

Risposta n. 45/2024

OGGETTO: Imposta di bollo – Esenzione – Art. 15 della Tabella B annessa al d.P.R. n. 642 del 1972 – Fatture emesse in relazione ad esportazioni di merci.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante (di seguito "Istante"), rappresenta di occuparsi di «*commercio di carburanti denaturati (prodotto in sospensione di accisa) come da D.M. 255 del 15.12.2015 ex. D.M. 577 del 16.11.1995*», in qualità di proprietaria di un impianto di distribuzione carburanti denaturati situato in un porto italiano.

Al riguardo, l'Istante riferisce che «*per l'imbarco, come provviste di bordo, di carburante sui natanti aventi diritto, una volta effettuato il bunkeraggio del gasolio denaturato, ai fini della fiscalità contabile, viene compilato un "Memorandum di Imbarco" e viene di seguito emessa regolare fattura in esenzione IVA in base all'art. 8 - 8bis DPR 633 del 16/10/1972 senza l'applicazione di bollo qualunque sia l'importo*

fatturato, perché operazione assimilata alle esportazioni» e che tale comportamento è stato adottato in applicazione della risposta all'istanza di interpello presentata dalla stessa società nel 2007.

L'Istante rappresenta di rifornire natanti che «hanno le caratteristiche per poter essere inquadrati tra le navi militari ai sensi degli articoli 239 e 243 del codice dell'ordinamento militare, di cui al d.l. 15 marzo 2010, che sono adibite alla navigazione in alto mare e tra i loro compiti sono ricomprese l'assistenza in mare e il salvataggio» e che «Nella richiesta di ogni fornitura per carburante [...] è specificato che la fattura elettronica deve essere esente IVA in base all'articolo 8/bis del D.P.R. 633/72 e che deve risultare in regola con l'imposta di bollo da euro 2,00, ai sensi del decreto ministeriale 17 giugno 2014, modificato dal decreto ministeriale 28 dicembre 2018».

L'Istante, pertanto, chiede conferma se sulle predette fatture emesse a fronte della fornitura di carburante ai sensi dell'articolo 8-bis per natanti debba essere applicata l'imposta di bollo di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

In sede di integrazione documentale, l'Istante ha precisato che «*le operazioni poste in essere, ai fini doganali, sono operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione di cui all'art.8-8-bis DPR 633 del 16/10/1972 per le quali non è prevista l'emissione della bolletta doganale di esportazione*» ed ha allegato alcune fatture che riportano il titolo di esenzione "Es. IVA ART. 8-8-bis DPR 633" ed i relativi memorandum di imbarco carburanti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che sulle fatture di qualsiasi importo emesse in esenzione Iva in base agli articoli 8 e 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 non si applica l'imposta di bollo nella misura di due euro.

Al riguardo, ritiene che le modifiche legislative citate di cui ai decreti ministeriali 17 giugno 2014 e 28 dicembre 2018 «*riguardano esclusivamente i metodi di applicazione dei bolli che sono diventati virtuali e le loro relative scadenze per il pagamento*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 dispone che «*Sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa*».

In via generale, in base all'articolo 13 della tariffa allegata al citato d.P.R., l'imposta si applica nella misura di due euro per ogni esemplare per le «*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 una obbligazione pecuniaria*».

La nota 2 dell'articolo 13 prevede, inoltre, che «*L'imposta non è dovuta quando la somma non supera L. 150.000 (euro 77,47)*».

Il predetto trattamento tributario è derogato in relazione ad alcune tipologie di atti e documenti indicati nella tabella B annessa al d.P.R. n. 642 del 1972, rubricata "Atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto".

L'articolo 6 della predetta tabella contempla le «*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», che, pertanto, risultano esenti dal bollo (c.d. "principio di alternatività IVA/bollo").

Le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad Iva, scontano l'imposta di bollo se la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato ad Iva superi la somma di euro 77,47 (cfr. risoluzione 3 luglio 2001, n. 98/E) e, pertanto, in caso di fatture che riportano anche corrispettivi non soggetti ad Iva, si applica la disciplina generale di cui al richiamato articolo 13 della tariffa.

Ciò posto in via generale, occorre precisare che il successivo articolo 15 della medesima tabella allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 prevede una specifica esenzione dall'imposta di bollo per 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, domande dirette alla restituzione di tributi restituibili all'esportazione».*

Come precisato nei documenti di prassi, l'esenzione dall'imposta di bollo si applica alle fatture che risultano "*emesse in relazione ad esportazioni di merci*" e non a quelle emesse in relazione ad operazioni economiche assimilate alle esportazioni ai soli effetti dell'Iva e del relativo regime (come le operazioni recate dall'articolo 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rubricato "*Operazioni assimilate alle*

cessioni all'esportazione"), quando non si realizzi una operazione qualificabile quale esportazione.

Al riguardo, infatti, con la risoluzione 1° agosto 1973, n. 415755, è stato chiarito che l'articolo 15 della tabella allegata al citato decreto n. 642 del 1972 ha confermato, rendendola organicamente permanente, l'esenzione dal bollo delle fatture emesse in relazione all'esportazione di merci consentita dall'articolo 2, comma primo, del decreto legge 14 aprile 1964, n. 213. L'esenzione si applica anche alle fatture relative a cessioni di merci destinate dall'acquirente all'esportazione (par. 3).

Tuttavia, «È ben vero che le cessioni di navi o di aeromobili e di beni destinati a dotazione o provviste di bordo vengono considerate, agli effetti delle norme che regolano l'I.V.A., atti economici assimilati alle esportazioni e pertanto le operazioni relative non sono assoggettate a tale imposta. Tuttavia la scrivente ritiene che le fatture concernenti le predette operazioni non possano rientrare nella sfera di applicazione dell'art. 15 della tabella allegata alla vigente legge di bollo. Occorre tener presente, infatti, che la esenzione dall'I.V.A. concessa dall'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633 [vigente ratione temporis] a favore degli atti economici in oggetto ha un preciso carattere autonomo e non può ritenersi una disposizione di carattere generale, mentre la norma di cui all'art. 15 citato attiene alle fatture emesse in relazione ad esportazioni di merci e non può avere efficacia per quei documenti emessi per operazioni economiche assimilate alle esportazioni ai soli effetti dell'applicazione dell'I.V.A.

Pertanto si dichiara che le fatture di cui trattasi, non prevedendo le vigenti norme in materia alcuna deroga alle comuni disposizioni [in materia di imposta di bollo, n.d.r.], dovranno essere assoggettate alla normale imposta di bollo, fatta eccezione

per 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, come già precisato dalla scrivente in precedenti occasioni, sono da ritenersi atti inerenti ad operazioni tendenti alla realizzazione dell'esportazione di merci» (par. 4).

In tal senso anche la successiva risoluzione 4 ottobre 1984, n. 311654, con la quale è stato chiarito che sono esenti dall'imposta di bollo a norma del predetto articolo 15 anche alle fatture emesse senza bolletta di esportazione (nella specie relative a forniture di modesti quantitativi di provviste di bordo e piccoli oggetti di dotazione), qualora le relative forniture *«possano essere ritenute inerenti alla realizzazione dell'esportazione di merci»*.

Tali considerazioni emergono anche dalla precedente risposta all'interpello resa dalla Direzione regionale, nella quale è stato precisato che *«In definitiva, pur non essendo imponibili IVA, "le fatture e simili documenti emessi nei confronti degli armatori per l'imbarco sulle loro navi di provviste e dotazioni di bordo sono da ritenersi atti inerenti ad operazioni tendenti alla realizzazione dell'esportazione di merci" e, quindi, non soggetto all'imposta di bollo ai sensi dell'art. 15 della tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 1972»*.

In conclusione, nel caso rappresentato, si ritiene che l'esenzione dall'imposta di bollo di cui all'articolo 15 della tabella allegata al d.P.R. n. 642 del 1972 possa trovare applicazione in relazione alle fatture emesse per la fornitura di carburanti nei confronti di unità navali militari.

Si precisa, infine, che le disposizioni di cui ai decreti ministeriali 17 giugno 2014 e 28 dicembre 2018 intervengono a disciplinare le modalità di assolvimento dell'imposta

di bollo in relazione alle fatture elettroniche e non mutano i presupposti per l'applicazione della stessa ai sensi del d.P.R. n. 642 del 1972.

Il presente parere è reso sulla base dei fatti e degli elementi forniti nell'istanza e dei documenti presentati, che qui si assumono acriticamente, restando impregiudicati gli ordinari poteri esercitabili dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo, e non implica la qualificazione delle operazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**