

CIRCOLARE N. 31
31 DICEMBRE 2014

Fatture e imposta di bollo

© Copyright 2014 Acerbi & Associati®

L'applicazione dell'**imposta di bollo** assume particolare rilevanza nei documenti contabili, in particolare, ai fini che qui interessano, fatture e documenti/note di addebito e rimborso di spese.

Risulta pertanto molto importante procedere all'esame della normativa e della prassi ministeriale al fine di evidenziare chiaramente la documentazione contabile che rientra nell'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo.

La normativa che regola la materia, limitatamente agli scopi informativi della presente circolare, è contenuta nei seguenti articoli del **D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642**:

▪ **documenti soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine**

L'art. 13 della Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972, prevede che siano assoggettate al tributo nella misura di **€ 2,00**:

- le fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi;
- le ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria;
- gli estratti conto commerciali.

Successivamente, l'art. 13 citato prevede che l'imposta **non è dovuta**:

- 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.

Inoltre, sono esenti dall'imposta le ricevute relative al pagamento di spese di condominio negli edifici.

L'art. 14 della Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972 prevede inoltre l'assoggettamento al bollo di:

- ricevute;
 - lettere e ricevute di accredito;
 - altri documenti commerciali,
- anche se consegnati per l'incasso.

▪ **documenti soggetti all'imposta di bollo solo in caso d'uso**

Si premette che si verifica il "caso d'uso" quando l'atto/documento si deposita, per essere acquisito, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le Amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga per l'adempimento di un'obbligazione delle Amministrazioni stesse, oppure quando è obbligatorio per legge o regolamento.

art. 23 della Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972:

- ricevute per versamento o svincolo di somme o valori depositati in garanzia
- ricevute per versamento o svincolo di somme o valori in custodia presso pubbliche amministrazioni statali o locali, compresi i depositi doganali e giudiziari.

art. 25 della Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972:

- documenti concernenti qualsiasi movimento o ricevimento di: denaro, titoli o valori di qualunque entità o importo, scambiati tra la sede centrale o casa madre, a proprie filiali, dipendenze, succursali, depositi e stabilimenti;
- documenti scambiati fra un ente o impresa ed i propri ausiliari, intermediari o spedizionieri.

Art. 27 della Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972:

- atti e documenti che accompagnano le merci durante il loro trasporto od attestano caratteristiche, pesi, misure ed altre qualità.

▪ **documenti esenti dall'imposta di bollo**

art. 6 della Tariffa allegato B al D.P.R. n. 642/1972:

- fatture ed altri documenti riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto.

Per i suddetti documenti sui quali non risulta evidenziata l'imposta sul valore aggiunto l'esenzione è applicabile a condizione che gli stessi contengano l'indicazione che trattasi di documenti emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto.

Per quanto concerne le fatture contenenti corrispettivi solo in parte assoggettati ad Iva, è dovuta l'imposta di bollo per quei corrispettivi non assoggettati ad Iva se di importo superiore a 77,47 euro.

art. 15 della Tariffa allegato B al D.P.R. n. 642/1972:

- bollette ed altri documenti doganali di ogni specie, certificati di origine;
- 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;
- ricevute delle somme affidate da enti e imprese ai propri dipendenti e ausiliari o intermediari del commercio, nonché agli spedizionieri, per spese da sostenere nell'interesse dell'ente o dell'impresa.

Alla luce della normativa rilevante sopra richiamata, di seguito vengono commentate ed esplicitate le situazioni operative maggiormente rilevanti, con riferimento anche alla copiosa prassi ministeriale intervenuta.

1. Alternatività tra Iva e imposta di bollo

L'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di bollo sono tra loro **alternative**, come precisato dall'art. 6 della Tabella (allegato B) al D.P.R. n. 642/1972; quando le fatture, le ricevute, le quietanze, le note, i conti, le lettere e i documenti di addebitamento o di accreditalmento riguardano pagamenti di corrispettivi assoggettati ad Iva, gli stessi sono esenti dall'imposta di bollo.



2. Quando non si applica il bollo

L'esenzione dall'imposta di bollo non concerne solamente le fatture, ma anche le ricevute, le quietanze, le note, i conti, gli estratti conto, nonché le lettere di addebitamento e di accreditalmento e gli atti similari quali i solleciti di pagamento, 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.

In particolare, l'esenzione dell'imposta di bollo opera:

- quando l'Iva è esposta sul documento;
- quando viene riportata una dicitura che affermi che il documento è emesso con riferimento al pagamento di corrispettivi assoggettati ad Iva (ad es.: "*documento emesso in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad Iva*");
- per le fatture relative a esportazioni di merci (sia dirette, indirette che triangolari, ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. a e b del D.P.R. n. 633/1972);
- per le fatture relative a cessioni intracomunitarie di beni (art. 41 D.L. n. 331/1993);
- per le fatture con Iva assolta all'origine, come nel caso della cessione di prodotti editoriali (art. 74 D.P.R. n. 633/1972);
- per le fatture emesse relative ad operazioni soggette a *reverse charge* interno (ad es. cessioni di rottami, prestazioni nel settore edile – cfr. C.M. n. 37/E/2006).

3. Quando si applica il bollo

Viceversa, sono soggette a bollo tutte le fatture (o documenti) emessi sia in forma cartacea sia in forma elettronica che abbiano un importo complessivo superiore a € 77,47 non gravato da Iva, tra le quali possiamo ricordare:

- le fatture fuori campo Iva, per mancanza del requisito oggettivo o soggettivo (artt. 2, 3, 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972);
- le fatture fuori campo Iva, per mancanza del requisito territoriale (artt. 7 e seguenti, D.P.R. n. 633/1972);
- le fatture non imponibili, per cessioni ad esportatori abituali, cioè relativamente ad operatori che emettono la c.d. "dichiarazione d'intento" (art. 8 comma 1 lett. c) D.P.R. n. 633/1972);

- le fatture non imponibili, in quanto operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, quali cessioni di navi, aeromobili, apparati motori o componenti destinati a navi e aeromobili e prestazioni di servizi destinati a questi ultimi (art. 8-*bis* D.P.R. n. 633/1972);
- le fatture non imponibili, per servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9 D.P.R. n. 633/1972). A tal riguardo, fanno eccezione e quindi sono esenti da bollo, le fatture relative a servizi internazionali che siano diretti esclusivamente a realizzare l'esportazione di merci (tra le altre si veda R.M. n. 290586/1978);
- esenti (art. 10 D.P.R. n. 633/1972);
- escluse (art. 15 D.P.R. n. 633/1972);
- le fatture emesse dai contribuenti in regime di vantaggio (c.d. minimi), come chiarito dalla C.M. n. 7/E/2008.

4. Le fatture emesse in relazione ad esportazioni (e cessioni intracomunitarie) di merci

L'art. 15 della tabella B allegata al D.P.R. n. 642/1972 prevede che sono esenti da bollo le "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".

Per chiarire l'ambito applicativo di tale previsione, con riferimento alle fatture per operazioni non imponibili Iva, può essere utile il seguente prospetto riepilogativo:

	tipo di non imponibilità Iva	norma di riferimento	imposta di bollo
1.	Esportazioni di beni: <ul style="list-style-type: none"> - dirette - indirette - triangolari. 	art. 8 c. 1 lett. a) D.P.R. n. 633/1972 art. 8 c. 1 lett. b) D.P.R. n. 633/1972 art. 8 c. 1 lett. a) D.P.R. n. 633/1972	esenti esenti ¹ esenti
2.	Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione: <ul style="list-style-type: none"> - cessioni di navi, aeromobili, satelliti, relativi apparati motori e parti di ricambio, dotazioni di bordo e la somministrazione di alimenti e bevande a bordo - prestazioni di servizi, compresi: l'uso di bacini di carenaggio, o la locazione ed il noleggio, da espletarsi a navi, aeromobili, satelliti. 	art. 8 bis D.P.R. n. 633/1972	Soggette (sono esenti, vedi nota ²)
3.	Servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali: <ul style="list-style-type: none"> a) trasporti internazionali di beni: <ul style="list-style-type: none"> - per beni in esportazione 	art. 9 D.P.R. n. 633/1972	esenti ³

¹ R.M. n. 415755 del 01.08.1973

² "le fatture e i simili documenti emessi nei confronti degli armatori per l'imbarco sulle loro navi di provviste e dotazioni di bordo in quanto sono da ritenersi atti inerenti ad operazioni tendenti alla realizzazione dell'esportazione di merci" – cfr R.M. n. 415755 del 01.08.1973 e R.M. n. 311654 del 04.10.1984, nonché Circolare Direzione Dogane n. 233-316/30819/8 dell' 11.04.1973, che ha stabilito che sono da considerarsi in esportazione anche le fatture senza bolletta doganale per modesti quantitativi di provviste di bordo e piccoli oggetti in dotazione a bordo di navi commerciali.

tipo di non imponibilità Iva	norma di riferimento	imposta di bollo
<ul style="list-style-type: none"> - per beni in importazione - per beni in transito doganale b) trasporti internazionali di persone c) altre prestazioni di servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali: <ul style="list-style-type: none"> - in relazioni ad esportazioni di beni - per altre situazioni o motivi. 		soggetti ⁴ soggetti ⁴ soggetti ⁴ esenti soggette ⁵
4.	Cessioni di merci in posizione doganale di merce estera (beni esistenti all'estero, viaggianti, merci giunte dall'estero in attesa di ricevere una destinazione doganale, merci in regime di deposito doganale, merci spedite in cauzione ad altre dogane, merci in transito, ecc.).	soggette ⁶
5.	Operazioni non imponibili intracomunitarie: <ul style="list-style-type: none"> - cessioni di beni 	artt. 41, 40 comma 2, 58 del D.L. n. 331/1993 escluse ⁷
6.	Cessioni a viaggiatori stranieri	art. 38-quater D.P.R. n. 633/1972 esenti
7.	Cessioni a Repubblica di San Marino, Città del Vaticano od organismi aventi trattati ed accordi internazionali.	artt. 71 e 72 D.P.R. n. 633/1972 esenti
8.	Cessioni e prestazioni a soggetti esportatori abituali o prestatori internazionali abituali a seguito di dichiarazione di intento.	art. 8 lett. c) D.P.R. n. 633/1972 soggette ⁸

5. Le autofatture e l'imposta di bollo

Le autofatture sono documenti emessi in unico esemplare al fine di adempiere ad un obbligo previsto dalla normativa Iva.

In linea generale, si possono distinguere:

a) Autofatture con esposizione dell'Iva, tra cui:

³ Premesso che il trasporto di merci oltre la linea doganale si pone come mezzo necessario al fine delle procedure di esportazione, gli addebiti delle spese di trasporto relative a merci da esportare (o già esportate) rientrano nell'esenzione di cui all'art. 15 tabella A allegata al D.P.R. n. 642/1972 (cfr. R.M. n. 400648 del 29.07.1975, R.M. n. 290586 del 06.06.1978, R.M. n. 411861 del 10.08.1978, R.M. n. 311971 del 10.02.1983).

⁴ R.M. n. 290586 del 06.06.1978.

⁵ R.M. n. 426767 del 27.07.1985.

⁶ R.M. n. 33650 del 19.12.1972.

⁷ Art. 66 comma 5 D.L. n. 331/1993.

⁸ Si tratta di una operazione effettuata all'interno del territorio dello Stato tra due operatori economici italiani, pertanto soggetta ad imposta di bollo. L'esenzione è applicabile nel solo caso in cui i beni siano destinati a successiva esportazione a cura dell'acquirente e previa espressa menzione in fattura (cfr. R.M. n. 415755 del 01.08.1973)

- autofatture per regolarizzazione degli acquisti posti in essere in eccedenza del plafond disponibile;
 - autofatture per acquisti intracomunitari o servizi intracomunitari ricevuti (cfr. C.M. n. 35/E/2012), per cui non è stata ricevuta nei termini la fattura (art. 46 comma 5 D.L. n. 331/1993);
 - autofatture per prestazioni di servizi ricevuti da soggetti extra-Ue rilevanti ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972;
 - autofatture per acquisti di beni da soggetti non residenti, nel territorio dello stato, ai sensi dell'art. 17 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972;
- b) autofatture senza esposizione di Iva in quanto relative ad operazioni non imponibili, esenti o fuori campo Iva.

Per quanto concerne le autofatture (punto a) emesse ai fini della regolarizzazione o per la rilevanza di operazioni soggette ad Iva, essendo esposta l'imposta, non deve essere assolta l'imposta di bollo.

Invece, per le autofatture (punto b) emesse senza addebito di Iva (ad es. non imponibili, esenti, escluse, fuori campo, ecc.), che non sono state emesse in relazione ad esportazioni di merci (ad es. autofatture per tratta italiana di un trasporto internazionale di beni in importazione, con vettore estero), di importo superiore a 77,47 euro, va applicata la marca da bollo da 2 euro.

Le operazioni di acquisto di beni e servizi da soggetto UE soggette a reverse charge tramite "integrazione" della fattura del cedente/prestatore comunitario sono esenti da bollo in considerazione del fatto che si tratta di operazioni assoggettate ad Iva.

6. Note di accredito e/o di addebito

Le note in argomento costituiscono dei documenti derivati emessi per regolarizzare determinate operazioni già regolarmente fatturate.

Al fine di porre un collegamento con il documento originario è indispensabile che portino la menzione dello stesso nella descrizione.

Le note di accredito, che vengono scambiate tra le parti in conseguenza del venir meno (in tutto o in parte) dell'operazione originaria, beneficiano dell'esenzione dal bollo se i documenti originari, cui si riferiscono, sono stati assoggettati ad Iva (cfr. R.M. n. 415755 del 01.08.1973, R.M. n. 402106 del 04.07.1978, C.M. n. 1/301333 del 02.01.1984).

In modo sintetico:

note di variazione	imposta di bollo	note
a) con riferimento a fatture con addebito di Iva	escluse	indicazione che la fattura a cui si riferiscono è stata soggetta ad Iva
b) con riferimento a fatture senza addebito di Iva:		
- di importo non superiore a 77,47 euro	escluse	--
- di importo superiore a 77,47 euro	soggette	bollo da 2 euro

Le note di addebito costituiscono delle fatture integrative e quindi debbono osservare la normativa dell'imposta di bollo esposta nei paragrafi che precedono con riferimento alle fatture emesse.

7. Note per recupero/rimborso di costi sostenuti in nome e per conto del committente

Per quanto riguarda le note per recupero/rimborso di costi sostenuti in nome e per conto del committente (ad es. nota spese), si deve osservare quanto riepilogato nella tabella che segue:

tipo di documento		imposta di bollo
1.	note di rimborso spese di trasferta, rappresentanza, ecc., presentate al datore di lavoro dai propri dipendenti (cfr. R.M. n. 432130 del 07.12.1974)	esenti da bollo, ai sensi dell'art. 26, Tabella allegato B al D.P.R. n. 642/1972, qualunque sia l'ammontare
2.	note di rimborso scambiate da impresa con propri ausiliari, intermediari, spedizionieri	soggette ad imposta di bollo solo in caso d'uso, ai sensi dell'art. 25, Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972
3.	note di rimborso spese di trasferta, rappresentanza, ecc., presentate da amministratori, prestatori di attività lavorative a progetto, parasubordinati in genere, lavoratori autonomi, di importo (cfr. C.M. n. 6/E del 26.01.2001): - non superiore a 77,47 euro - superiore a 77,47 euro	(art. 13, Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972) esente da bollo soggetto ad imposta di bollo

8. Fatture pro-forma, note e distinte valorizzate

Una particolare esenzione dall'imposta di bollo è contenuta nell'art. 15 Tabella allegato B al D.P.R. n. 642/1972 e riguarda:

- le fatture pro-forma
- le copie di fatture commerciali,

che debbono essere allegate per ottenere il benestare all'esportazione o all'importazione di merci.

Al fine di distinguere tali documenti è consigliabile apporre in forma visibile la dicitura: "*documento emesso (o valido) ai soli fini doganali*", senza fare alcuna menzione della normativa Iva.

Allo stesso modo è esente da bollo la *nota o distinta valorizzata* emessa per procedere alle operazioni doganali relativamente a quei beni che entrano od escono temporaneamente dal territorio Ue (ad es. per operazioni di perfezionamento, ammissione temporanea, ecc.).

9. Fatture con corrispettivi solo in parte assoggettati ad Iva

Se nella fattura sono esposti importi in parte assoggettati ad imposta sul valore aggiunto e in parte non assoggettati, ai fini dell'imposta di bollo si deve considerare l'importo non assoggettato ad Iva. Se quest'ultimo è superiore a € 77,47 bisognerà assolvere l'imposta (R.M. n. 98 del 03.07.2001).

L'esempio più comune di tali documenti è rappresentato dall'addebito di un corrispettivo per una cessione o prestazione, con contestuale recupero di spese sostenute in nome e per conto del soggetto destinatario del documento (ad es. recupero anticipazioni di tasse e diritti sostenute in nome e per conto, cauzioni per imballi a rendere, penalità, ecc.).

10. Copie e duplicati di fatture

Talvolta può capitare che per diversi motivi (mancato recapito, perdita, o altro) sia necessario inviare nuovamente un documento precedentemente emesso.

A tale riguardo, si debbono fare due importanti distinzioni:

- a) il duplicato o la copia viene emesso per utilizzo esclusivo ai fini contabili ed amministrativi interni dalle imprese emittenti la fattura (ad es. per le loro dipendenze, filiali, succursali, ecc.), per ragioni inerenti la struttura aziendale, per i diversi rami dell'azienda (ad es. contabilità, uffici commerciali, statistica, controlli, ecc.);
- b) il duplicato o la copia viene emesso per un utilizzo esterno all'azienda emittente il documento per fini diversi da quelli doganali.

Nella prima ipotesi l'imposta di bollo è dovuta solo in caso d'uso (art. 13 Tariffa A allegata al D.P.R. n. 642/1972; tuttavia su tali documenti va apposta la dicitura "copia (o duplicato) redatto per proprio uso amministrativo o contabile interno" (cfr. R.M. n. 415051 del 01.02.1973 e R.M. n. 415195 del 24.04.1973).

Diversamente, nella seconda ipotesi la "copia conforme" segue il medesimo trattamento del documento originale: se la fattura era assoggettata a bollo, lo sarà anche la copia, se la fattura non lo era, non lo sarà neppure la copia (cfr. R.M. n. 415755 del 01.08.1973).

11. Assolvimento imposta di bollo

L'imposta di bollo è un tributo cartolare (nel senso che colpisce l'esistenza del supporto cartaceo sul quale è contenuto l'atto/documento) ed è a carico del soggetto che richiede e conserva il documento commerciale (art. 1199 codice civile).

Da ciò deriva che il soggetto emittente ha il diritto di addebitare il relativo ammontare sul documento emesso.

L'imposta deve essere assolta su ogni esemplare di documento contabile emesso per il quale sussiste l'obbligo di imposta di bollo.

Nel caso di documenti emessi in duplice esemplare l'imposta va assolta sull'esemplare del cliente. Tale situazione, ad esempio, si applica alle fatture emesse in duplice esemplare come previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 642/1972, sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative l'emittente ed il ricevente la fattura/documento soggetto ad imposta di bollo.

Tali previsioni sono state puntualmente commentate dall'Agenzia entrate con R.M. 18 novembre 2008 n. 44:

"(...)

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 spedisce.

Solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta sono tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del D.P.R. n. 642 del 1972 ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti, nonché tutti coloro che fanno uso di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall'origine bensì solo in caso d'uso.

In particolare, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 642 del 1972, la parte cui viene consegnato un atto non in regola con le disposizioni sul bollo, alla formazione del quale non abbia partecipato, entro quindici giorni dalla data del 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.

Ove, invece, nessuna delle parti abbia provveduto al pagamento dell'imposta di bollo, né in sede di formazione, né in un momento successivo tramite regolarizzazione, entrambi i soggetti restano responsabili sia ai fini del pagamento del tributo che ai fini dell'irrogazione della relativa sanzione."

Per le fatture/documenti soggetti, l'imposta di bollo viene assolta (cfr. artt. 3 e 15 de D.P.R. n. 642/1972) mediante applicazione di contrassegno sul documento emesso oppure in maniera virtuale:

- **Imposta di bollo assolta tramite contrassegno autoadesivo**

Il contrassegno autoadesivo (cd. "marca da bollo") da applicare sulla fattura/documento soggetto ad imposta di bollo, viene rilasciato da intermediari abilitati (ad es. tabaccai).

La data indicata sulla marca da bollo (più correttamente, contrassegno autoadesivo) deve essere anteriore a quella di emissione della fattura/documento.

Le modalità d'uso del contrassegno sono le stesse delle marche da bollo (cfr. allegato A del D.M. 05.05.2005): pertanto, come previsto dall'art. 12 del D.P.R. n. 642/1972, il contrassegno deve essere annullato.

L'annullamento deve avvenire mediante perforazione o apposizione della sottoscrizione di una delle parti o della data o di un timbro su ciascun contrassegno. Per l'annullamento deve essere usato inchiostro o matita copiativa.

- **Imposta di bollo assolta in modo virtuale**

L'art. 1 del **D.M. 7 giugno 1973** stabilisce tassativamente quelle che sono le categorie di atti e documenti per i quali può essere consentito il pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale. Tra questi, sono esplicitamente citate le fatture.

Per poter però procedere all'assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale, è necessario ottenere apposita autorizzazione dall'Agenzia delle Entrate.

L'art. 15 del D.P.R. n. 642/1972 prevede l'inoltro dell'istanza all'Intendenza di Finanza ora sostituita dalle Direzioni Regionali delle Entrate. Si ritiene tuttavia (vedi art. 6 comma 3 del D.M. 21 dicembre 1996 n. 700) che l'ufficio cui inoltrare l'istanza sia ora l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente. Ai fini dell'autorizzazione, l'interessato deve presentare apposita domanda contenente l'indicazione del numero presuntivo degli atti e dei documenti che potranno essere emessi durante l'anno. L'Agenzia delle Entrate competente per territorio, provvederà poi a liquidare provvisoriamente l'imposta sulla base dei dati ricevuti, ripartendo l'ammontare in rate di uguale importo scadenti alla fine di ciascun bimestre solare (febbraio, aprile, giugno, agosto, ottobre e dicembre).

Entro il successivo mese di gennaio, il contribuente deve presentare all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente distinti per voce di tariffa e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta. La dichiarazione è redatta, a pena di nullità, su modello conforme a quello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

A tale riguardo, con il **provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 146313 del 14 novembre 2014**, è stata data attuazione a questa previsione, con la predisposizione del modello e delle relative istruzioni per la dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale.

Il modello si compone di un frontespizio e di 4 quadri:

- il frontespizio contiene, oltre all'informativa sul trattamento dei dati personali, i dati generali, tra cui gli estremi dell'autorizzazione al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo, i dati del contribuente e del rappresentante firmatario della dichiarazione, nonché la sezione riservata all'impegno alla presentazione in via telematica da parte dell'intermediario;
- il quadro A è dedicato all'indicazione degli "Atti e documenti soggetti a imposta fissa" per i quali è ammesso il pagamento in modo virtuale;
- il quadro B contempla gli "Atti e documenti soggetti a imposta proporzionale" per i quali è ammesso il pagamento in modo virtuale;
- il quadro C individua i "Versamenti effettuati" relativi alla liquidazione provvisoria per l'anno di riferimento della dichiarazione;

- infine, il quadro D fornisce il "Riepilogo imposta da dichiarazione" che riepiloga quanto dichiarato dal contribuente.

Il nuovo modello deve essere utilizzato, a partire dal 1 gennaio 2015, per la dichiarazione, ai fini dell'imposta di bollo in modo virtuale:

- degli atti e documenti emessi nell'anno precedente;
- in caso di rinuncia, degli atti e documenti emessi tra il primo gennaio dell'anno precedente e la data in cui ha effetto la rinuncia.

Il modello è presentato esclusivamente in modalità telematica (a tal fine il provvedimento dirama anche le specifiche tecniche), mediante i servizi telematici dell'Agenzia:

- direttamente dal dichiarante, ove sia abilitato ai servizi Entratel o Fisconline;
- avvalendosi di intermediari abilitati, come, ad esempio, professionisti e CAF.

Pertanto, entro il 31 gennaio 2015, i soggetti autorizzati al pagamento dell'imposta di bollo virtuale dovranno utilizzare il nuovo modello per comunicare gli atti emessi dal 1 gennaio 2014 al 31 dicembre 2014, presentandolo in via telematica.

Invece, è previsto un periodo transitorio decorrente dal 1 gennaio 2015 al 31 dicembre 2015 durante il quale le dichiarazioni da inviare a seguito di rinuncia all'autorizzazione, anche nei casi in cui quest'ultima avvenga in relazione ad operazioni straordinarie, devono essere presentate in formato cartaceo all'Ufficio territoriale competente.

Se si decide di assolvere l'imposta di bollo in modo virtuale gli atti e i documenti devono recare con apposita dicitura chiaramente leggibile il modo di assolvimento dell'imposta e gli estremi dell'autorizzazione: "*Imposta di bollo assolta in modo virtuale - autorizzazione n. ... del ...*".

Per quanto riguarda **l'imposta di bollo virtuale dovuta sulle fatture elettroniche** nonché, si ritiene (in attesa di eventuali chiarimenti dell'Agenzia entrate), trasmesse in un qualunque formato elettronico (ad es. le fatture inviate in .pdf tramite mail), il **D.M. 17 giugno 2014** ha stabilito le modalità di assolvimento del bollo.

Per assolvere l'imposta di bollo sui documenti informatici, quindi, non è più necessario (come previsto dall'abrogato D.M. 23 gennaio 2004) pagare in anticipo tramite modello F23 quanto si prevede di applicare "virtualmente" nell'anno, comunicare preventivamente l'importo all'Agenzia entrate ed effettuare il conguaglio a gennaio dell'anno successivo con un'ulteriore comunicazione a consuntivo all'Agenzia entrate.

Dal 27 giugno 2014 (data di entrata in vigore del D.M. 17.06.2014) "*l'imposta di bollo sui documenti informatici fiscalmente rilevanti*" (ad es. le fatture inviate via e-mail, elettroniche e non) è corrisposta tramite modello F24 esclusivamente con modalità telematica, e solo a consuntivo, "*entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio*".

"*Le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo devono riportare specifica annotazione di assolvimento dell'imposta ai sensi*" del D.M. 17 giugno 2014.

Si ritiene che anche per le fatture considerate documenti informatici fiscalmente rilevanti, ad esempio, perché solo spedite tramite e-mail, ma non accettate come elettroniche dal destinatario, debba essere indicata in fattura la dicitura "*imposta di bollo assolta come documento informatico ai sensi del DM 17.06.2014*".

Per quanto riguarda la fattura elettronica emessa nei confronti della Pubblica Amministrazione ("FatturaPA"), in attesa che venga aggiornato il relativo tracciato, nel campo "NumeroBollo" sarà necessario inserire la stringa "DM-17-GIU-2014".

Al fine di effettuare il predetto versamento, con la R.M. 2 dicembre 2014 n. 106/E è stato istituito lo specifico codice tributo "2501", denominato "Imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari – articolo 6 del decreto 17 giugno 2014".

Nel modello F24, il codice tributo è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "anno di riferimento", dell'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, nel formato "AAAA".

12. Valori bollati e imposte dirette

I costi sostenuti per l'acquisto di valori bollati sono deducibili dal reddito d'impresa se documentati e se correttamente indicati in conto economico. In tal senso, si dovrà ottenere dal cedente le "marche da bollo" (contrassegni autoadesivi) apposta ricevuta/distinta con l'indicazione dei valori acquistati.

13. Sanzioni

Per l'omesso, insufficiente o irregolare versamento dell'imposta di bollo dovuta, si applica la sanzione del pagamento di un importo da 1 a 5 volte l'imposta evasa (art. 25 D.P.R. n. 642/1972).

Resta possibile accedere al ravvedimento operoso, che consente di applicare:

- una sanzione pari ad 1/10 del minimo (ovvero 10% dell'imposta non pagata) nel caso in cui il pagamento avvenga entro 30 giorni (a tale riduzione si aggiunge quella del ravvedimento c.d. "sprint" se il pagamento avviene entro 14 giorni);
- una sanzione pari ad 1/8 del minimo (ovvero 12,5% dell'imposta non pagata), se la regolarizzazione avviene dopo 30 giorni ed entro un anno, oltre agli interessi per il ritardato pagamento.

A norma dell'art. 37 del D.P.R. n. 642/1972, l'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento delle violazioni alle norme sull'imposta di bollo entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui è stata commessa la violazione.

14. Prospetto riepilogativo

Con riferimento a quanto commentato nei paragrafi che precedono, la tabella che segue riepiloga in modo sintetico le varie casistiche che operativamente si possono presentare:

Fattispecie	Riferimento normativo ovvero chiarimento ministeriale	Applicazione o meno dell'imposta di bollo (nella misura di euro 2,00) per importi superiori a euro 77,47
Operazioni effettuate, escluse da IVA per mancanza del presupposto soggettivo ed oggettivo	Artt. 2, 3, 4 e 5, D.P.R. 633/1972	Soggette ad imposta di bollo.
Operazioni effettuate, escluse da IVA per mancanza del presupposto territoriale	Artt. da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/1972	Soggette ad imposta di bollo. NB: a decorrere dal 1 gennaio 2010, essendo cambiate le regole sulla territorialità IVA, le prestazioni di cui agli artt. 7-ter, quater, quinquies, sexies e septies del DPR 633/72 (prestazioni di servizi a committenti soggetti passivi non residenti; servizi relativi a immobili ubicati all'estero, ecc.) sono soggette ad imposta di bollo.
Operazioni escluse dall'IVA (riaddebiti in nome e per conto della controparte, penalità per inadempimenti, ecc.)	Art. 15, D.P.R. 633/1972	Soggette ad imposta di bollo.
Esportazioni di beni	Art. 8, lett. a) e b), D.P.R. 633/1972, art. 15 comma 3, Tariffa D.P.R. n. 642/1972, R.M. n. 290586 del 06.06.1978	Sono esenti dall'imposta di bollo: <ul style="list-style-type: none"> • le esportazioni dirette; • le esportazioni indirette; • le esportazioni triangolari.
Cessioni intracomunitarie di beni	Artt. 41, 40 comma 2 e 58, D.L. n. 331/1993	Sono esenti dall'imposta di bollo: <ul style="list-style-type: none"> • le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41, D.L. n. 331/1993; • le triangolazioni comunitarie di cui all'art. 58, D.L. n. 331/1993.
Cessioni a Repubblica di San Marino, Città del Vaticano o organismi aventi trattati ed accordi internazionali	Artt. 71 e 72, D.P.R. n. 633/1972	Esenti dall'imposta di bollo.
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione	Art. 8 bis, D.P.R. n. 633/1972, R.M. n. 415755 del 01.08.1973, R.M. n. 311654	Sono esenti dall'imposta di bollo.

Fattispecie	Riferimento normativo ovvero chiarimento ministeriale	Applicazione o meno dell'imposta di bollo (nella misura di euro 2,00) per importi superiori a euro 77,47
	del 04.10.1984, Circolare Direzione Dogane n. 233- 316/30819/8 dell' 11.04.1973	
Servizi internazionali	Art. 9, D.P.R. 633/1972, R.M. n. 290586 del 06.06.1978	In linea generale sono soggetti ad imposta di bollo. NB: sono esenti dall'imposta di bollo i servizi internazionali diretti a realizzare esclusivamente l'esportazione di merci.
Cessioni ad esportatori abituali che rilasciano dichiarazione d'intento	Art. 8, lett. c), D.P.R. 633/1972	Sono soggette ad imposta di bollo. NB: sono esenti le fatture per cessioni di beni (mai le prestazioni di servizio): nel caso in cui i beni siano destinati a successiva esportazione a cura dell'acquirente, previa espressa menzione in fattura (C.M. n. 415755 del 01.08.1973). In assenza di certezza di tale condizione si applica il bollo (R.M. n. 411861 del 10.08.1978).
Note credito (variazioni in diminuzione)	Art. 26, D.P.R. 633/1972	Sono soggette ad imposta di bollo le note di credito: <ul style="list-style-type: none"> • senza indicazione dell'IVA; • riferite ad operazioni originariamente non assoggettate ad IVA.
Note debito (variazioni in aumento)	Art. 26, D.P.R. 633/1972	Costituiscono delle fatture integrative, conseguentemente seguiranno le regole generali per l'applicazione o meno dell'imposta di bollo.
Fatture miste	R.M. n. 98/E del 03.07.2001	Le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad IVA, sono soggette ad imposta di bollo se la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad IVA supera euro 77,47.
Contribuenti nel regime dei minimi	C.M. n. 7/E del 28.01.2008 e R.M. n. 365/E del 03.10.2008	Applicazione dell'imposta di bollo.
Reverse charge	C.M. n. 37/E del 29.12.2006, art. 17 del D.P.R. 633/1972 e art. 46 del D.L. n. 331/1993	Gli acquisti (di beni o servizi) soggetti a <i>reverse charge</i> sono esenti dall'imposta di bollo in considerazione del fatto che risultano comunque "assoggettati" ad IVA (ancorché debitore dell'imposta sia il

Fattispecie	Riferimento normativo ovvero chiarimento ministeriale	Applicazione o meno dell'imposta di bollo (nella misura di euro 2,00) per importi superiori a euro 77,47
		<p>cessionario/committente).</p> <p>NB: rientrano in tale fattispecie anche i casi di <i>reverse charge</i> c.d. "interno" previsti dall'art. 17 comma 6 del D.P.R. 633/1972 (ad es. subappalto in edilizia, cessioni di fabbricati con opzione per l'assoggettamento ad IVA effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA, ecc.); nonché le cessioni di rottami di cui all'art. 74 commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972).</p>
Autofattura	Art. 17, comma 2, D.P.R. 633/1972	<ul style="list-style-type: none"> Le autofatture emesse ai fini della regolarizzazione di operazioni soggette ad IVA sono esenti dall'imposta di bollo; le autofatture emesse senza addebito di IVA (ad esempio non imponibili, esenti, escluse o fuori campo, ecc.), che non sono state emesse in relazione ad esportazioni di merci, sono soggette ad imposta di bollo.
Copie conformi di fatture	R.M. n. 415755 del 01.08.1973	<p>Medesimo trattamento riservato alla fattura originale, ne consegue che:</p> <ul style="list-style-type: none"> se esente da imposta di bollo (in quanto ad esempio è soggetta ad IVA) sarà esente anche la copia conforme; se soggetta ad imposta di bollo (in quanto la fattura originale è esclusa da IVA) sarà soggetta anche la copia. <p>NB: nel caso di copia fattura per utilizzo esclusivo ai fini contabili ed amministrativi interni dalle imprese emittenti, affinché non torni applicabile l'imposta di bollo si dovrà riportare sulla copia/duplicato che "<i>trattasi di copia per uso interno amministrativo o contabile, il bollo è stato applicato sull'originale</i>"</p>

Fattispecie	Riferimento normativo ovvero chiarimento ministeriale	Applicazione o meno dell'imposta di bollo (nella misura di euro 2,00) per importi superiori a euro 77,47
		(R.M. n. 415051 del 01.02.1973 e R.M. n. 415195 del 24.04.1973).
Note di rimborso spese di trasferta, rappresentanza, ecc.	R.M. n. 6/E del 26.01.2001 e R.M. n. 432130 del 07.12.1974	Sono soggette ad imposta di bollo se presentate (e superiori a 77,47 euro) da: <ul style="list-style-type: none"> • amministratori; • prestatori attività lavorative a progetto; • parasubordinati in genere; • lavoratori autonomi. NB: sono, invece, esenti da bollo le note di rimborso spese di trasferta, rappresentanza, ecc. presentate al datore di lavoro dai propri dipendenti.
Fatture emesse dagli agenti di assicurazione per le provvigioni spettanti	L. 29/10/1961, n. 1216	Ancorché le stesse siano emesse in esenzione di IVA, ai sensi dell'art. 10, D.P.R. 633/1972, sono esenti da imposta di bollo in considerazione del fatto che vi è l'alternatività con le imposte sulle assicurazioni.
Regimi speciali c.d. "base da base"	Art. 74-ter, D.P.R. 633/1972 e D.L. 23/2/1995 n. 41	Non sono soggetti ad imposta di bollo (in considerazione del fatto che il "margine" è soggetto ad IVA - a nulla rilevando l'eventuale margine negativo): <ul style="list-style-type: none"> • il regime dei beni usati; • il regime delle agenzie di viaggio (NB: sono però soggetti ad imposta di bollo i pacchetti turistici con destinazione extra-UE).
Regimi monofasici	Artt. 2 e 74, D.P.R. 633/1972	Sono esenti dall'imposta di bollo (in considerazione del fatto che l'IVA si considera "assolta all'origine"): <ul style="list-style-type: none"> • la vendita di tabacchi, sali e fiammiferi; • le cessioni di prodotti editoriali (NB: a condizione che sul documento sia indicata la menzione che l'IVA viene assolta in base alla normativa

Fattispecie	Riferimento normativo ovvero chiarimento ministeriale	Applicazione o meno dell'imposta di bollo (nella misura di euro 2,00) per importi superiori a euro 77,47
		contenuta nell'art. 74, D.P.R. n. 633/72; R.M. n. 390206 dell'11.04.1990 e R.M. n. 64/E del 28.12.1994); <ul style="list-style-type: none">• la cessione o ricariche di schede telefoniche;• la rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta;• la cessione di valori bollati;• la cessione di biglietti dei concorsi a premio nazionali.