

Circolare di approfondimento n. 04 del 13 gennaio 2023

REGIME FORFETTARIO

LA MARCA DA BOLLO COSTITUISCE REDDITO

(Agenzia Entrate risposta interpello n. 428 del 12.08.2022)

La marca da bollo addebitata in fattura dal contribuente in regime forfettario costituisce reddito. È questa la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 428/2022, che comporta il rischio di una rideterminazione del reddito per quanto riguarda il passato, ed impatta anche sulle attuali modalità di compilazione delle fatture elettroniche.

PREMESSA

Già con la risposta ad interpello n. 67/2020 l'Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di evidenziare che **il riaddebito dell'imposta di bollo da € 2,00 da parte del contribuente in regime forfettario, a carico del cliente finale, non costituiva** il rimborso di una anticipazione in nome e per conto, bensì **una componente positiva di reddito**. Tale posizione è stata ulteriormente ribadita con la risposta ad interpello n. 428 del 12 agosto 2022. Di seguito l'analisi della problematica e gli impatti sulla compilazione delle fatture elettroniche.

IL QUADRO NORMATIVO

Il contribuente in regime forfettario è tenuto ad evidenziare l'imposta di bollo, pari a € 2,00, in presenza di fatture di ammontare superiore ad € 77,47.

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 22 del D.P.R. n. 642/1972, il soggetto che emette la fattura ed il soggetto committente rispondono in solido del debito relativo all'imposta di bollo; per quanto sopra, da sempre, il caso del riaddebito del bollo in capo al cliente finale era stato letto quale riaddebito di una "anticipazione in nome e per conto", e quindi una mera posta finanziaria, irrilevante ai fini reddituali.

Di avviso diverso l’Agenzia delle Entrate, che nella risposta ad interpello n. 428/2022 ha evidenziato che l’obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o sulle ricevute resta sempre, in prima battuta, a carico del soggetto che consegna o spedisce la fattura, in quanto per tali documenti l’imposta di bollo è dovuta fin dall’origine; di conseguenza, **l’obbligo di assolvere il bollo, a parere dell’Agenzia, grava sempre in primis sul soggetto emittente**, e se l’ammontare del bollo viene ad essere ribaltato sul cliente finale, **allora si tratta di voce imputabile a ricavo o compenso per il contribuente in regime forfettario**, e non di rimborso di anticipazione di spesa in nome e per conto del cessionario/committente.

LE CONSEGUENZE IN SEDE DI EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

Volendo accogliere l’impostazione dell’Agenzia delle Entrate, il riaddebito della marca da bollo diviene a tutti gli effetti un ricavo/compenso, al pari di un qualsiasi altro rimborso spese che non sia riconducibile ad una anticipazione in nome e per conto effettuata per conto del cliente finale.

Di conseguenza, gli € 2,00 di marca da bollo:

- ***entrano a far parte della base imponibile per i conteggi della rivalsa INPS 4% per gli iscritti alla Gestione Separata e rivalsa per gli iscritti alle casse previdenziali professionali ;***
- ***entrano a far parte della base imponibile per il conteggio della cassa di previdenza;***
- ***entrano a far parte dei ricavi/compensi, rilevanti ai fini della determinazione del reddito;***
- ***nel caso dei professionisti, vengono ad essere certificati (con la Certificazione Unica) interamente con causale A e codice 24 (compensi professionali non assoggettati a ritenuta d’acconto a seguito di adozione del regime forfettario), congiuntamente ed in maniera indistinta dall’onorario.***

Con specifico riferimento alla fattura elettronica, inoltre, occorre ricordare che l'operazione di riaddebito delle spese anticipate in nome e per conto del cliente viene rappresentata come operazione esclusa ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972, ovvero **codice natura IVA N1**.

ATTENZIONE! Se, invece, gli € 2,00 di marca da bollo oggetto di riaddebito devono essere considerati quale ricavo/compenso, allora l'operazione deve essere rappresentata quale operazione non soggetta ad IVA ex art. 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014 – regime forfettario – ovvero **codice natura IVA N2.2**.

LA COMPILAZIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA

Come già sopra evidenziato, la posizione dell'Agenzia delle Entrate comporta – se si intende accoglierla – importanti riflessi in termini di modalità di compilazione delle fatture.

Ipotizziamo il caso di un compenso professionale di € 500,00; la fattura elettronica viene emessa da un contribuente in regime forfettario, iscritto a cassa di previdenza (4%).

1. In base all'impostazione sinora condivisa, il bollo addebitato in fattura costituisce il rimborso di una anticipazione in nome e per conto, di conseguenza, ex art. 15 DPR 633/72 e fuori dalla base imponibile della cassa di previdenza:

Corpo fattura:

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	COMPENSI PROFESSIONALI	1,00	500,00			N2.2	500,00
	Bollo in fattura	1,00	2,00			N1	2,00

Dati Cassa Previdenziale	Imponibile	%Contr.	Ritenuta	%IVA	Importo
	500,00	4,00		N2.2	20,00

RIEPILOGHI IVA E TOTALI					
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta
Esigib. non dich. (si presume immediata) Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, commi 58 e 59, Legge n. 190/2014 e successive modifiche	N2.2			520,00	0
Esigib. non dich. (si presume immediata) Escl. art. 15 DPR 633/72	N1			2,00	0
importo bollo			Arr.	Totale documento	
2,00	Sconto/Maggiorazione				522,00

ATTENZIONE! Secondo questa impostazione il contributo integrativo viene calcolato sul solo onorario di € 500,00 e la marca da bollo in fattura viene addebitato ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972 (codice natura IVA N1).

2. Secondo le **nuove indicazioni dell’Agenzia delle Entrate**, invece, la fattura si presenta come segue:

Corpo fattura:

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	COMPENSI PROFESSIONALI	1,00	500,00			N2.2	500,00
	ADDEBITO BOLLO	1,00	2,00			N2.2	2,00
Dati Cassa Previdenziale			Imponibile	%Contr.	Ritenuta	%IVA	Importo
			502,00	4,00		N2.2	20,08
RIEPILOGHI IVA E TOTALI							
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta		
Esigib. non dich. (si presume immediata) Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, commi 58 e 59, Legge n. 190/2014 e successive modifiche	N2.2			522,08	0		
Importo bollo	Sconto/Maggiorazione		Arr.	Totale documento			
2,00				522,08			

ATTENZIONE! La marca da bollo entra a far parte del compenso, pertanto costituisce base di calcolo anche per la Cassa di Previdenza e assume codice natura IVA N2.2.

3. Senza riaddebito del bollo:

Corpo fattura:

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
	COMPENSI PROFESSIONALI	1,00	500,00			N2.2	500,00
Dati Cassa Previdenziale			Imponibile	%Contr.	Ritenuta	%IVA	Importo
			500,00	4,00		N2.2	20,00
RIEPILOGHI IVA E TOTALI							
esigibilità iva / riferimenti normativi	%IVA	Spese accessorie	Arr.	Totale imponibile	Totale imposta		
Esigib. non dich. (si presume immediata) Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, commi 58 e 59, Legge n. 190/2014 e successive modifiche	N2.2			520,00	0		
Importo bollo	Sconto/Maggiorazione		Arr.	Totale documento			
2,00				520,00			

ATTENZIONE: Indipendentemente dal fatto che il bollo sia oggetto di riaddebito o meno, ed indipendentemente dalle modalità del riaddebito stesso, in ogni caso occorre dare evidenza del fatto che la fattura sconta imposta di bollo (vedasi campo **importo bollo**); in caso di dimenticanza, comunque, il documento sarà “intercettato” dal Sistema di Interscambio e l’ammontare del bollo richiesto comunque in versamento al soggetto che ha emesso la fattura.