

## Imposta di bollo sulle fatture: come comportarsi

di [Giuseppe Dulcamare](#), [Vito Dulcamare](#)

Publicato il 6 Settembre 2022

L'Agenzia Entrate ha precisato che l'**addebito dell'imposta di bollo** applicata sulle **fatture emesse dai soggetti in regime forfettario** concorre a formare i **ricavi o i compensi** di chi emette la fattura in quanto il soggetto obbligato all'apposizione del bollo non è il cliente ma colui che emette la fattura.

La **risposta, applicabile non solo ai soggetti in regime di forfait**, fornisce lo spunto per verificare se i comportamenti ordinariamente tenuti dalle imprese, dai professionisti e dai loro clienti possono ritenersi corretti, tenuto conto che, nella maggior parte dei casi, come soggetto obbligato al pagamento del bollo viene individuato il cliente, al quale invece è invece imputabile solo la responsabilità solidale nell'applicazione del bollo.

### La questione sottoposta all'Agenzia delle Entrate: trattamento fiscale dell'imposta di bollo su fattura di contribuente forfettario

Un **professionista in regime forfettario** presenta **istanza di interpello all'Agenzia delle entrate** per conoscere il **trattamento dell'imposta bollo applicato sulla fattura addebitata al cliente**, proponendo la soluzione secondo cui tale imposta non debba **concorrere all'ammontare dei compensi**, analogamente a quanto si verifica in ambito IVA dove l'imposta viene considerata esclusa dalla base imponibile ai sensi dell'[art. 15 del relativo decreto](#).

La risposta dell'Agenzia delle entrate non concorda affatto con la soluzione proposta dall'istante e, dopo un'analisi del DPR n. 642/1972, contenente la regolamentazione dell'imposta di bollo, giunge alle seguenti rilevanti conclusioni:

- l'art. 22 del citato DPR n. 642/1972 si limita a prevedere la solidarietà passiva fra i soggetti interessati al pagamento dell'imposta di bollo (nel caso in esame: colui che emette la fattura e il destinatario);



- le fatture sono soggette all'imposta di bollo sin dall'origine, ossia al momento della loro formazione;
- infatti, l'art. 1 del DPR n. 642/1972 dispone che sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa, il cui art. 13, comma 1, indica, tra i documenti assoggettati alla predetta imposta fin dall'ordine, anche le fatture, quando la somma indicata è superiore a euro 77,47 e non è soggetta ad IVA;
- l'obbligo di corrispondere la predetta imposta di bollo è quindi posto, in via principale, a carico del soggetto che emette la fattura, il quale potrebbe chiederne il rimborso al cliente, non sussistendo tuttavia un obbligo in tal senso;
- in questa ipotesi, però, il riaddebito al cliente dell'imposta di bollo, essendo l'emittente un professionista, fa parte integrante del suo compenso essendo a questo assimilato (o al ricavo, in caso di impresa).

## L' interpretazione fornita dall'Agenzia Entrate

L'interpretazione fornita dall'Agenzia non è del tutto nuova; in precedenza, infatti, con la [risposta ad interpello n. 67 del 20 febbraio 2020](#), l'Agenzia aveva precisato che l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o sulle ricevute è a carico del soggetto che consegna o spedisce il documento, in quanto per tali tipologie di atti l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine, ossia al momento della sua formazione da parte dell'emittente.

Inoltre, in tema di contributo a fondo perduto, con circolare n. 5/E del 14 maggio 2021, l'Agenzia aveva chiarito che, ai fini della determinazione dei ricavi e dei compensi da assumere a base della determinazione della riduzione del fatturato, non vanno considerate...

*...“le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto del cliente, purché regolarmente documentate, non risultano incluse tra i compensi di lavoro autonomo, si ritiene che le stesse non risultino incluse nel calcolo del fatturato necessario per determinare lo scostamento medio di cui al comma 4 dell'articolo 1 del*

*decreto sostegni e neppure ai fini della determinazione dell'ammontare dei compensi di cui al comma 3.*

*Diversamente, sono considerate rilevanti ai fini del calcolo dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, i rimborsi spese (viaggio, vitto alloggio, ecc.) addebitati in fattura al committente (cfr. circolare n. 58/E del 18 giugno 2001).*

*Risultano assimilate a tali ipotesi anche le spese addebitate al cliente da parte dei professionisti per l'imposta di bollo di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 642 del 1972."*

In definitiva, l'Agenzia sembra considerare spese anticipate, e quindi escluse dalla base imponibile IVA e dall'ammontare dei ricavi e compensi, solo quelle per le quali una norma ne dispone, mediante rivalsa, l'obbligatorietà a carico del cliente, mentre **l'imposta di bollo dovuta per l'emissione della fattura, essendo a carico dell'emittente, costituisce ricavo o proventi in caso di riaddebito al cliente.**

Conseguentemente, il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta di bollo è colui che emette la fattura, mentre il cliente ne risponde, in via solidale, solo in caso di mancato adempimento da parte dell'emittente.

## **Applicazione ed esclusione dall'imposta di bollo per le fatture**

L'imposta di bollo è disciplinata dal DPR n. 642/1972; le norme che interessano l'applicazione del bollo sulle fatture e i casi di esclusione sono le seguenti:

- l'art. 1 prevede che ne *"Sono soggetti (...) gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa"*;
- l'art. 13 dell'Allegato A, Tariffa, Parte I, che prevede l'assolvimento dell'imposta di bollo in misura fissa di 2,00 euro, per le *"fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti (...), ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria"* quando la somma indicata supera 77,47 euro;

- infine l'art. 6 dell'Allegato B prevede che sono esenti dall'imposta di bollo *"le fatture ed altri documenti (...) della tariffa riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"*.

Per quanto riguarda le fatture che recano importi soggetti all'IVA e importi non soggetti (ad esempio: spese anticipate ex art. 15), l'imposta di bollo si applica solo se le spese non soggette all'IVA superano l'importo di euro 77,47 (per tutte, cfr. risposta ad interpello n. 7 del 10 gennaio 2022).

Al riguardo, va ricordato lo **studio n. 184/2019/T del Consiglio nazionale del Notariato**, secondo cui, ai fini IVA:

*"le spese escluse dal computo della base imponibile, oltre ad avere natura diversa rispetto alle operazioni non soggette o fuori campo sono funzionali alle operazioni imponibili e tale rapporto ne determina l'esclusione dall'imposta di bollo."*

Tuttavia, con la risposta ad interpello n. 491 del 20 luglio 2021 l'Agenzia delle entrate, nel confermare – in linea di massima – l'applicazione dell'imposta di bollo nei casi in cui la fattura contiene anche somme percepite a titolo di spese da sostenere in nome e per conto del cliente, ha comunque escluso l'applicazione dell'imposta di bollo *"Nella particolare ipotesi in cui, per disposizione di legge, le somme anticipate in nome e per conto del cliente ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 riguardino tributi dovuti dal medesimo cliente (es. imposte, tasse, concessioni governative, contributi, diritti camerali, diritti di segreteria, diritti di conservatoria, diritti di cancelleria, marche da bollo, contributo unificato)"*, solo in tal caso, infatti:

*"potrà trovare applicazione l'articolo 5 della tabella B allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 che esenta dall'imposta di bollo, per quanto di interesse, gli atti relativi alla riscossione e dal rimborso dei tributi, dei contributi e delle entrate extra tributarie dello Stato"*.

## L'esame dei comportamenti adottati

La risposta dell'Agenzia delle entrate, in realtà del tutto corretta sotto il profilo interpretativo, sembra aver prodotto non poco stupore in molti operatori economici (non solo soggetti forfettari) i quali, da sempre, hanno considerato a carico del cliente l'imposta di bollo applicato sulla fattura, escludendola quindi dai corrispettivi IVA, dai ricavi e dai compensi, ma trattandola come una spesa anticipata per conto del cliente.

Secondo tale interpretazione, l'esclusione dell'imposta di bollo dai ricavi e compensi deriverebbe dal fatto che, secondo il TUIR, per:

- ricavo si intende il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi;
  - compenso si intende il corrispettivo di una prestazione professionale,
- e il rimborso dell'imposta di bollo non rientrerebbe in alcuna di tali categorie reddituali.

In realtà, come si è visto in precedenza, tale comportamento non risulta essere quello corretto, il che induce a verificare quali siano i comportamenti tenuti dal singolo operatore e quali, invece, debbano essere i comportamenti corretti.

## Fatturazione

In caso di **fatturazione con esclusione dell'imposta di bollo dal corrispettivo**, ipotizzando l'errata applicazione della disciplina, potrebbero verificarsi le seguenti situazioni:

- **nelle fatture elettroniche**: l'imposta di bollo può essere stata indicata con il codice N1 che individua le operazioni escluse dalla base imponibile IVA ex art. 15 DPR n. 633/1972;
- **nelle fatture cartacee** (ad esempio: quelle sanitaria per le quali vige il divieto di fatturazione elettronica): l'imposta di bollo, materialmente applicata, viene ugualmente indicata come importo escluso ex art. 15 del DPR n. 633/1972.

In realtà, secondo i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, l'imposta di bollo sulla fattura costituisce una voce *"assimilata"* a quella dei compensi (o dei ricavi) e deve quindi ritenersi errata la fattura come sopra emessa in quanto l'imposta di bollo non costituisce affatto spesa anticipata per conto del cliente, ma deve diventare componente dei compensi (o dei ricavi), costituendo un semplice riaddebito di una spesa fiscalmente a carico dell'emittente.

Che il comportamento tenuto sia errato, lo si ricava anche dal fatto che l'art. 15, comma 1, n. 3, del DPR n. 633/1972 esclude dalla base imponibile IVA le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate; per trovare applicazione tale disposizione è però richiesto che i documenti di spesa siano intestati, oltre che al soggetto che anticipa le spese, anche al soggetto in nome e per conto del quale le stesse sono state sostenute, la

qual cosa solitamente non si verifica per l'imposta di bollo che, ove materialmente applicata alla fattura, viene acquistata dal cedente (solitamente senza alcuna documentazione o con documento intestato al cedente stesso) mentre, nel caso delle fatture elettroniche, viene pagata dal cedente con il modello F24.

Pertanto, essendo pacifico che l'imposta di bollo sulla fattura costituisca una voce "assimilata" a quella dei compensi (o dei ricavi) e deve quindi ritenersi errata la fattura come sopra emessa in quanto l'imposta di bollo non costituisce affatto spesa anticipata per conto del cliente, ma deve diventare componente dei compensi (o dei ricavi), costituendo un semplice riaddebito di una spesa fiscalmente a carico dell'emittente.

Sulla base di tali principi, le fatture dovrebbero essere così emesse:

- **fatture elettroniche:**

l'imposta di bollo, ove si provveda al riaddebito, deve concorrere alla formazione del corrispettivo e, quindi, seguirne il relativo trattamento; in alternativa, fermo restando l'applicazione del bollo sul documento, l'emittente potrebbe anche rinunciare ad effettuare l'addebito non sussistendo alcun obbligo di procedere alla rivalsa; al riguardo, si rileva che l'Agenzia delle entrate ha predisposto una apposita guida, ultima versione di aprile 2021 disponibile sul sito dell'Agenzia, denominata "*L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche*";

- **fatture cartacee (ad esempio: quelle sanitaria per le quali vige il divieto di fatturazione elettronica):**

l'imposta di bollo, materialmente applicata, deve essere ricompresa del corrispettivo e assoggettata allo stesso trattamento di questo; in alternativa, fermo restando l'applicazione del bollo sul documento, l'emittente potrebbe anche decidere di non effettuare alcun riaddebito non sussistendo alcun obbligo in tal senso.

Le considerazioni fin qui fatte per l'emissione della fattura non valgono solo per il soggetto in regime di forfait, al quale era destinata la risposta all'interpello n. 422/2022, ma si estendono a tutti i soggetti passivi che emettono fatture, costituendo la normativa sull'imposta di bollo una normativa a carattere generale e non sussistendo, sotto tale profilo, alcuna differenziazione tra le diverse tipologie di soggetti passivi.

## **Trattamento IVA del riaddebito**

Pare di tutta evidenza che ove l'imposta di bollo debba essere ricompresa nel corrispettivo, il cedente/prestatore si trova a dover agire in nome proprio e, conseguentemente, il riaddebito viene a configurare una integrazione del corrispettivo pattuito, da assoggettare allo stesso trattamento IVA del corrispettivo principale.

Ove, invece, l'emittente non abbia provveduto o non intenda provvedere all'addebito, l'indicazione del bollo sulla fattura, secondo quanto previsto nella citata guida, avverrà solo per attestare il corretto assolvimento dell'obbligo e consentire, nei casi di fattura elettronica, il calcolo dell'imposta di bollo trimestralmente dovuta dall'emittente.

### **Documentazione e registrazione spesa per bolli**

La spesa sostenuta dall'emittente per i bolli da applicare, materialmente sulla fattura cartacea o figuratamente sulla fattura elettronica, rappresenta un ordinario costo dell'attività e, come tutti gli altri costi deve essere documentato, numerato e anche registrato, ove sussista – in capo all'emittente - l'obbligo della registrazione degli acquisti.

Per quanto riguarda la **documentazione**:

- nel caso di **contrassegno cartaceo**, il documento di spesa sarà rappresentata dalla ricevuta rilasciata, a nome dell'emittente, dal soggetto autorizzato alla vendita dei valori bollati;
- nel caso di **bollo elettronico**, il documento di spesa sarà rappresentato dalla copia del modello F24 con il quale si è provveduto al versamento periodico dei bolli applicati sulle fatture elettroniche.

Si ricorda che i soggetti in regime di forfait o di vantaggio (minimi), pur essendo esonerati dagli adempimenti di tipo contabile, hanno comunque l'obbligo di numerare e conservare i documenti di spesa.

### **Limiti di ricavi e compensi e determinazione del reddito**

Considerato che l'**imposta di bollo sulla fattura costituisce una voce "assimilata" a quella dei compensi (o dei ricavi)**, pare di tutta evidenza che **il bollo riaddebitato al cliente assume rilevanza in tutte le situazioni in cui bisogna fare riferimento ai ricavi o ai compensi**; così, ad esempio, si deve tener conto dell'imposta di bollo addebitata nella determinazione di:

- limiti di ricavi o compensi per l'ammissione al regime di forfait o al regime di vantaggio (minimi);
- fatturato ai fini dell'accesso alle agevolazioni covid;
- reddito d'impresa o di lavoro autonomo indipendentemente dal regime contabile utilizzato.

Fonte: [Agenzia Entrate, Risposta a interpello n. 428 del 12 agosto 2022](#).

NdR: Potrebbe interessarti anche...[Contribuenti forfettari: il riaddebito dell'imposta di bollo è un ricavo o un compenso](#) e un "vecchio" intervento di Filippo Mangiapane che aveva in qualche modo già previsto questa interpretazione dell'Agenzia: [Il trattamento IVA delle spese riaddebitate ex articolo 15](#)

A cura di Vito Dulcamare e Giuseppe Dulcamare

Martedì 6 settembre 2022

## **Fattura Elettronica, Reverse Charge, Esterometro e operazioni transfrontaliere**

**Analisi pratica con esemplificazioni degli adempimenti operativi dal 1° luglio 2022**

*in collaborazione con*

TeamSystem

**Corso Online in Diretta Gratuito**

**Quando:** Giovedì **22/09/2022**, ore 15.00-18.00

**Accreditamento:** 3 CFU di accreditamento per Commercialisti (3 CFP).

**L'acquisto include:** accesso al corso in diretta, accesso alla registrazione per 365 giorni.

**Chiusura iscrizioni:** ore 13:00 del 22/09/2022.



**[SCOPRI DI PIU' >](#)**