

## Il bollo sulle fatture esenti da IVA: dubbi sulla prassi invalsa

di [Filippo Mangiapane](#)

Pubblicato il 5 Aprile 2017

un articolo controcorrente di Filippo Mangiapane: dubbi sull'apposizione della marca da bollo in fatture che presentano un'esenzione da IVA; puntiamo il mouse su una serie di dubbi che pare opportuno approfondire e dibattere, al di là della prassi utilizzata

### Il bollo sulle fatture esenti da IVA

Tutti noi diamo per scontato che il bollo addebitato al cliente nelle fatture esenti da Iva costituisca pacificamente una operazione esclusa dalla base imponibile ai sensi dell'art 15 del D.P.R. n. 633/72. Peraltro tale prassi trova normalmente il conforto dell'Agenzia delle Entrate, che non mi risulta abbia mai sollevato contestazioni sulla questione. Ma, a ben vedere, **siamo sicuri che sia corretto addebitare il bollo al cliente e che tale addebito in fattura abbia i requisiti per essere considerato escluso dalla base**



**imponibile Iva, quale spesa anticipata in nome e per conto della controparte?** Cercando di dare un inquadramento sistematico alla fattispecie un po' di certezze cominciano a vacillare... Cominciamo con il chiederci perché nelle fatture esenti da Iva debba essere apposto il bollo e quale soggetto sia tenuto ad applicarlo. Il quesito di partenza è, in verità, mal posto. In realtà l'imposta di bollo, che è un'imposta d'atto e non un tributo collegato ad operazioni di cessione o di prestazioni di servizi come l'iva, colpisce tutti i documenti aventi natura di ricevuta, conto, fattura, comunque denominati. L'art. 13 della Tariffa allegata al DPR 642/72 prevede, infatti, un'imposta pari a 2 Euro per "Fatture, note, conti e simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi... L'imposta non è dovuta quando la somma non supera euro 77,47". All'ipotesi generalizzata di assoggettamento a bollo di tutti questi documenti, corrisponde tuttavia una esenzione dal tributo per quelli relativi ad operazioni assoggettate ad Iva.

*Tabella B allegata al D.P.R. 642/72. Atti esenti da bollo in modo assoluto Art. 6 Fatture ed altri documenti di cui agli artt. 19 e 20 (oggi 13 e 14, ndr) della tariffa 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.*

Quindi le fatture emesse in relazione a fatture esenti da Iva, non rientrando nell'ipotesi di esenzione da bollo in modo assoluto, rientrano nella previsione generale dell'art. 13 della Tariffa e devono sottostare al tributo se l'importo è uguale o superiore a Euro 77.47. Il bollo può essere assolto a mezzo di contrassegno (la cosiddetta "marca" acquistata presso le apposite ricevitorie) apposto sull'originale del documento, oppure assolto in modo virtuale e di tale modalità di assolvimento deve essere data evidenza sul documento stesso. Posto che



il bollo deve essere certamente essere corrisposto in relazione alla fatture esenti da Iva (esempio: fatture del medico per visita specialistica), vediamo chi deve sopportarne l'onere, ossia chi deve, in definitiva, pagarlo. Si può traslare sul cliente l'imposta di bollo inserendo l'importo in aggiunta alla fattura? Di certo l'addebito non è possibile quando il cliente è una Pubblica Amministrazione. L'art. 8 contiene infatti un principio generale, che riguarda tutti gli atti ove è parte lo Stato:

*"Nei rapporti con lo Stato l'imposta di bollo, quando dovuta, è a carico dell'altra parte, nonostante qualunque patto contrario."*

Tale norma è applicabile, per prassi consolidata, anche con riferimento a tutta la Pubblica Amministrazione, compresi gli Enti Locali. E nei confronti degli altri soggetti? Se per i rapporti con lo Stato il Legislatore ha previsto una norma specifica, allora sembrerebbe che con soggetti diversi la traslazione sia possibile e legittima. L'art. 8 si riferisce indistintamente a tutte le tipologie di atti nelle quali può essere parte la Pubblica Amministrazione, non solo alle fatture. La norma riguarda anche tutti gli atti che possono riguardare diritti disponibili delle parti, in ordine ai quali le parti stesse possono regolare liberamente i rapporti contrattuali. La ratio di tale norma va quindi ben oltre la disciplina delle fatture, cui senza dubbio comunque si applica. Nelle fatture a soggetti diversi dallo Stato, l'addebito al cliente avviene sulla base della comune accettazione del fatto che il bollo debba comunque gravare sul cliente. Probabilmente questa convinzione deriva dalla regola prevista dall'art. 1199 c.c. in base alla quale "il

*creditore che riceve il pagamento, deve a richiesta e spese del debitore, rilasciare quietanza.*” Il codice civile impone l’obbligo di rilascio della ricevuta, nell’interesse del debitore, qualora questi la richieda, ai fini della prova del pagamento. Nel caso specifico l’emissione della fattura (che pure può assolvere alla funzione di quietanza) non risponde ad una richiesta del debitore, ma costituisce preciso obbligo previsto dalla normativa fiscale a carico del professionista. L’art. 21 del DPR 633/72 prevede infatti che per ogni operazione rilevante ai fini dell’imposta sul valore aggiunto debba essere emessa una fattura, anche sotto forma di nota, conto o parcella, a cura del cedente o prestatore. E’ evidente che la fattura vada emessa in regola con tutte le norme che la disciplinano e che quindi il soggetto che compila il documento debba premurarsi di rilasciare un atto conforme a tutte le norme di riferimento, incluso il corretto assolvimento dell’imposta di bollo cui è tenuto. Se, pertanto, l’emissione di una fattura corretta costituisce preciso obbligo dell’emittente (e non esecuzione di una richiesta da parte del debitore) non trova applicazione il principio di cui all’art. 1199 c.c. e si può dubitare, addirittura, della legittimità della traslazione dell’imposta di bollo sul cliente. Il bollo, infatti attiene alla regolarità fiscale del documento cui è tenuto il soggetto che esegue la prestazione. Si badi che lo stesso art. 21, u.c., dispone che

*“le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo.”*

Allora, forse, il pagamento del bollo viene richiesto al cliente per via della solidarietà tributaria? Anche tale chiave di lettura non pare del tutto convincente. La normativa sostanziale che disciplina l’imposta di bollo (il D.P.R. 642/72) prevede, all’art 22, che:

*“Sono obbligati in solido per il pagamento dell’imposta e delle eventuali sanzioni amministrative: 1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del presente decreto ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti; 2) tutti coloro che fanno uso, ai sensi dell’art. 2, di un atto, documento o registro non soggetto al bollo fin dall’origine senza prima farlo munire del bollo prescritto”.*

La norma, prevede la solidarietà (nel caso in esame) del cliente nella fase patologica, ossia quando questi **riceva documenti non in regola** con il pagamento del tributo. Nel nostro caso, infatti, il cliente non partecipa alla formazione dell’atto. La solidarietà opera quindi, nell’interesse dell’Erario per la riscossione del tributo, affiancando al soggetto debitore d’imposta a titolo principale, un soggetto responsabile in via solidale qualora il primo non adempia correttamente. Peraltro il cliente ha la possibilità di sottrarsi alla responsabilità per le sanzioni sull’inadempimento nella formazione dell’atto alla cui redazione non ha partecipato, adottando la procedura del successivo comma 2:

*“La parte a cui viene rimesso un atto, un documento o un registro, non in regola con le disposizioni del presente decreto, alla formazione del quale non abbia partecipato, è esente da qualsiasi responsabilità derivante dalle violazioni commesse ove, entro quindici giorni dalla data del ricevimento, lo presenti all'ufficio del registro e provveda alla sua regolarizzazione col pagamento della sola imposta. In tal caso la violazione è accertata soltanto nei confronti del trasgressore.*”

Ma ammettiamo che l'addebito al cliente sia corretto e che questi sopporti il carico del tributo. Quale trattamento riservare all'addebito del bollo ai fini Iva ed ai fini delle imposte dirette? Va ricompreso nel corrispettivo della prestazione del servizio, secondo la regola del primo comma dell'art. 13 del DPR 633/72, oppure ha i requisiti per rientrare nella causa di esclusione della base imponibile di cui all'art. 15, c. 1, p. 3 (*“somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate”*)? L'art. 15, per disporre l'esclusione dal computo della base imponibile richiede precise e concomitanti condizioni:

- che si tratti di rimborsi di anticipazioni;
- che le anticipazioni siano state effettuate “in nome e per conto” della controparte
- che siano regolarmente documentate.

Si può considerare in nome del cliente un acquisto di valori bollati effettuati prima di effettuare la prestazione ma, cosa ancor più rilevante, prima di conoscere addirittura il nome del cliente al quale fa fattura sarà poi emessa? Il medico che compra un certo quantitativo di contrassegni, da utilizzare successivamente, può sostenere di aver effettuato quella spesa “in nome” o “per conto” di qualcuno in particolare? O, piuttosto, non è più logico supporre che si sta procurando dei contrassegni per poter adempiere ad un suo preciso obbligo (l'assolvimento del tributo nel momento in cui andrà a formare dei documenti che ricadono nell'ipotesi di assoggettamento)? Sarebbe, quindi, proprio per il fatto che l'acquisto dei contrassegni non avviene nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 15, che l'esclusione dalla base imponibile non dovrebbe operare e che, conseguentemente, l'addebito dovrebbe seguire il trattamento della prestazione principale, divenendone parte integrante. Se questa dovesse essere la corretta lettura ai fini Iva (di scarsi effetti pratici, concretizzandosi l'addebito in un'operazione esente in luogo di esclusa dalla base imponibile, ma comunque senza addebito alcuno di imposta) **ne deriverebbe invece una logica conseguenza ai fini delle imposte dirette: non trattandosi di addebito di spese anticipate sostenute “in nome e per conto”, si tratterebbe, a tutti gli effetti, di integrazione del corrispettivo della prestazione, andando a costituire compenso ai fini della determinazione del reddito professionale.** Per converso, l'acquisto dei valori bollati (o, meglio, l'utilizzo in sede di apposizione del contrassegno sulla fattura), costituirebbe spesa deducibile, trattandosi di onere necessario alla regolarizzazione tributaria del documento che l'emittente è tenuto a compilare e consegnare. Se per i soggetti che determinano il reddito nei modi normali tale impostazione

non sortirebbe comunque effetti sul risultato finale (ai relativi compensi si contrapporrebbero le spese in egual misura), ciò non varrebbe per tutti quei soggetti che determinano il reddito nei **modi forfettari** (anch'essi tenuti all'applicazione del bollo sulle fatture emesse senza applicazione di Iva). In tali casi, in funzione della forfettizzazione delle spese, la cui deduzione analitica non è consentita, al compenso tassabile corrisponderebbe solo una deduzione limitata, restando percorso e parzialmente inciso il soggetto emittente. 5 aprile 2017 Filippo Mangiapane

**Leggi anche:** [Bollo su fatture elettroniche contenenti anche addebiti articolo 15 IVA](#)

#### NOTE

1 Nella contabilità professionale il momento in cui si realizza la spesa per l'imposta di bollo non coincide con l'acquisto dei contrassegni presso la ricevitoria, bensì con la loro apposizione sul documento cui sono destinati. Fino a quel momento il tributo non può dirsi assolto e, pertanto, nessuna deduzione può riconoscersi al mero acquisto di valori bollati.

2 Per esempio, i soggetti, rientranti nella disciplina della Legge 190/2014 (commi da 54 a 89).