

[REDACTED]

OGGETTO: Interpello n. 911-894/2022

Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

[REDACTED]

Istanza presentata il 21/09/2022

Scadenza dei termini per la risposta il 20/12/2022

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

[REDACTED] nell'ambito della propria attività istituzionale e anche nella sfera di attività commerciale, riceve fatture elettroniche nel formato PA e trasmette fatture elettroniche nel formato PA, se dirette ad altri soggetti pubblici, o nel formato Pr, se emesse verso soggetti non pubblici compresi i soggetti non passivi di imposta. Inoltre, l'Università fornisce servizi fisioterapici per i quali emette al cliente fattura cartacea.

Talvolta, le fatture elettroniche ricevute dall'Ateneo che non scontano IVA (ad esempio le fatture di liberi professionisti in regime forfettario) riportano in riga dettaglio specifica il riaddebito dell'imposta di bollo.

Specularmente, nelle fatture emesse dall'Ateneo per prestazioni che non scontano IVA (ad es. le prestazioni fisioterapiche, peraltro documentate con fattura cartacea) è usuale richiedere al cliente il rimborso del bollo movimentando una specifica riga dettaglio.

Recentemente, con Risposta ad interpello 428 del 12.08.2022, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla fatturazione di un professionista che si avvale del regime forfettario di determinazione del reddito (art. 1, commi da 54 a 89, della legge 190/2014) ha espresso il parere che "l'importo del bollo addebitato in fattura al cliente assuma la natura di ricavo o compenso e concorra alla determinazione forfettaria del reddito soggetto ad imposta sostitutiva, secondo quanto disposto dall'art. 4 della legge n. 190 del 2014."

La classificazione reddituale di compenso esclude, quindi, che il riaddebito del bollo in fattura, in tutte le ipotesi in cui sia ammissibile anche al di fuori dello stretto ambito dei contribuenti forfettari, possa costituire per il cliente il pagamento di un onere che il prestatore del servizio ha sostenuto per nome e per conto del committente. Infatti, come specificato in più occasioni dall'Agenzia, l'onere del tributo grava prioritariamente sul soggetto che forma il documento che ha la possibilità, se vi è accordo contrattuale (Risposta Agenzia delle Entrate 382/2020), di riaddebitarlo al cliente, ferma restando comunque la solidarietà di imposta di cui all'art. 22 del DPR 642/72.

Ciò posto, si chiede se il codice natura, da inserire nella riga dettaglio specifica che accoglie tale riaddebito di imposta di bollo da parte del fornitore (in caso di fatture passive) o nel caso in cui sia l'Ateneo ad emettere fatture con riaddebito del tributo al proprio cliente, debba essere lo stesso della riga che espone la descrizione e l'importo della transazione principale (ad es. N2.2 per i contribuenti forfettari, N4 per le prestazioni esenti etc.), o quale altro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che in caso di richiesta di rimborso dell'imposta di bollo in fattura da parte dei fornitori di beni/servizi di Ateneo, laddove la fattura sia soggetta all'imposta, il relativo riaddebito debba avvenire con il codice Natura della riga che espone la descrizione e l'importo della transazione principale (N2.2, N4 etc.).

Laddove ciò non avvenga, l'Ateneo ritiene di essere legittimato a chiedere una nota di credito a storno e riemissione di fattura con evidenziazione corretta della natura del riaddebito.

In caso di emissione di fattura attiva da parte dell'Ateneo per servizi per i quali non è prevista l'applicazione dell'IVA, e quindi soggetti ad imposta di bollo (ad esempio fatture in esenzione per prestazioni sanitarie), l'eventuale riaddebito del bollo al cliente riporterà, nella riga dettaglio specifica, il codice Natura della riga che espone la descrizione e l'importo della transazione principale (N4 etc.)

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1 del DPR n. 642 del 1972 dispone che sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, i documenti e i registri indicati nell'annessa tariffa.

In particolare, l'art. 13, comma 1, della Tariffa, parte prima, assoggetta fin dall'origine alla predetta imposta, tra gli altri documenti, anche le fatture, quando la somma indicata è superiore a 77,47 euro e non è soggetta ad IVA.

Con riguardo all'individuazione dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di bollo, l'art. 22 del D.P.R. n. 642/1972 stabilisce la solidarietà nel debito relativo da parte dell'emittente la fattura e del committente.

Tuttavia, come chiarito nella risposta n. 67/E del 20 febbraio 2020, 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 tipo di atti l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine, ossia dal momento della formazione.

Fermo restando che l'obbligo di corrispondere la predetta imposta di bollo è in via principale a carico del prestatore d'opera, quest'ultimo potrebbe chiedere al cliente il rimborso dell'imposta.

In sostanza, l'imposta di bollo dovuta per l'emissione della fattura, essendo a carico dell'emittente, costituisce, in caso di riaddebito al cliente, così come ribadito nella recente risposta n. 428 del 12 agosto 2022 citata dall'interpellante, ricavo o provento.

Ne consegue che nella fattispecie rappresentata l'imposta di bollo sulla fattura, non potendosi considerare una spesa anticipata in nome e per conto del cliente (che, tra l'altro, secondo l'art. 15 del DPR n. 633 del 1972, deve essere regolarmente documentata) altro non è che una voce "assimilata" a quella dei compensi (o dei ricavi) e come tale deve essere trattata.

Tale conclusione non vale solo per i soggetti in regime forfettario, ma si estende 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.

Per quanto riguarda poi la procedura per predisporre, inviare, conservare e consultare le fatture elettroniche, si fa presente che nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate è presente l'area tematica "Guida Fiscali" al cui interno vi è la "Guida al bollo sulle fatture elettroniche" rinvenibile al seguente link: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3394067/Guida_Bollo_sulle_fatture_eletr_Dicembre_2021.pdf/2f73bd8e-4b1d-ebec-5c88-89bc95952ff1

Ciò posto, in merito invece all'esposizione in fattura dell'imposta di bollo riaddebitata al cliente, dovendo questa concorrere alla formazione del corrispettivo e, quindi, seguirne il relativo trattamento, si ritiene che l'importo, oltre all'indicazione nella sezione "Datibollo", debba essere indicato come integrazione del corrispettivo, identificandolo quindi nella fattura elettronica con il relativo codice (ad esempio: N2.2 Operazioni non soggette - Altri casi; N4 operazioni esenti IVA; ecc...).

Alla luce della citata risposta n. 67/E del 2020 non può considerarsi corretta la classificazione con il codice IVA "N1 - Operazioni escluse ex art. 15" in considerazione del fatto che, come sopra detto, il soggetto passivo dell'imposta di bollo è innanzitutto il cedente/prestatore che emette la fattura e non il cliente e che non sussistono i presupposti per considerare l'importo in esame una somma dovuta a titolo di rimborso di un'anticipazione fatta in nome e per conto del cliente.

Atteso infine che l'imposta di bollo sulla fattura è una componente dei compensi (o dei ricavi), e che quindi aumenta la base imponibile fatturata, si ritiene che sussistano i presupposti per l'applicazione dell'art. 26, comma 1, del DPR n. 633 del 1972.

Resta fermo che sono invece spese anticipate, quindi escluse dalla base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 633 del 1972 e dall'ammontare dei ricavi e compensi, quelle per le quali una norma ne dispone, mediante rivalsa, l'obbligatorietà a carico del cliente.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]