elettronica) risulta invece rilevante al fine di individuare le modalità di versamento dell'imposta di bollo.

Infatti:

- per le fatture cartacee è possibile:
 1. apporre l'apposito contrassegno
 2. assolvere l'imposta in modo virtuale, previa autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate;
- per le fatture elettroniche l'imposta va assolta in via "virtuale", entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio di emissione delle fatture.

Il DPR n. 642/72 determina l'ambito di applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture ed altri documenti recanti addebitamenti o/e accreditamenti spediti o consegnati a soggetti diversi.

In particolare:

- l'art. 13 del 642/72 stabilisce l'assoggettamento all'imposta di bollo per le "fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi".
- art. 6 del 642/72 enuncia che sono esenti da imposta di bollo le fatture, note, conti, ecc. relative ad operazioni assoggettate ad IVA, considerando tali quelle per le quali è "effettivamente dovuto il tributo".

Ed ecco che si concretizza uno dei principi cardini del nostro sistema tributario, il principio dell'alternatività tra I.V.A. ed imposta di bollo, quest'ultima si commisura ad atti a contenuto economico, assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva, ricollegandosi dunque all'atto come negozio, e non già all'atto come documento.

Tutti i documenti che contengono importi assoggettati ad imposta sul valore aggiunto sono esenti dall'imposta di bollo.

L'esenzione concerne non solo le fatture, ma anche "le ricevute, le quietanze, le note, i conti, gli estratti di conto, nonché le lettere di addebitamento e di accreditamento e gli atti similari quali le lettere sollecitatorie di pagamento, gli avvisi di emissione di tratte, le lettere accompagnatorie di assegni relativi a fatture non allegate e recanti l'importo delle fatture stesse, nonché le note di variazione degli importi addebitati o accreditati" (vedi C.M. n. 1 del 02/01/1984).

Condizione necessaria e che tali documenti abbiano i seguenti requisiti:

1. riguardino importi relativi a cessioni di beni / prestazioni di servizi assoggettate ad IVA;
2. riportino l'IVA relativa alle operazioni a cui i documenti si riferiscono ovvero sia indicato, con un'apposita annotazione, che si tratta di documenti emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA.

Alla luce di quanto detto è in applicazione del principio di alternatività tra l'iva e l'imposta di registro vediamo quando ai sensi del DPR 633/72 le operazioni non scontano l'iva:

- a. operazioni esenti ex art. 10 del DPR 633/72;
- b. le operazioni non imponibili;
- c. le operazioni escluse dalla base imponibile ai sensi dell'art 15 del DPR 633/72.

Si rammenta che l'imposta di bollo a decorrere dal 26.6.2013 per effetto dell'art. 7-bis, comma 3, DL n. 43/2013 da applicare alle fatture, di importo superiore a € 77,47, è pari a € 2 (in precedenza € 1,81).

Analizziamo alcune operazioni ed alcuni casi che potrebbero generare qualche incertezza tra gli operatori:

1) **Fatture con iva assolta all'origine**

Operazioni che troviamo indicati nell'art. 74 del DPR 633/72, esempio cessione di beni e servizi rientranti nel settore dell'editoria.

Regime fiscale 74 ter applicabile alle agenzie viaggi e ai tour operator, vendite in proprio o tramite mandatari con rappresentanza di pacchetti turistici, i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso", risultanti dalla combinazione di almeno due degli elementi di seguito indicati, venduti od offerti in vendita ad un prezzo forfetario:

- a) trasporto;

b) alloggio;

c) servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio di cui all'art. 7, lettere i) e m), D.Lgs. 111/1995 che costituiscono parte significativa del "pacchetto turistico".

Cessioni di rottami, scarti e semilavorati non ferrosi.

Vendita di beni in regime di monopolio (tabacchi, fiammiferi, valori bollati, biglietti della lotteria).

Le quietanze e le fatture rilasciate per i beni e servizi su indicati sono esenti da imposta di bollo.

2) **Fatture relativa ad esportazioni ed operazioni assimilate**

L'art. 15 della citata Tabella al DPR n. 642/72 dispone l'esenzione dall'imposta di bollo per le fatture emesse in relazione alle esportazioni di beni.

Tale esenzione riguarda le esportazioni di cui all'art. 8, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 633/72.

In base a quanto stabilito dall'art. 66, comma 5, DL n. 331/93 l'esenzione prevista per le fatture e gli altri documenti relativi ad importazioni / esportazioni è applicabile anche alle fatture ed agli altri documenti relativi alle operazioni intraUE.

Per quanto attiene le fatture:

- emesse ai sensi dell'art. 8-bis, DPR n. 633/72 nei confronti degli armatori, come evidenziato nella citata CM n. 415755, beneficiano dell'esenzione dall'imposta di bollo se riguardanti beni destinati a dotazione o provvista di bordo;
- emesse ai sensi dell'art. 9, DPR n. 633/72 (servizi internazionali), come affermato nella RM 6.6.78, n. 290586, sono esenti dall'imposta di bollo qualora riferite a prestazioni di trasporto dirette esclusivamente alla realizzazione di

un'esportazione di beni, con esclusione, quindi, dei servizi relativi ai beni in transito doganale, ai trasporti di persone.

Va tenuto altresì presente che, come affermato nella citata CM n. 415755, le fatture relative ad operazioni assimilate alle esportazioni (artt. 8-bis, 9, 72, DPR n. 633/72, ecc.) non possono usufruire dell'esenzione dall'imposta di bollo di cui al citato art. 15, in quanto l'assimilazione ai fini IVA ha carattere autonomo e non può essere considerata di valenza generale, mentre l'esenzione dall'imposta di bollo attiene le fatture emesse in relazione alle esportazioni di beni e "non può avere efficacia per quei documenti emessi per operazioni economiche assimilate alle esportazioni ai soli effetti dell'applicazione dell'IVA".

Le fatture emesse nei confronti degli esportatori abituali senza applicazione dell'IVA ex art. 8, comma 1, lett. c), DPR n. 633/72 per effetto del c.d. plafond, vanno assoggettate all'imposta di bollo.

3) **Fatture con reverse charge**

Considerato che le operazioni soggette a reverse charge sono assoggettate ad IVA, ancorché non esposta in fattura in quanto assolta dall'acquirente / committente anziché dal cedente / prestatore, le relative fatture sono esenti dall'imposta di bollo.

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 29.12.2006, n. 37/E, rientrano in tale fattispecie anche le ipotesi di reverse charge previste dall'art. 17, comma 6, DPR 633/72 (subappalti nel settore edile, opere di completamento / installazione impianti / servizi di pulizia di edifici, ecc.).

4) **Fatture con split payment**

Sempre nel rispetto del principio di alternatività in esame, anche le fatture IVA non esposta a seguito dell'applicazione dello split payment di cui all'art. 17 ter, DPR n. 633/72, non sono soggette ad imposta di bollo. Si tratta infatti di operazioni "ordinariamente" assoggettate ad IVA, il cui assolvimento è a carico dell'Ente acquirente / committente.

5) **Fatture comprendenti sia operazione assoggettati ad IVA e sia operazioni non assoggettati ad imposta sul valore aggiunto**

Queste fatture saranno assoggettate ad imposta di bollo qualora l'importo delle operazioni non assoggettati ad iva superano euro 77,47.

6) **Copie conformi delle fatture**

Secondo quanto affermato nella CM 1.8.73, n. 415755, le copie conformi delle fatture, rilasciate ad esempio a causa dello smarrimento dell'originale da parte del cliente, seguono il medesimo trattamento ai fini dell'imposta di bollo previsto per la fattura originale. Così, ad esempio, la copia conforme di una fattura esente IVA è assoggettata ad imposta di bollo, mentre la copia conforme di una fattura imponibile IVA è esente dal bollo.

7) **Contribuenti minimi e contribuenti forfettari**

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E, considerato che le fatture emesse dai contribuenti minimi si riferiscono ad operazioni per le quali non è applicata l'IVA, le stesse, se di importo superiore a € 77,47, devono essere assoggettate all'imposta di bollo.

Sono, invece, esenti da bollo le fatture riguardanti gli acquisti intraUE e le operazioni per le quali il contribuente minimo assume la veste di debitore di imposta (come, ad esempio, nel caso di acquisti soggetti al reverse charge).

Quanto sopra trova applicazione anche con riferimento ai contribuenti forfettari.

8) **Agenti di assicurazione**

L'art. 16, Legge n. 1216/61 (imposta sulle assicurazioni) stabilisce che “nelle imposte che debbono corrispondersi in base alla presente legge sono compenstrate le imposte di bollo dovute sui contratti di assicurazione ... sulle ricevute parziali di pagamento, sulle quietanze, ivi comprese quelle rilasciate agli assicuratori per il pagamento delle somme assicurate e su ogni altro atto inerente alla acquisizione, gestione ed esecuzione dei contratti di assicurazione ... posto in essere nei rapporti dell'assicuratore con altri assicuratori, con i suoi agenti, intermediari ed altri collaboratori anche autonomi, e con gli assicurati”.

Da quanto sopra si evince che le fatture emesse dagli agenti di assicurazione per le provvigioni spettanti, esenti IVA, sono esenti anche dall'imposta di bollo.

Possiamo in sintesi riportare per semplicità il seguente schema:

TIPOLOGIA OPERAZIONE AI FINI IVA		IMPOSTA DI BOLLO
Imponibile		NO
Soggetta a reverse charge (art. 17, comma 6, art. 74, commi 7 e 8)		
Split payment (art. 17-ter)		
Imponibile con IVA assolta all'origine (art. 74, comma 1, ad esempio giornali, ricariche telefoniche, ecc.)		
Esente (art. 10)		SI
Non imponibile	Esportazione (comprese dotazioni/provviste di bordo) Operazione intraUE	NO
	Servizi internazionali (salvo servizi relativi a beni in esportazione)	SI
	Operazione ad esportatore abituale (utilizzo plafond)	SI
Settori speciali (agenzie viaggio, beni usati)		NO
Esclusa dalla base imponibile (art. 15)		SI
Esclusa dal campo di applicazione dell'IVA (artt. 2, 3, 4, 5 e 7)		SI
Esclusa da IVA regime dei minimi / forfetari		SI

Al fine di individuare le possibili modalità di assolvimento dell'imposta di bollo è necessario **differenziare a seconda della modalità di emissione della fattura, cartacea o elettronica**. Infatti:

- a) per l'assolvimento dell'imposta di bollo relativa alle **fatture cartacee / analogiche** va fatto riferimento all'art. 3 se il pagamento è effettuato tramite **apposizione del contrassegno** ovvero agli artt. 15 e 15-bis in caso di **pagamento in modo "virtuale"**;
- b) per l'assolvimento dell'imposta di bollo relativa alle **fatture elettroniche** va fatto riferimento all'art. 6, DM 17.6.2014 che disciplina l'**assolvimento dell'imposta di "bollo virtuale"** (differente dall'assolvimento virtuale di cui al punto precedente, relativo alle fatture cartacee).

Pagamento imposta di bollo nelle fatture cartacee

Come sopra accennato se l'imposta di bollo dovuta è relativa ad una **fattura cartacea**, la stessa può essere assolta tramite:

- contrassegno;
- con pagamento del bollo in modo "virtuale".

Contrassegno

Il contrassegno (adesivo) è rilasciato, con modalità telematiche, dagli intermediari convenzionati con l'Agenzia delle Entrate (tabaccai).

In linea generale, lo stesso va **applicato sull'originale della fattura consegnata all'acquirente /committente**.

Sulla copia conservata dal cedente / prestatore va riportata la **dicitura "Imposta di bollo assolta sull'originale con contrassegno ID ... (numero identificativo del**

contrassegno telematico)", posto sopra il codice a barre nella parte bassa del contrassegno.

Tale dicitura consente, tramite l'apposita interrogazione disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, di verificare la "correttezza" del contrassegno telematico.

Nel caso la fattura sia inviata alla controparte tramite e-mail è possibile applicare il **contrassegno sulla fattura originale dell'emittente** e riportare **sulla copia inviata all'acquirente / committente la dicitura "Imposta di bollo assolta sull'originale"**; anche in tal caso si consiglia di **completare con il numero identificativo del contrassegno**.

Pagamento in modo "virtuale"

In caso di pagamento del bollo in modo "virtuale", ai sensi dei citati artt. 15 e 15-bis:

- è necessario richiedere la specifica autorizzazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate corredata da una dichiarazione contenente l'indicazione del **numero presunto degli atti e documenti emessi / ricevuti durante l'anno**;
- l'Ufficio, in base alla predetta richiesta procede alla **liquidazione provvisoria dell'imposta** per il periodo compreso tra la data di decorrenza dell'autorizzazione e il 31.12. Tale ammontare è ripartito in tante rate quanti sono i bimestri del periodo;
- sugli atti / documenti, per i quali è stata rilasciata l'autorizzazione, va riportata l'indicazione che **l'imposta di bollo è assolta in modo virtuale e gli estremi della relativa autorizzazione**;
- **entro il 31.1 dell'anno successivo** al pagamento provvisorio dell'imposta di bollo, va presentata al competente Ufficio una **dichiarazione annuale**, al fine della

liquidazione definitiva della stessa in base al numero degli atti e documenti effettivamente emessi nell'anno di riferimento;

- quanto determinato a consuntivo rappresenta l'importo da versare per l'anno successivo.

Pagamento imposta di bollo sulle fatture elettroniche

L'imposta di bollo dovuta ad una **fattura elettronica**, la stessa può essere assolta esclusivamente con modalità virtuale.

In presenza di fatture elettroniche, infatti, per l'assolvimento dell'imposta in esame va fatto riferimento a quanto disposta dal citato DM 17.6.2014.

In particolare, ai sensi dell'art. 6:

- l'imposta di bollo va versata:
 - in un'**unica soluzione**;
 - **entro 120 giorni dalla chiusura** dell'esercizio;
 - tramite il mod. F24, esclusivamente telematico, utilizzando il **codice tributo "2501"**;
- sulla fattura elettronica va **apposta la dicitura "assolvimento virtuale dell'imposta ai sensi del DM 17.6.2014"**. A tal fine è necessario compilare il **campo "Dati bollo" presente nella sezione "Dati generali"** della fattura elettronica.