

Imposta di bollo sulle fatture elettroniche recanti l'addebito di somme riguardanti spese anticipate in nome e per conto ex articolo 15 del DPR 26.10.1972 n. 633.

Documento aggiornato al 26.1.2026

Il caso

È frequente l'emissione di fatture che recano, oltre al corrispettivo per la cessione di beni o prestazione di servizi, imponibile ai fini IVA, anche il rimborso di spese anticipate in nome e per conto del cliente. Nella fattura elettronica via Sdl queste somme, escluse da IVA ai sensi dell'art. 15 co. 1 n. 3 del DPR 633/72, sono contraddistinte dal codice Natura N1.

Tale codice non è compreso fra quelli per i quali l'Agenzia delle Entrate prevede un esonero "automatico" dal versamento dell'imposta di bollo dovuta in presenza di operazioni documentate in fattura non assoggettate a IVA di ammontare superiore a 77,47 euro¹.

Ci si chiede, pertanto, se sia necessario modificare il c.d. "Elenco B" predisposto dall'Amministrazione finanziaria e disponibile nell'apposita sezione "Pagamento imposta di bollo" presente all'interno del servizio "Consultazione" del portale "Fatture e corrispettivi" ai fini della determinazione dell'imposta di bollo periodicamente dovuta.

Analisi

Preliminarmente va ricordato che:

- il tributo (in misura pari a 2 euro) si applica in presenza di operazioni non assoggettate a IVA di ammontare superiore a 77,47 euro²;
- in virtù del principio di alternatività con l'IVA di cui all'art. 6 della Tabella B allegata al DPR 642/72, laddove un'operazione sia assoggettata a imposta sul valore aggiunto, sulla fattura non sarà dovuta imposta di bollo;

¹ Si fa riferimento all'Allegato A al provv. 4.2.2021 n. 34958, in cui l'Agenzia delle Entrate afferma che: *"Per la costituzione dell'Elenco B sono selezionate tutte le fatture ordinarie tra privati, ordinarie PA, e semplificate, riferite ad operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021 nelle quali NON è stato indicato l'assolvimento dell'imposta di bollo (tag <BolloVirtuale> non presente nell'XML della fattura), dove sono presenti (anche o esclusivamente) operazioni di cessione di beni e/o fornitura di servizi per le quali sono soddisfatte le seguenti condizioni:*

a) la sommatoria degli importi (somma calcolata considerando il valore riportato nel tag 2.2.1.11<PrezzoTotale> se fattura ordinaria o 2.2.2<Importo> se fattura semplificata) risulta maggiore di 77,47 euro;

b) è stata indicata la "natura":

- N2.1 e N2.2 (operazioni non soggette IVA), oppure
- N3.5 e N3.6 (operazioni non imponibili IVA), oppure
- N4 (operazioni esenti IVA)

c) non è stata indicata nessuna codifica per il non assoggettamento all'imposta di bollo, come indicato nel paragrafo 4."

² Art.13 Tariffa, parte I allegata al DPR 642/72.

- sono previste esenzioni specifiche dall'applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture, elencate nella citata Tabella B allegata al DPR 642/72, fra cui, all'art. 5, sono annoverati, tra l'altro, gli *“Atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, con esclusione di ricorsi, opposizioni ed altri atti difensivi del contribuente”*.

Un caso analogo a quello di specie è stato oggetto di esame da parte dell'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 20.7.2021 n.491.

Nell'istanza presentata all'Amministrazione finanziaria, un Notaio chiedeva se fosse possibile non applicare l'imposta di bollo da 2 euro sulle fatture dallo stesso emesse che riportavano sia importi assoggettati ad IVA che anticipazioni in nome e per conto (escluse da IVA ex art. 15 DPR 633/1972), anche se di importo superiore a 77,47 euro.

Il professionista riteneva, infatti, che le spese anticipate, a prescindere dall'importo, fossero funzionali alla prestazione principale, assoggettata a IVA e pertanto, in ragione del citato principio di alternatività “IVA-bollo”, non soggette a imposta di bollo.

L'Agenzia delle Entrate nel documento di prassi non concorda con l'interpretazione proposta dal Notaio ritenendo dovuta l'imposta di bollo; tuttavia ricorda e sottolinea un ulteriore, importante, aspetto:

“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), 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 ed al rimborso dei tributi, dei contributi e delle entrate extra tributarie dello Stato.”

Occorre pertanto verificare se all'interno del documento, le spese anticipate in nome e per conto del cliente si riferiscano a spese per cui possa trovare applicazione l'art. 5 della tabella B allegata al DPR n. 642/1972 (es. imposte, tasse, ecc.) o spese di altra natura, per cui opera la regola generale (e pertanto l'assoggettamento a imposta di bollo, in virtù del principio di alternatività).

Dal punto di vista procedurale, è opportuno sottolineare che nella fattura elettronica emessa dal professionista:

- gli onorari sono regolarmente assoggettati ad IVA;
- le spese anticipate in nome e per conto, diverse dai tributi dovuti dal medesimo cliente, sono escluse da IVA ex articolo 15 DPR 633/1972, con codice natura N1;
- le spese anticipate in nome e per conto che rappresentano i tributi dovuti dal medesimo cliente, anch'esse escluse da IVA ex articolo 15 DPR 633/1972, sono contraddistinte dal medesimo codice natura N1.

Conseguentemente, risulta impossibile, per l'Amministrazione finanziaria, sulla base del solo codice natura indicato nel file XML, operare una distinzione "automatica" fra spese che, pur essendo soggette alla medesima disciplina ai fini IVA, risultano, invece, oggetto di un diverso trattamento ai fini dell'imposta di bollo.

Va ricordato che nell'ambito della procedura prevista per il versamento telematico dell'imposta di bollo, l'Agenzia delle Entrate predispone:

- l'Elenco A, non modificabile, che contiene gli elementi identificativi delle fatture elettroniche quali il cedente/prestatore ha indicato l'assolvimento dell'imposta di bollo;
- l'Elenco B, modificabile dal contribuente, che contiene gli elementi identificativi delle fatture elettroniche che dovrebbero essere soggette al tributo ma che non recano l'assolvimento dell'imposta di bollo.

L'Agenzia predispone l'Elenco B includendo le fatture la cui somma degli importi delle operazioni risulti superiore a 77,47 euro, ed in cui è stato valorizzato il campo "Natura" con uno dei seguenti codici³:

- N2.1 (operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale);
- N2.2 (altre operazioni non soggette a IVA);
- N3.5 (operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento);
- N3.6 (altre operazioni non imponibili IVA);
- N4 (operazioni esenti da IVA).

In sostanza i file XML contenenti importi contraddistinti da codice Natura N1 non vengono presi in considerazione dall'Agenzia delle Entrate per la creazione dell'Elenco B in quanto la stessa non è in grado di verificare, in base ai dati contenuti nella fattura elettronica, se la somma anticipata in nome e per conto, chiesta a rimborso in fattura, debba essere o meno soggetta all'imposta di bollo.

Si ritiene pertanto che non vi sia alcuna necessità di integrare l'elenco B in quanto per tali fatture non sussiste alcun obbligo di assolvimento del tributo.

In caso di verifica, spetterà al soggetto che ha emesso la fattura l'onere di dimostrare che le spese anticipate in nome e per conto si riferiscono a tributi dovuti dal medesimo cliente,

Considerazioni in ordine al riaddebito dell'imposta versata dal locatore in caso di registrazione del contratto di locazione

È lecito domandarsi se le considerazioni sin qui esposte possano essere fatte valere anche, in presenza di una locazione terreni o fabbricati, per il caso in cui il locatore, che ha proceduto

³ Si vedano l'Allegato A al provv. Agenzia delle Entrate 4.2.2021 n. 34958 e la Guida "L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche" Agenzia delle Entrate edizione novembre 2024.

alla registrazione del contratto di locazione⁴, chiedi il rimborso dell'imposta di registro a carico del conduttore.

Preliminarmente è opportuno ricordare che:

- l'art. 10 co. 1 lett. a) del DPR 26.4.1986 n. 131, in tema di imposta di registro, pone a carico delle parti l'obbligo di chiedere la registrazione del contratto;
- l'art. 57 del medesimo Decreto dispone che l'imposta di registro sia richiesta oltre che ai "soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione" anche, solidalmente, alle "parti contraenti";
- l'art. 8 della L. 27.7.78 n. 392 sancisce che "Le spese di registrazione del contratto di locazione sono a carico del conduttore e del locatore in parti uguali".

Proprio in ragione di quanto affermato dall'art. 8 della L. 392/78, laddove l'imposta di registro sia stata versata dal locatore in base all'obbligo previsto dall'art.13 co.1 L.431/98⁵, la successiva richiesta di rimborso della stessa, in misura pari al 50% ex art. 8 L.392/78, dovrebbe ritenersi esclusa da IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/72.

In questo caso, trattandosi di riaddebito di anticipazioni relative a tributi che possono essere fatti rientrare fra gli oneri di cui all'art. 5 della Tabella B allegata al DPR 642/72, dovrebbe discenderne che tali somme non siano da assoggettare a imposta di bollo, anche se di ammontare superiore a 77,47 euro.

Soluzione

Al fine di procedere al corretto versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche, potrebbe essere utile predisporre, nei sistemi gestionali, una doppia codifica per il codice Natura N1 che identifichi, più precisamente:

- gli importi esclusi da IVA ex art.15 co.1 n.3 DPR 633/72 per i quali, se di ammontare superiore a 77,47 euro, vi è l'obbligo di assoggettamento ad imposta di bollo, valorizzando con "SI" il campo "Bollo virtuale"⁶
- gli importi esclusi da IVA ex art.15 co.1 n.3 DPR 633/72 per i quali viene fatta valere l'esenzione da imposta di bollo ai sensi dell'art. 5 della tabella B allegata al DPR 642/72⁷, quali, ad esempio:
 - imposte, tasse;
 - concessioni governative;
 - contributi;

⁴ Ai fini civilistici, l'art. 13 co. 1 della L. 9.12.98 n. 431 pone detto obbligo in capo al locatore, posto che la norma sul punto così recita: "(...) E' fatto carico al locatore di provvedere alla registrazione nel termine perentorio di trenta giorni, dandone documentata comunicazione, nei successivi sessanta giorni, al conduttore ed all'amministratore del condominio, anche ai fini dell'ottemperanza agli obblighi di tenuta dell'anagrafe condominiale di cui all'articolo 1130, numero 6), del codice civile."

⁵ Si veda la precedente nota 4.

⁶ 2.1.1.6.1 nel tracciato record della fattura ordinaria e 2.1.1.5 del tracciato record della fattura semplificata.

⁷ Per il quale non ci sarà alcuna valorizzazione del campo "Bollo virtuale".

- diritti camerali;
- diritti di segreteria;
- diritti di conservatoria;
- diritti di cancelleria;
- marche da bollo;
- contributo unificato.

Riferimenti normativi e di prassi

- Art. 13 della Tariffa Parte I del DPR 26.10.1972 n. 642
- Art. 5 della Tabella Allegato B al DPR 642/1972
- Art. 15 del DPR 26.10.72 n. 633
- Artt. 10 e 57 del DPR 26.4.1986 n. 131
- Art. 13 co. 1 della L. 9.12.98 n. 431
- Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.7.2021 n.491