# Il bollo sulle fatture elettroniche e non

di Salvatore Dammacco

**Pubblicato il 18 Febbraio 2020**

L'imposta di bollo è regolata dal D.P.R. n. 642/1972.
E' opportuno rilevare che il predetto D.P.R. dispone, con riferimento alle fatture, che, qualora sulle stesse non risulti evidenziata l'IVA, deve essere applicata l'imposta di bollo.
Sarà però opportuno evidenziare, sulle medesime, che "trattasi di documenti emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto", o frasi similari.

Bollo sulle fatture elettroniche: con quanto sopra, è stato affermato il principio, molto noto tra gli addetti al lavoro, che è quello di *"alternatività del bollo all'IVA"*.

## Bollo sulle fatture elettroniche: casistica di applicazione

I casi di applicazione del bollo sulle fatture elettroniche, invece dell'applicazione dell'IVA, sono i seguenti:

A. **esenzione dal bollo, assoluta**:

- come anticipato, le fatture e altri documenti sui quali è stato indicato che gli stessi sono relativi a corrispettivi assoggettati all'IVA;
- fatture emesse in relazione ad esportazioni di merci, fatture pro-forma e copie di fatture, che devono allegarsi per ottenere il benestare all'esportazione e all'importazione di merci, domande dirette alla restituzione di tributi restituibili all'esportazione (15, della Tabella, Allegato B, al detto


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

D.P.R. n. 642/1972);

- operazioni intracomunitarie (Art. 66, comma 5, ultimo periodo, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, che recita: *"La disciplina prevista agli effetti dell'imposta di bollo per le fatture e gli altri documenti relativi alle operazioni di importazione ed esportazione si applica anche alle fatture ed agli altri documenti relativi alle operazioni intracomunitarie*").

B. **esenzione dal bollo, condizionata**:

- fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi; ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di un'obbligazione pecuniaria:
  - quando la somma non supera € 77,47, a meno che si tratti di ricevute o quietanze rilasciate a saldo per somma inferiore al debito originario, senza l'indicazione di questo o delle precedenti quietanze, ovvero rilasciate per somma indeterminata;
  - per la quietanza o ricevuta apposta sui documenti già assoggettati all'imposta di bollo o esenti;
  - per le quietanze apposte sulle bollette di vendita dei tabacchi, fiammiferi, valori bollati, valori postali e dei biglietti delle lotterie nazionali.

Si rimanda alle esaustive tabelle di cui agli Allegati A e B, per l'esame della casistica delle fatture soggette o meno all'imposta di bollo.

## Fatture con corrispettivi in parte con IVA e in parte senza IVA

Una particolare attenzione meritano quelle fatture che contengono una parte imponibile all'IVA ed una parte non soggetta ad IVA come, ad esempio, un rimborso spese.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, con Ris. del 3 luglio 2001, n. 98/E, con riferimento alle fatture di importo superiore a € 77, 47, comprendenti sia servizi assoggettati ad IVA., sia servizi fuori campo IVA, ebbe ad osservare che il beneficio di esenzione a favore delle fatture ed altri documenti di cui all'art. 6,


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

della Tabella, Allegato A, al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad IVA., non può in alcun modo essere esteso a corrispettivi esenti o fuori campo di applicazione IVA.

Di conseguenza, comunicò *"che le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad IVA, scontano l'imposta di bollo, nel caso in cui la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad IVA, superi £ 150.000 (€ 77,47)"*.

Tuttavia, è da evidenziare che, in dottrina, questa tesi non è pacifica in quanto si osserva che la richiesta di rimborso spese non costituisce un corrispettivo e, pertanto, l'imposta di bollo non sarebbe dovuta.

Questa tesi è rafforzata dal fatto che l'assolvimento dell'imposta di bollo attiene esclusivamente ai corrispettivi esenti o esclusi da IVA.

## Bollo sulle fatture elettroniche: entità e soggetto su cui ricade l'obbligo di pagamento

E'stato anticipato che l'imposta di bollo è dovuta in ragione di € 2, a condizione che l'importo esente o escluso dall'IVA sia superiore a € 77,47.

L'Agenzia delle Entrate, con Ris. del 18 novembre 2008, n. 444/E, ha chiarito che l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute è a carico del soggetto che forma i predetti documenti e, quindi, li consegna o li spedisce.

Quindi, aggiunge, che sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del predetto D.P.R. n. 642/1972.

In particolare, in base all'art. 22, del detto D.P.R. n. 642/1972:

> *"la parte cui viene consegnato un atto non in regola con le disposizioni sul bollo, alla formazione del quale non abbia partecipato (E' il caso del ricevente la fattura, ovvero il cessionario o committente), entro quindici giorni dalla data del*


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *ricevimento, deve presentare l'atto all'ufficio locale delle entrate e provvedere alla sua regolarizzazione col pagamento della sola imposta. In tale caso, la parte che ha provveduto alla regolarizzazione è esente da qualsiasi responsabilità (sia ai fini del tributo che ai fini sanzionatori), mentre la sanzione è irrogata nei confronti del solo soggetto che ha formato l'atto senza assolvere all'obbligo di pagare il tributo".*

**Ma il bollo su quale soggetto ricade?**

Secondo l'art. 1199 c.c., *"Il creditore che riceve il pagamento deve, a richiesta e a spese del debitore, rilasciare quietanza e farne annotazione sul titolo, se questo non è restituito al debitore"*.

Per le fatture, in genere, l'onere grava sul cessionario o committente e, in fattura, si evidenzia l'addebito ai predetti soggetti, ai sensi dell'art. 15, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

## Il bollo e la fattura elettronica

L'art. 6, del D.M. 17 giugno 2014, regola l'assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed, in particolare, anche sulle fatture elettroniche, oltre che su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari.

In quanto ai modi di pagamento, l'anzidetto art. 6 richiama l'art. 17, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Pertanto, in ordine al pagamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse in ciascun trimestre solare, esso è effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo a ciascun trimestre, come segue:

- I° trimestre, entro il 20 aprile;
- II° trimestre, entro il 20 luglio;


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- III° trimestre, entro il 20 ottobre;
- IV° trimestre, entro il 20 gennaio dell'anno seguente.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate comunica l'ammontare dell'imposta dovuta, all'interno dell'area riservata del soggetto passivo I.V.A. presente sul sito della stessa Agenzia, sulla base dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il SdI (Sistema di interscambio di cui all'art.1, commi 211 e 212, della L. 24 dicembre 2007, n. 244). Il relativo pagamento può essere effettuato mediante:

- il servizio presente nella predetta area riservata, con addebito su conto corrente bancario o postale;
- oppure utilizzando il modello F24 predisposto dall'Agenzia delle Entrate.

Le fatture elettroniche, se soggette all'imposta di bollo, devono riportare una annotazione di questo tenore: *"Imposta di bollo assolta ai sensi dell'art. 6, del D.M. 17 giugno 2014"*.

**Bollo sulle fatture elettroniche: codici da riportare in F24**

In tema di codici da riportare sul modello F24 (se si adotta detta modalità di pagamento), la Ris. dell'Agenzia delle Entrate del 10 aprile 2019, n. 42/E, li ha così comunicati, aggiungendo che "devono essere inseriti nella sezione *"Erario"* in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *"Importi a debito versati"*, specificando l'anno di riferimento:

- 2521 per il primo trimestre;
- 2522 per il secondo trimestre;
- 2523 per il terzo trimestre;
- 2524 per il quarto trimestre;
- 2525 per le sanzioni;
- 2526 per gli interessi".


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Con la modifica apportata dall'art. 17, comma 1, lett. a) e b), del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, all'art. 12-novies, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (In vigore dal 27 ottobre 2019), è stato disposto che, ai fini del calcolo dell'imposta di bollo, l'Agenzia delle Entrate integra le fatture che non recano l'annotazione del suo assolvimento, servendosi di procedure automatizzate.

In caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento, l'Agenzia delle entrate – a decorrere dall'invio al SdI dal 1° gennaio 2020 – comunica telematicamente al contribuente l'ammontare dell'imposta, della sanzione amministrativa (determinata ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), ridotta ad un terzo, nonché degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Qualora il contribuente non provveda al pagamento totale o parziale del debito comunicatogli, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate lo iscrive a ruolo a titolo definitivo.

Seguiranno, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, le disposizioni attuative di quanto disposto.

Inoltre, in sede di conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, è stato aggiunto il comma 1-bis al predetto art. 6, del D.M. 17 giugno 2014.

Questo comma tende a semplificare gli adempimenti del contribuente, stabilendo che, nel caso gli importi dovuti non superino la soglia annua di € 1.000, *"l'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche può essere assolto con due versamenti aventi cadenza semestrale, da effettuare rispettivamente entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre di ciascun anno"*.

Detta norma non brilla per chiarezza, in quanto non precisa se la verifica dell'imposta, non superiore al limite di € 1.000, debba effettuarsi con riferimento all'importo totale versato nell'anno precedente o secondo altro criterio non immediatamente intuitivo.

Si attendono delucidazioni nei prossimi mesi.

**Allegato A – Fatture soggette al bollo**


*Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com*
*Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D*

| Casistica | Norma e prassi di riferimento |
|---|---|
| • Operazioni effettuate, se escluse da IVA per assenza del presupposto soggettivo ed oggettivo, nonché per assenza del presupposto territoriale | Artt. 2, 3, 4, 7, 7-septies del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 |
| • Operazioni escluse dall'IVA:<br>1. le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;<br>2. il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;<br>3. le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;<br>4. l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;<br>5. le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto. | Art. 15, del D.P.R. n. 633/1972 |


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

| | |
|---|---|
| • Cessioni a esportatori abituali su presentazione di dichiarazione d'intento | Art. 8, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 |


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

| | |
|---|---|
| • Operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni:<br>a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 11/2/1971, n. 50;<br><br>a-bis) le cessioni di navi di cui agli artt. 239 e 243, del D.Lgs. 15 marzo 2010, n. 66;<br><br>b) le cessioni di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;<br><br>c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;<br><br>d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo;<br><br>e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis), b) e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a), a-bis) e b); | Art. 8-bis, del D.P.R. n. 633/1972 e Ris. Agenzia delle Entrate 4/10/1984, n. 311654 |


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

| | |
|---|---|
| • Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali | Art. 9, del D.P.R. n. 633/1972 e Ris. Agenzia delle Entrate 6/6/1978, n. 290586 |
| • Operazioni esenti dall'IVA | Art. 10, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Autofattura (per fatture non soggette ad IVA) | Art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Note di credito e note di debito (se le fatture originarie erano soggette al bollo, ovvero non erano soggette ad IVA) | Art. 26, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Operazioni non imponibili relative a cessioni di rottami | Art. 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Copie di fatture conformi all'originale non assoggettate ad IVA | Ris. Agenzia delle Entrate dell'1/8/1973, n. 415755, n. 7) |
| • Operazioni in regime dei minimi | Art. 1, commi da 96 a 117, della L. 24/12/2007, n. 244; Circ. Agenzia delle Entrate 28/01/2008, n. 7/E, parag. 6.4 |
| • Operazioni in regime forfetario | Art. 1, commi da 54 a 89, della L. 23/12/2014, n. 190. |


*Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com*
*Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D*

**N.B.** L'assoggettamento all'imposta di bollo è, inoltre, condizionato alla misura dell'importo fatturato, per cui detta imposta è dovuta, in ragione di € 2, quando l'importo è superiore ad € 77,47.

**Allegato B – Fatture esonerate dal bollo**

| Casistica | Norma e prassi di riferimento |
|---|---|


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

| | |
|---|---|
| • Operazioni di esportazione dirette e indirette di beni:<br><br>a. le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni;<br><br>b. le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale o dall'Ufficio postale su un esemplare della fattura; | Art. 8, lett. a) e b), del D.P.R. n. 633/1972 e art. 15, della Tabella, Allegato A, al D.P.R. 26/10/1972, n. 642 |
| • Cessioni intracomunitarie: | Artt. 41 e 42, D.L. 30/08/1993, n. 331 |
| • Operazioni non imponibili (Triangolazioni comunitarie) | Art. 58, D.L. 30/08/1993, n. 331 |
| • Copie di fatture conformi all’originale assoggettate ad IVA | Ris. Agenzia delle Entrate dell’1/8/1973, n. 415755, n. 7) |


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

| | |
|---|---|
| • Copie di fatture per uso interno amministrativo | Ris. Agenzia delle Entrate dell'1/8/1973, n. 415755, n. 7 |
| • Operazioni in inversione contabile (reverse charge, ove l'IVA è assolta dal cessionario) | Art. 17 comma 6, lettere a), a-bis) e a-ter), nonché art. 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Operazioni effettuate in scissione di pagamenti (split payment, ove l'IVA è versata dalla Pubblica Amministrazione) | Art. 17-ter, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Note di credito e note di debito (se le fatture originarie erano esonerate dal bollo, ovvero erano soggette ad IVA) | Art. 26, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • Provvigioni fatturate agli agenti di assicurazione | Sebbene siano esenti dall'IVA, ai sensi dell'art. 10, , comma 1, numeri 2) e 9), del D.P.R. n. 633/1972, sono anche esenti dal bollo, in considerazione della compenetrazione dell'imposta di bollo nell'imposta sulle assicurazioni (Art. 16, della L. 29/10/1961 n. 1216) |
| • Regime del margine per la vendita dei beni usati | Art. da 36 a 40, della L. 23/02/1995, n. 41 |
| • Regime del margine per la vendita all'asta | Si veda sopra |


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

| | |
|---|---|
| • Regime dell'Agenzia di viaggio | Art. 74-ter, del D.P.R. n. 633/1972 |
| • - Operazioni fatturate nell'ambito del Gruppo IVA | Artt. da 70-*bis* a 70-*duodecies*, del D.P.R. n. 633/1972.<br><br>Art. 6-bis, della Tabella, Allegato B, del D.P.R. 26/10/1972, n. 642 |
| • Operazioni di vendita:<br><br>a. sali e tabacchi;<br><br>b. fiammiferi;<br><br>c. giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi;<br><br>d. effettuate dai gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico, nonché per la vendita di qualsiasi mezzo tecnico, ivi compresa la fornitura di codici di accesso, per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica;<br><br>e. di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone o di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari, ceduti dall'esercente l'attività di trasporto ovvero l'attività di gestione dell'autoparcheggio. | Art. 74, del D.P.R. n. 633/1972 |


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A cura di Salvatore Dammacco

Martedì 18 febbraio 202018


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D