

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n. 184-2019/T

OPERAZIONI IMPONIBILI ED ESCLUSIONI DAL COMPUTO DELLA BASE IMPONIBILE IVA: ALTERNATIVITÀ E “ESENZIONE” DALL’IMPOSTA DI BOLLO

di Nicola Forte

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 12/12/2019)

Abstract

L’emissione delle fatture recanti l’addebito di corrispettivi imponibili ai fini Iva, e di spese escluse dal computo della base imponibile ai sensi dell’art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, non sconta l’imposta di bollo. Ciò anche nel caso in cui l’importo delle predette spese sia superiore a 77,47 euro. L’articolo 6 della Tabella Allegato b), al D.P.R. n. 642/1972, esenta dal tributo le fatture riguardanti i corrispettivi assoggettati ad Iva. È dunque irrilevante, in base ad un’interpretazione letterale, che una parte della somma addebitata sia esclusa dall’imposta sul valore aggiunto. Inoltre, le spese escluse dal computo della base imponibile, oltre ad avere natura diversa rispetto alle operazioni “non soggette o fuori campo” sono “funzionali” alle operazioni imponibili e tale rapporto ne determina l’esclusione dall’imposta di bollo.

È frequente che nell’esercizio dell’attività notarile vengano sostenute per conto del cliente, nell’esecuzione della prestazione professionale, spese escluse dal computo della base imponibile ai sensi dell’art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

Le spese “non soggette” ad Iva sono indicate nelle fatture emesse distintamente rispetto ai compensi professionali imponibili agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto. Tali oneri, addebitati e rimborsati dai clienti, superano in molti casi il limite di 77,47 euro. Si pone dunque il problema di verificare se debba essere assolta l’imposta di bollo ai sensi dell’art. 13 della Tariffa e della relativa nota di cui al D.P.R. n. 642 del 1972.

Le disposizioni di riferimento: le fatture “miste” e la presentazione del problema

L’imposta di bollo è disciplinata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 e si applica con riferimento agli atti individuati dalla tariffa allegata al medesimo decreto che rappresentano il relativo presupposto oggettivo (art. 1).

Ai sensi dell’art. 13 della Tariffa, sono soggetti all’imposta di bollo sin dall’origine 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 un’obbligazione pecuniaria: per ogni esemplare: Euro 2,00*”.

La nota all'art. 13 della Tariffa limita l'applicazione del tributo ai documenti il cui importo è superiore ad un determinato limite. In particolare, *"l'imposta non è dovuta: a) quando la somma non supera euro 77,47"*. In buona sostanza, ogni documento, recante addebiti o accrediti di importo superiore all'anzidetto limite di 77,47 euro sconta l'imposta di bollo, salvo il caso in cui le disposizioni in vigore non ne prevedano espressamente l'esclusione.

A tal fine, per individuare le ipotesi di esclusione, si deve fare riferimento all'art. 6 della Tabella Allegato b), al D.P.R. n. 642/1972 che riporta l'elenco degli Atti, documenti e registri esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo. Ai sensi della disposizione citata (punto 6) sono esenti dal tributo le *"Fatture ed altri documenti di cui agli articoli 19 e 20 della tariffa riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto"*.

L'espressione *"corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto"* deve essere letta ed interpretata come operazioni imponibili. Solo in questo senso troverà applicazione il principio di alternatività. Ad esempio, il tributo è dovuto con riferimento alle operazioni rientranti nell'ambito della normativa Iva, ma non imponibili (art. 9 del D.P.R. n. 633/1972), oppure anche per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972. Con riferimento a tali ultime fattispecie non troverà applicazione l'anzidetto principio di alternatività.

Si pone dunque il problema di comprendere se l'imposta di bollo debba essere assolta con riferimento alle c.d. fatture miste, cioè recanti l'addebito, oltre ai corrispettivi imponibili, anche di altre somme escluse dalla base imponibile. Si tratta del caso del rimborso delle anticipazioni escluse da Iva ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

Preliminarmente deve essere osservato come la Commissione studi tributari si sia già espressa in passato sul problema in esame. E' stato a tal proposito ritenuto come l'imposta di bollo non debba essere assolta¹. Si ritiene di poter confermare tale soluzione sulla base di ulteriori argomentazioni oltre a quelle a suo tempo già individuate.

L'inapplicabilità dell'imposta di bollo

È possibile individuare più di un'argomentazione a sostegno della soluzione secondo cui l'imposta di bollo non è dovuta.

L'orientamento può essere innanzitutto argomentato sulla base del citato art. 6 della Tabella, Allegato b) al D.P.R. n. 642/1972, che riporta l'elenco degli atti esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto. La norma fa riferimento alle *"Fatture ed altri documenti di cui agli articoli 19 e 20 della tariffa riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto"*. In buona sostanza, sulla base di un'interpretazione rigorosamente letterale, è sufficiente che una fattura rechi l'addebito di un corrispettivo imponibile ai fini Iva, affinché l'intero importo oggetto di addebito nei confronti del cessionario/committente sia escluso dall'assolvimento del bollo. Ciò in quanto, come sarà spiegato di seguito (*cf. Infra*) l'operazione deve essere considerata unitariamente, e l'addebito delle spese escluse è funzionale alla prestazione imponibile

La norma, partendo proprio da un'interpretazione letterale, non prevede la necessità di effettuare la suddivisione dell'operazione che, anche ai fini della debenza del bollo, deve essere considerata unitariamente. Non sembra che dalla lettura della norma possano essere individuati degli elementi

¹ Commissione Studi Tributari, Studio n. 374 bis del 17 febbraio 1996, estensore Paolo Puri e Studio n. 81/2001/T del 27 novembre 2001, estensore Paolo Puri

che impongano il “frazionamento” dell’intero importo addebitato. Al contrario, la “suddivisione” risulterebbe concettualmente non corretta.

In buona sostanza il corrispettivo imponibile ai fini Iva “assorbe” l’addebito dei rimborsi spese esclusi dal computo della base imponibile (art. 15 del D.P.R. n. 633/1972), e per tale ragione è logico che l’imposta di bollo non sia dovuta.

D’altra parte, è possibile argomentare la soluzione prospettata anche sulla base di un’interpretazione di tipo sistematico. I rimborsi spese, esclusi dal computo della base imponibile Iva, sono generalmente funzionali ad un’altra prestazione, rilevante ed imponibile agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto. È estremamente improbabile che i predetti rimborsi spese “vivano” autonomamente, senza fare riferimento ad alcuna operazione imponibile. In ragione dell’accessorietà dei rimborsi spese rispetto alle operazioni imponibili può essere correttamente argomentata la mancanza dell’obbligo di assolvere l’imposta di bollo. Nello stesso senso risulta orientata, come già anticipato, la Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato che distingue le operazioni escluse dal computo della base imponibile, rispetto a quelle fuori campo di applicazione dell’Iva (Studio n. 374 bis del 1° febbraio 1996).

A tal proposito, chi ritiene di sostenere la soluzione contraria, cioè favorevole all’applicazione dell’imposta di bollo, non riconosce la differenza tra le operazioni “escluse” o “non soggette” ad Iva, rispetto alle “esclusioni dal computo della base imponibile”. Le predette esclusioni dalla base imponibile, indicate dall’art. 15 del D.P.R. n. 633/1972 “si manifestano allorché siano parte di un’operazione principale rilevante ai fini dell’Iva, non ricorrendo, pertanto, il regime dell’esclusione tutte le volte che l’operazione sia astrattamente riferibile alla casistica dell’art. 15, ma non risulti correlata con un’altra operazione rientrante nel campo di applicazione dell’Iva². Tale circostanza consente di ricondurre le spese escluse dal computo della base imponibile nell’ambito delle operazioni rilevanti agli effetti dell’Iva, nel senso che risultano pur sempre collegate ad operazioni imponibili. L’indicazione è rilevante e decisiva costituendo un’argomentazione idonea ad escludere la debenza dell’imposta di bollo.

La ricostruzione sin qui effettuata è essenziale anche per sostenere che l’imposta di bollo non è parimenti dovuta nell’ipotesi in cui le spese escluse dal computo della base imponibile (ex art. 15 del D.P.R. n. 633/1972) siano addebitate separatamente, rispetto al documento (la fattura) recante l’addebito dei corrispettivi imponibili.

L’emissione di un documento separato rappresenta esclusivamente un elemento formale che non è in grado di incidere sulla disciplina sostanziale secondo cui il bollo non sarebbe dovuto. Deve però essere verificato a tale fine se sussiste il menzionato rapporto di accessorietà tra il rimborso della somma addebitata con nota separata esclusa da Iva e la fattura relativa alla prestazione, i cui corrispettivi sono imponibili. Se le spese sono riferibili alla predetta prestazione (imponibile), anche se addebitate con documento separato, l’imposta di bollo non risulterà comunque dovuta.

² Cfr *Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, a cura di P. Centore, Rozzano, MI, 2010, Art. 15 – Esclusioni dal computo della base imponibile, pag. 483. Ad esempio, se un contribuente effettua una cessione di beni a titolo di sconto, astrattamente esclusa dal computo della base imponibile ai sensi dell’art. 15, comma 1, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972, è necessario effettuare una verifica preventiva. Infatti, la ricordata esclusione opera a condizione che tale cessione sia parte di un’operazione imponibile. Diversamente, in mancanza di tale collegamento, se la cessione (a titolo di sconto) dovesse riguardare beni la cui produzione o commercio rientri nell’attività d’impresa, troverà applicazione l’art. 2, comma 2, n. 4) del decreto Iva. In base alla disposizione citata sono riconducibili nel novero delle cessioni di beni le cessioni gratuite. In questo caso la cessione del bene effettuata a titolo di sconto dovrà essere considerata autonomamente ed assumerà la natura di operazione imponibile la cui base di calcolo dell’Iva sarà costituita dal valore normale.

L'imposta di bollo sarà invece dovuta nell'ipotesi, probabilmente esclusivamente teorica, in cui le spese in questione non sono accessorie ad alcuna operazione imponibile. La circostanza può ad esempio verificarsi nell'ipotesi in cui la prestazione professionale sia resa gratuitamente, e l'unico importo addebitato riguarda il rimborso delle spese escluse dal computo della base imponibile ai sensi del citato art. 15 del decreto Iva. In mancanza di una prestazione imponibile, l'addebito della somma esclusa da Iva, dovrà scontare l'imposta di bollo nella misura di due euro.

Al fine di sostenere la debenza dell'imposta di bollo non è neppure pertinente il riferimento alla Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 98/E del 3 luglio 2001. Il documento di prassi prende in esame il caso di emissione di fatture comprendenti sia servizi assoggettati ad Iva, sia servizi fuori campo Iva. La risoluzione afferma la debenza del tributo qualora una parte dei corrispettivi sia esente o fuori campo Iva. I rimborsi delle spese anticipate in nome e per conto del committente non hanno natura di corrispettivo, né sono operazioni fuori campo Iva. Pertanto, deve essere confermato come l'addebito delle predette somme, aventi natura accessoria rispetto al corrispettivo imponibile, non debba essere assoggettato all'imposta di bollo. In senso conforme si è espressa, come anticipato la Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 81/2001/T del 27 novembre 2001).

Conclusioni

L'imposta di bollo nel caso in cui la fattura emessa rechi, oltre ai corrispettivi imponibili, anche il rimborso delle spese di importo superiore a 77,47 euro, non è dovuta. Le anticipazioni delle spese sono escluse dal computo della base imponibile Iva e non rappresentano operazioni "fuori campo". Si tratta di prestazioni solitamente accessorie alle operazioni imponibili e la circostanza ne determina l'esclusione dall'applicazione del tributo. La soluzione si desume anche dall'art. 6, della Tabella, Allegato B) del D.P.R. n. 642/1972, secondo cui sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto le fatture riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad Iva. Se la fattura emessa reca l'addebito, anche parziale, di un corrispettivo assoggettato ad Iva, trova piena applicazione il principio di alternatività. In tale ipotesi il rimborso delle spese, avente natura di prestazione accessoria, viene assorbito dalla previsione di cui al citato art. 6 e non deve essere assoggettato al tributo.

Nicola Forte