

L'INCREMENTO DELL'IVA DAL 20 AL 21 PER CENTO: LA FASE TRANSITORIA

La legge di conversione del D.L. n. 138/2011, più comunemente noto come la “manovra di Ferragosto”, ha disposto l'aumento dell'aliquota ordinaria dell'Iva dal 20 al 21 per cento. La nuova misura trova applicazione alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (art. 2, comma 2-ter). Si dovrà quindi fare riferimento al giorno successivo alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della legge n. 148/2011. In buona sostanza la nuova aliquota è applicabile a partire dalle operazioni poste in essere dal giorno 17 settembre 2011.

Il legislatore è intervenuto sull'art. 16, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto l'incremento ha un ambito applicativo circoscritto riguardando, come già ricordato, le sole operazioni assoggettate ad aliquota ordinaria. Invece nessun incremento è stato previsto per le aliquote c.d. ridotte che rimangono fissate nelle misure del 4 e del 10 per cento.

La novella non dà luogo a particolari problemi interpretativi. Le difficoltà maggiori riguardano la fase transitoria, cioè la disciplina delle operazioni poste in essere durante la fase di “passaggio” dall'aliquota del 20 a quella del 21 per cento.

Nell'ambito di tale fase assume particolare rilievo, soprattutto per la categoria notarile, la gestione dei c.d. “fondi spese”. Infatti, ci si deve domandare qualora il cliente abbia costituito presso il notaio un fondo indistinto di spese e compensi anteriormente all'incremento dell'aliquota come si debba ora procedere alla fatturazione a seguito dell'avvenuto aumento dell'aliquota.

La presente nota intende quindi esaminare la disciplina transitoria avendo riguardo all'esame delle problematiche più ricorrenti per i lavoratori autonomi ed in particolare per la categoria notarile.

Il momento di effettuazione dell'operazione

L'art. 2, comma 2-ter del D.L. n. 138/2011 prevede espressamente che il momento rilevante affinché trovi applicazione la nuova aliquota è rappresentato dal momento dell'effettuazione delle operazioni ove questo evento si verifichi da una determinata data in avanti (17 settembre 2011). E' dunque essenziale comprendere quale significato il legislatore abbia inteso attribuire a tale espressione.

I lavoratori autonomi effettuano, solitamente, prestazioni di servizi. Pertanto tale momento dovrà essere individuato avendo riguardo alla previsione di cui all'art. 6, comma 3 del D.P.R. n.

633/1972. La disposizione citata prevede espressamente che “Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all’atto del pagamento del corrispettivo.” E’ dunque irrilevante il momento della materiale esecuzione o ultimazione della prestazione. Ad esempio se un professionista ha ultimato la prestazione, quindi il notaio ha rogato un atto anteriormente alla ricordata data del 17 settembre, ma ha incassato successivamente il relativo compenso dopo la modifica in commento, troverà applicazione la nuova aliquota del 21 per cento.

Il medesimo criterio trova applicazione anche con riferimento agli acconti. Pertanto se il professionista, prima ancora di iniziare ad eseguire il mandato professionale, beneficia di un incasso parziale a titolo di acconto la prestazione si considera effettuata ai fini Iva limitatamente all’importo percepito. Sarà dunque necessario distinguere gli incassi degli acconti avvenuti prima della data spartì acque del 17 settembre, quindi soggetti all’obbligo di fatturazione con l’Iva al 20 per cento, rispetto a quelli avvenuti in epoca successiva che scontano l’aliquota del 21 per cento.

Tuttavia quello appena illustrato è il principio generale, ma il legislatore ha inteso anche prevedere delle specifiche deroghe. In questi casi, disciplinati dal successivo comma 4 del medesimo art. 6, l’effettuazione dell’operazione è precedente rispetto all’incasso del relativo compenso professionale. Infatti *“se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, ..., l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato ..., alla data della fattura ...”*.

In pratica il momento di emissione della fattura, se precedente rispetto all’incasso del compenso professionale, “cristallizza” l’operazione nel senso che la stessa si considera effettuata alla data della fattura. Ciò anche se il professionista non ha neppure iniziato l’esecuzione della prestazione. Ne consegue ulteriormente che le fatture emesse entro il 16 settembre scorso dovevano riportare l’applicazione dell’Iva nella misura del 20 per cento essendo poi del tutto irrilevante che i compensi relativi alle prestazioni professionali siano stati incassati successivamente a tale data

Il preavviso di fattura

Al fine di evitare l’anticipato versamento dell’Iva, soprattutto laddove i pagamenti dei compensi siano costantemente ritardati, i lavoratori autonomi ricorrono sovente all’emissione di un preavviso di parcella. Invece la fattura vera e propria viene emessa al momento dell’incasso.

Il “preavviso”, quindi, ha natura diversa costituendo un semplice estratto conto che assolve alla funzione di ricordare al cliente l’importo maturato a suo debito. Pertanto l’emissione di tale

documento non fa sorgere alcun obbligo di versare l'Iva nelle casse dell'erario se non successivamente al momento della fatturazione, ovvero al momento della percezione dei compensi.

In pratica potrebbe essersi verificato che il professionista abbia emesso uno o più preavvisi prima dell'aumento dell'aliquota Iva, quindi al 20 per cento, senza che i relativi compensi siano stati corrisposti prima della conversione in legge della "Manovra di Ferragosto." In questi casi, in mancanza di una preventiva comunicazione il cliente procederà ad effettuare il pagamento delle somme come indicate nell'estratto conto che, evidentemente, essendo stato emesso prima dell'incremento dell'aliquota riporta un importo inferiore rispetto a quello dovuto.

La soluzione più agevole consiste nella nuova emissione dell'estratto conto che sostituirà il precedente riportando così l'aliquota del 21 per cento. In questo modo il cliente effettuerà il pagamento nella misura corretta. Diversamente, cioè lasciando inalterato il contenuto dell'estratto conto il professionista dovrà comunque procedere, non oltre il momento di pagamento, all'emissione di una fattura con l'indicazione dell'aliquota del 21 per cento. Pertanto qualora la somma corrisposta non fosse sufficiente in relazione all'avvenuto aumento dell'aliquota il lavoratore autonomo dovrà richiedere al cliente un'integrazione del pagamento fino a concorrenza dell'avvenuto aumento dell'aliquota.

In alternativa, ma si tratta indubbiamente di una procedura più complicata, il professionista emetterà la fattura con l'indicazione della nuova aliquota del 21 per cento riducendo in misura corrispondente all'avvenuto aumento i relativi compensi. In questo modo si realizzerà una perfetta coincidenza tra la fattura e l'avvenuto incasso. Successivamente procederà all'emissione di una fattura integrativa dei compensi fino a compensazione dell'importo precedentemente non incassato ed "assorbito" dall'incremento dell'aliquota Iva nella percentuale di un punto.

La gestione dei fondi spese

E' frequente che nell'esercizio dell'attività professionale il notaio riceva un fondo indistinto di compensi e spese e, avvalendosi delle disposizioni di cui al DM 31 ottobre 1974, emetta la relativa fattura entro sessanta giorni dalla costituzione del fondo.

Come già anticipato i professionisti dovranno gestire la fase transitoria dovuta all'incremento dell'aliquota Iva laddove siano stati costituiti tali fondi prima della conversione del D.L. n. 138/2011, con l'esigenza di procedere alla fatturazione successivamente.

E' di tutta evidenza come la costituzione del fondo non "integri" in alcun modo il momento dell'effettuazione dell'operazione. La semplificazione prevista dal Decreto ministeriale citato trova la sua origine proprio nella circostanza che il fondo spese è indistinto, quindi comprende sia spese che compensi senza che le parti abbiano concretamente effettuato alcuna distinzione di tali componenti. Per tale ragione il Decreto concede al professionista la possibilità di emettere la relativa fattura entro sessanta giorni.

L'emissione della fattura costituisce, come anticipato, il momento di effettuazione dell'operazione ai fini Iva. Pertanto se il documento, a fronte del fondo spese costituito precedentemente, viene emesso a partire dall'entrata in vigore della legge di conversione, l'operazione risulterà soggetta all'applicazione dell'aliquota ordinaria nella nuova misura del 21 per cento. La circostanza potrebbe quindi determinare, se il notaio intende far coincidere perfettamente l'ammontare del fondo spese con quello della fattura, una riduzione dei compensi.

Infatti, dopo aver individuato all'atto della fatturazione le spese anticipate in nome e per cento del cliente (escluse da Iva ex art. 15 del D.P.R. n. 633/1972), la somma che residua (compensi ed Iva) dovrà essere assoggettata al tributo nella misura del 21 per cento. Pertanto tenendo conto dell'avvenuto incremento del tributo di un punto percentuale, i compensi dovranno diminuire nella misura corrispondente. Solo così si verificherà una perfetta coincidenza tra l'importo del fondo e l'importo della fattura.

A tal proposito deve essere osservato che il professionista intanto ha potuto beneficiare dell'emissione della fattura nei sessanta giorni successivi (DM del 31 ottobre 1974) in quanto all'atto della costituzione del fondo la composizione del medesimo (compensi e spese) era indistinta. Diversamente laddove i predetti compensi fossero stati individuati a tale data sarebbe mancata una condizione essenziale per applicare la semplificazione di cui al citato Decreto ministeriale. Ciò posto è naturale che si verifichino delle differenze al momento dell'emissione della fattura laddove tale documento sia emesso dopo l'incremento dell'aliquota.

Come già anticipato il notaio potrà procedere con due diverse soluzioni. Nel primo caso, cioè laddove si verifichi la perfetta coincidenza tra la fattura emessa ed il relativo fondo, potrà procedere all'emissione di una fattura integrativa che sarà pagata separatamente. In alternativa potrà emettere una fattura il cui pagamento non risulta interamente "coperto" dal fondo spese. Successivamente il cliente procederà ad effettuare un pagamento integrativo fino a concorrenza dell'incremento dell'aliquota Iva dell'1 per cento.

Prestazioni di servizi nei confronti degli enti pubblici

Con decorrenza dal 1° gennaio 1998 le prestazioni effettuate nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici territoriali, delle ASL, delle camera di Commercio, etc sono effettuate con le medesime regole di qualunque fornitura a soggetti privati. Pertanto se il notaio emette una fattura nei confronti di uno dei predetti soggetti la prestazione si considera effettuata ai sensi del citato art. 6 del Decreto Iva.

Con decorrenza dalla medesima data, quindi dal 1° gennaio 1998, sono però cambiate le regole relative all'esigibilità del tributo. Infatti le predette operazioni, ancorché effettuate, devono considerarsi ad esigibilità differita fin quando non si verifica l'incasso della relativa prestazione. In pratica l'incasso della fattura fa sorgere il debito del professionista nei confronti dell'erario (art. 6, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972), ma l'operazione si considera in ogni caso effettuata precedentemente, cioè all'atto della fatturazione.

In sostanza distinguendo la data di effettuazione dell'operazione, rispetto al momento dell'esigibilità del tributo ne consegue che per le operazioni fatturate anteriormente alla modifica in commento l'aliquota rimane quella del 20 per cento. E' dunque irrilevante che l'incasso delle prestazioni avvenga con decorrenza dal 17 settembre in quanto tale evento fa sorgere semplicemente il debito Iva nei confronti del Fisco. L'operazione si considererà effettuata precedentemente e l'aliquota sarà "cristallizzata" nella misura del 20 per cento.

La disciplina transitoria delle predette operazioni è disciplinata dall'art. 2, comma 2-*quater* del decreto convertito in legge. Tuttavia diversamente dalla interpretazione sopra indicata la disposizione prevede l'inapplicabilità della nuova aliquota del 21 per cento non solo alla circostanza che la fattura sia stata emessa anteriormente al 17 settembre scorso, ma anche all'avvenuta registrazione del documento entro la medesima data. Non si comprende per quale ragione il legislatore abbia fatto riferimento anche alla data di registrazione (elemento che dovrebbe essere irrilevante). Il punto dovrà essere chiarito dall'Agenzia delle entrate.

Cessioni di beni strumentali

Con riferimento alle cessioni di beni strumentali devono essere seguiti i criteri di cui al citato art. 6, comma 1 del Decreto Iva. Pertanto l'operazione si considera effettuata al momento della consegna o spedizione (per i beni mobili). Conseguentemente se un professionista vende e consegna un bene strumentale ad un precedente fornitore e l'operazione viene effettuata dopo

l'approvazione della legge di conversione (L. n. 148/2011) dovrà essere applicata l'aliquota del 21 per cento.

Rimangono ferme, però, le regole precedentemente esaminate nel caso in cui venga anticipata la fatturazione, ovvero si verifichi un incasso parziale (un acconto) del corrispettivo. In questi casi la consegna risulterà irrilevante assumendo rilievo l'emissione (precedente) della fattura, ovvero dell'incasso.

Sanatoria in caso di errori: il Comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate ha diramato con un comunicato stampa del 16 settembre scorso le prime indicazioni. In particolare è stato puntualizzato "Qualora nella fase di prima applicazione ragioni di ordine tecnico impediscano di adeguare in modo rapido i software per la fatturazione e i misuratori fiscali, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando la variazione in aumento (art. 26, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la regolarizzazione non darà luogo all'irrogazione di alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota sarà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile, quindi nel periodo di liquidazione durante il quale l'operazione si considera effettuata (incasso, anticipata fatturazione o consegna dei beni).

Ritenuta d'acconto del 20 per cento

E' rimasta invariata la misura della ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 pari al 20 per cento dei compensi corrisposti dai sostituti d'imposta.

Per effetto dell'incremento dell'aliquota Iva ordinaria non si verificherà più, di conseguenza, la perfetta coincidenza tra l'importo della predetta ritenuta e l'Iva addebitata in via di rivalsa al cliente.

Nicola Forte