

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

**Studio n. 81/2005/T**

## **La gestione delle somme in deposito ricevute dagli studi notarili: la fatturazione ed il momento di imputazione dei compensi al periodo d'imposta**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 16 dicembre 2005*

Si chiede quale siano i presupposti che consentono di differire l'emissione della fattura, ai sensi dell'art. 3 del DM del 31 ottobre 1974, avendo il notaio ricevuto un fondo spese annotato nel registro delle somme in deposito.

Si chiede, inoltre, se la predetta disposizione trovi applicazione anche ai fini delle imposte sui redditi considerando avvenuta la percezione del compenso al momento dell'emissione della fattura, che deve essere avvenire non oltre sessanta giorni dalla costituzione del deposito.

Infine si chiede, al verificarsi di tutti i presupposti che consentono al professionista di avvalersi della disciplina in discorso, in quale momento debba essere emessa la fattura.

### **I presupposti della disciplina**

L'obbligo di emissione della fattura trova regolamentazione nell'art. 21 del DPR n. 633/1972. L'adempimento deve essere posto in essere *"al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6"* del medesimo decreto. Tale momento deve essere certamente individuato in coincidenza con la percezione del compenso da parte del professionista. L'operazione non sembra dare luogo a particolari problemi, tuttavia in alcuni casi non sarà sempre agevole individuare l'ammontare dei compensi percepiti e quindi ottemperare correttamente al predetto obbligo.

E' frequente che, nell'esercizio dell'attività notarile, il professionista ottenga il deposito di una somma comprensiva in parte delle spese necessarie per assolvere

le varie formalità (es. oneri di registrazione, diritti di segreteria etc.), ed in parte degli onorari. Ciò avviene quando il notaio non abbia inteso o non sia stato in grado di determinare, nel momento in cui il fondo viene erogato, l'importo delle spese e degli onorari. Per tale ragione il legislatore ha previsto con l'art. 3 del DM del 1974 la possibilità di differire l'emissione della fattura non oltre il termine di sessanta giorni dalla costituzione del predetto fondo. La disposizione è stata quindi concepita allo scopo di rendere possibile un adempimento che, diversamente, il professionista non sarebbe in grado di assolvere agevolmente <sup>(1)</sup>. Tuttavia al fine di individuare correttamente i presupposti che consentono di beneficiare della predetta disciplina, si deve osservare come non fosse intenzione del legislatore dare vita ad un sistema che consentisse di differire in ogni caso e sistematicamente l'emissione della fattura rispetto al momento di effettuazione dell'operazione.

Il primo dei presupposti si desume direttamente dal testo dell'art. 3. In particolare è essenziale che il deposito ricevuto sia composto indistintamente da somme aventi natura di corrispettivo e da somme percepite a titolo di spese da sostenere in nome e per conto dei clienti. Pertanto, se il fondo ricevuto è costituito solo da compensi o da spese, la disposizione in commento non trova applicazione. Nel primo caso dovrà essere emessa immediatamente la fattura. Nel secondo caso l'operazione è esclusa integralmente dal computo della base imponibile. In questo caso non sarà neppure necessario annotare la somma ricevuta, e costituita solo da spese, nel registro delle somme in deposito. Affinché possa essere differita l'emissione della fattura oltre il momento in cui si riceve il fondo spese, è dunque necessario che la prestazione professionale sia caratterizzata dalla sussistenza di spese. In altre parole la disposizione in rassegna non potrà essere applicata ogni volta in cui il professionista non sarà tenuto a sostenere nell'esercizio del mandato alcuna spesa in nome e per conto del cliente. In questo senso, come già precisato, la norma non consente, al di fuori dell'ipotesi specificata, il differimento dell'emissione della fattura. D'altra parte tale conclusione è desumibile direttamente dalla lettera dello stesso art. 3 contenuto nel DM del 1974 <sup>(2)</sup>.

La seconda condizione necessaria si desume, come il primo presupposto, direttamente dal testo della disposizione. Infatti l'art. 3 del DM del 1974 prevede che la somma debba essere ricevuta "indistintamente". Il significato attribuibile a tale espressione può essere desunto direttamente dal vocabolario della lingua italiana <sup>(3)</sup> in base al quale "indistinto" vuol, significare "*non separato o non separabile nettamente da altro*". L'espressione utilizzata vuole quindi significare, al fine di ritardare l'emissione della fattura, che la somma debba essere semplicemente globale cioè senza recare, sotto il profilo documentale, alcuna ipotesi di suddivisione delle spese e dei compensi. Tale caratteristica, cioè il fatto che il fondo spese sia indistinto, deve essere quindi verificato in relazione al comportamento che le parti hanno concre-

tamente tenuto. I verificatori fiscali potranno però sempre dimostrare, pur gravando su di loro l'onere della prova, che in realtà la somma erogata distingueva la quota di compensi da quella relativa alle spese. In aggiunta a tale ipotesi il fondo spese sarà da considerare a *fortiori* indistinto <sup>(4)</sup> quando le parti non siano oggettivamente in grado di distinguere le spese dai compensi. In buona sostanza il legislatore ha circoscritto la possibilità di fruire dell'applicazione del predetto art. 3 alle sole fattispecie in cui le parti non distinguano la composizione del fondo ovvero quando non sia in grado di distinguere la composizione dello stesso, anche se la Direzione Regionale delle Entrate del Veneto ha ritenuto preferibile un'interpretazione più restrittiva <sup>(5)</sup>. Pur non considerando condivisibile l'orientamento suddetto deve essere ribadita la necessità che la prestazione professionale sia caratterizzata dalla sussistenza di spese. Ad esempio se il notaio riceve un fondo spese per effettuare una prestazione di consulenza la fattura dovrà essere emessa contestualmente. In questo caso l'art. 3 contenuto nel DM del 1974 non potrà trovare applicazione. Invece la possibilità di ritardare (entro i sessanta giorni) l'emissione della fattura, quindi la circostanza che il fondo spese sia erogato in maniera indistinta, non viene meno neppure nel caso in cui dalla documentazione in atti sia possibile rinvenire eventuali note o appunti del professionista utilizzati per effettuare una distinzione di massima delle somme. La sussistenza del presupposto deve essere verificata di volta in volta in relazione alle diverse tipologie di prestazioni professionali <sup>(6)</sup>. La circostanza che il professionista abbia effettuato, lasciandone traccia, una suddivisione di massima delle spese e degli onorari non è di per sé idonea a dimostrare la mancanza del presupposto che consente di ritardare la fatturazione. Tale suddivisione potrebbe infatti essere stata utilizzata dal professionista per effettuare una prima quantificazione, il più attendibile possibile, delle spese e degli onorari. Tuttavia la possibilità di applicare la disciplina dell'art. 3 è connessa unicamente alla tipologia di prestazione professionale che il notaio è chiamato ad eseguire.

Il DM del 1974 prevede, sempre con l'art. 3, un ulteriore presupposto di tipo formale. Le somme ricevute in deposito devono essere annotate giornalmente, distintamente per ciascuna operazione, in apposito registro che deve essere tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In alternativa, per i professionisti che hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria, è possibile annotare tali somme nella colonna delle movimentazioni finanziarie per conto di terzi del registro dei movimenti finanziari, il cui modello è stato approvato con il DM 15 settembre 1990. In questo caso l'adempimento sostituisce l'obbligo di registrazione nel registro delle somme in deposito di cui al citato art. 3.

Per quanto riguarda il secondo presupposto contenuto nella disposizione appare necessario effettuare ulteriori riflessioni. La circostanza che le somme ricevute in deposito possano essere di ammontare esattamente corrispondente agli importi fat-

turati non è di per sé idonea a disapplicare la disciplina in discorso. In altre parole tale coincidenza degli importi non dimostra affatto *ex post* che le parti intendessero distinguere, al momento della costituzione del fondo, l'ammontare delle spese e quello dei compensi. Tale possibilità deve essere verificata unicamente in relazione al comportamento che il professionista ed il cliente hanno concretamente tenuto. La tesi contraria, invece, sarebbe il frutto di un clamoroso equivoco. Infatti, dopo aver rogato l'atto ed aver adempiuto a tutte le formalità il notaio effettua un confronto tra la somma ricevuta in deposito e le spese sostenute determinando, per differenza, il compenso spettante. In buona sostanza il compenso è determinato a posteriori in via residuale senza la necessità di richiedere, almeno nella maggior parte dei casi, una somma integrativa (a titolo di compenso) al cliente. Appare dunque evidente che la coincidenza tra gli importi delle somme ricevute in deposito e le fatture emesse sia dovuta unicamente alle modalità di determinazione dei compensi. In buona sostanza determinando il compenso in via residuale è naturale che i due importi finiscano spesso con il coincidere. La circostanza non appare dunque idonea a dimostrare che il notaio conoscesse preventivamente l'importo del compenso. D'altra parte il fatto che la somma ricevuta in deposito sia di eguale importo alla fattura emessa riguarda solo il totale e non, invece, la composizione delle spese e dei compensi che possono variare all'interno di ciascun documento. La circostanza dimostra anzi che il notaio opera effettivamente nel modo descritto individuando il compenso come componente residuale dopo aver sostenuto le spese che, al momento della costituzione del fondo non erano state determinate.

### **L'applicabilità della norma ai fini delle imposte sui redditi**

Dalla formulazione letterale della disposizione l'interprete meno attento potrà concludere come la disciplina in discorso trovi applicazione solo ai fini Iva e non per le imposte sui redditi. Tale conclusione non può essere condivisa. Appare infatti possibile individuare diversi argomenti a sostegno della tesi opposta che ritiene possibile non solo di differire l'emissione della fattura, ma anche considerare percepiti i compensi successivamente rispetto al momento di costituzione del deposito (7).

La circostanza che l'art. 3 del DM non fornisca, almeno espressamente, alcuna indicazione ai fini delle imposte sui redditi non rappresenta di per sé una circostanza decisiva per limitare l'ambito applicativo della disposizione ai soli fini dell'Iva. Si deve osservare preliminarmente come la disciplina delle imposte sui redditi, ed in particolare del TUIR, non contenga alcun esplicito riferimento alla fatturazione delle operazioni. L'obbligo di emissione della fattura e gli elementi che compongono tale documento sono indicati espressamente solo dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. E'

normale, quindi, che il DM del 1974 fornisca la regolamentazione solo degli adempimenti Iva, con particolare riguardo all'emissione della fattura. In buona sostanza il riferimento alla sola fattura non è di per sé sufficiente per dimostrare che il legislatore abbia voluto escludere la possibilità di differire il momento della percezione del corrispettivo facendolo coincidere con il momento di emissione del predetto documento. L'interpretazione contraria sarebbe eccessivamente rigorosa e, quindi, non condivisibile. Infatti il lavoratore autonomo che incontra delle difficoltà nel distinguere la parte dei compensi rispetto alle spese che dovrà sostenere, non sarà in grado di determinare l'esatto ammontare né ai fini Iva, né ai fini delle imposte sui redditi. Non si può argomentare con ragionevolezza una conclusione diversa secondo cui la distinzione (tra le spese ed i compensi) può essere effettuata ai fini di un tributo, o più semplicemente la norma non trova applicazione per l'Irpef, ma solo per l'Iva. Se le difficoltà esistono il professionista non sarà in grado di determinare l'imponibile Iva, né i compensi da assoggettare a tassazione per le imposte sui redditi. D'altra parte la circostanza che l'art. 3 del DM del 31 ottobre del 1974 trovi applicazione anche per le imposte sui redditi è confermato dall'opinione di un'autorevole dottrina <sup>(8)</sup>.

Un ulteriore elemento favorevole alla tesi sin qui sostenuta può desumersi direttamente dall'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973. Secondo tale norma la registrazione degli incassi deve essere effettuata nel registro cronologico degli incassi e dei pagamenti al lordo e al netto della quota di spese sostenuta per conto del cliente. Appare dunque evidente che se il professionista non conosce la quota parte di spese che compone il deposito al momento dell'erogazione non sarà neppure in grado di effettuare la relativa registrazione contabile.

Le modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo consentono all'interprete di individuare ulteriori argomentazioni sul tema in esame. E' noto, infatti, come non concorrano alla formazione del reddito professionale netto né le sopravvenienze attive, né quelle passive. L'orientamento secondo il quale l'intero fondo spese risulterebbe immediatamente tassabile ai fini delle imposte sui redditi non sarebbe compatibile con le predette modalità di determinazione del reddito. Infatti non sarebbe possibile eliminare la maggiore tassazione dovuta al fatto che il professionista ha considerato (inizialmente) quale compenso il fondo spese ricevuto per l'intero importo, sostenendo poi in nome e per conto del cliente alcune spese non tassabili. In buona sostanza le regole di determinazione del reddito professionale non consentono di recuperare, attraverso il meccanismo delle sopravvenienze, le maggiori imposte pagate su una somma che, sia pure successivamente, è stata utilizzata per sostenere una parte delle spese in nome e per conto del cliente. E' dunque logico che la disposizione in questione trovi applicazione anche ai fini delle imposte sui redditi.

Le stesse difficoltà, ove si addivenisse ad una tesi contraria, sarebbe costretto a fronteggiare il sostituto d'imposta. Tale figura dovrebbe operare la ritenuta d'acconto sull'intero fondo spese prescindendo dalla fattura che sarà emessa successivamente entro il limite di sessanta giorni, ma tale soluzione darà luogo a conseguenze paradossali. Occorre infatti domandarsi come il professionista debba comportarsi per recuperare la maggiore ritenuta che ha subito sull'intero fondo senza tener conto delle spese (in nome e per conto) sostenute in seguito, durante lo svolgimento delle prestazioni professionali. L'unica soluzione potrebbe essere rappresentata dallo scomputo in sede di dichiarazione dei redditi, con evidenti difficoltà per quei lavoratori autonomi che maturano costantemente crediti verso l'erario in quanto le ritenute sono effettuate sugli incassi e non sul reddito. D'altra parte nel caso in esame le ritenute risulterebbero addirittura effettuate su somme che, in seguito, perdono la natura di compensi in quanto impiegate per sostenere le spese in nome e per conto del cliente. Secondo questa interpretazione i compensi sarebbero sistematicamente assoggettati a ritenute calcolate in misura eccedente essendo commisurate all'intero importo ricevuto dal professionista e, quindi, comprensivo delle spese. Questo orientamento non può, per le ragioni illustrate, essere condiviso (9).

Da ultimo deve osservarsi come sia agevole superare anche l'obiezione secondo la quale l'impedimento ad applicare l'art. 3 alle imposte sui redditi sarebbe fondato sul tenere letterale della disposizione. La previsione normativa, come già ricordato, consente solo di differire l'emissione della fattura senza fornire alcuna indicazione sul momento della percezione del corrispettivo. Non è corretto affermare che nessuna ulteriore disposizione preveda anche ai fini delle imposte sui redditi di differire il momento di tassazione del corrispettivo. In buona sostanza anche in questo caso è possibile individuare successivamente rispetto alla costituzione del fondo quale parte della somma costituisca il compenso e quale parte rappresenti le spese. Infatti, l'art. 3, comma 1 del DM del 20 dicembre del 1990 prevede, in alcuni casi, l'esonero dall'obbligo di tenuta del libro delle somme in deposito. La possibilità è riservata ai soli professionisti che, avendo optato per il regime di contabilità ordinaria, devono istituire il libro delle movimentazioni finanziarie facendo transitare le predette somme ricevute in deposito tra le "movimentazioni per conto di terzi". Tale libro contabile deve essere conforme allo schema approvato con il DM del 15 settembre 1990 che prevede l'istituzione di un'apposita colonna dove far transitare le "movimentazioni finanziarie per conto di terzi". Il libro dei movimenti finanziari rappresenta una scrittura contabile tenuta ai fini delle imposte sui redditi, ed è significativo che il decreto ministeriale emanato per regolamentare le modalità di tenuta dello stesso (DM 20/12/1990), disciplini gli adempimenti di coloro che intendono essere sollevati dall'obbligo di tenuta del registro delle somme in deposito. La previ-

sione, contenuta nel predetto art. 3, ammette di fatto l'applicabilità della disciplina di cui al DM del 31 ottobre 1974 anche ai fini delle imposte sui redditi <sup>(10)</sup>.

## **Il momento di emissione della fattura**

Occorre da ultimo esaminare in quale momento il professionista sia obbligato ad emettere la fattura e, conseguentemente, quando il corrispettivo debba considerarsi percepito <sup>(11)</sup>. La necessità di esaminare tale ulteriore punto trae origine da uno dei presupposti che rende possibile l'applicazione del DM del 1974. Infatti è stato ricordato in premessa come il notaio possa emettere la fattura successivamente alla costituzione del fondo spese solo qualora il fondo spese erogato sia indistinto e la prestazione sia caratterizzata dalla presenza di spese. Il differimento non potrà però superare i sessanta giorni.

Occorre però domandarsi come il professionista debba comportarsi qualora, anche prima dello spirare del termine di sessanta giorni, abbia determinato in via definitiva i compensi e le spese. Tale momento deve essere logicamente successivo rispetto alla costituzione del fondo. Diversamente verrebbe a mancare uno dei presupposti che consente di beneficiare della disciplina in rassegna.

Secondo un'interpretazione letterale della disposizione (art. 3) il professionista non è obbligato ad emettere immediatamente la fattura allorquando abbia distinto in via definitiva le spese dai compensi prima dello spirare del termine di sessanta giorni. La norma infatti prevede, oltre ai necessari ricordati presupposti, un termine che non può mai essere superato (sessanta giorni dalla costituzione del deposito), ma non dispone espressamente l'obbligo di emettere anticipatamente tale documento, cioè allorquando il professionista abbia determinato con esattezza e certezza l'importo delle spese. Inoltre la parte del fondo non coperta dalle spese sostenute in nome e per conto del cliente assume natura di compenso solo in coincidenza con l'emissione della fattura. Pertanto il corrispettivo deve essere dichiarato ai fini delle imposte sui redditi nel medesimo periodo di imposta durante il quale la fattura viene emessa.

E' possibile individuare un ulteriore argomento a sostegno della conclusione sopra prospettata, basata sul dato letterale. La *ratio* della richiamata disposizione è quella di consentire la semplificazione degli adempimenti <sup>(12)</sup> sia per quanto riguarda l'attività che i verificatori sono chiamati a svolgere, sia per quanto riguarda i professionisti. L'assunto in base al quale prima il professionista e successivamente i verificatori dovrebbero accertare, ai fini della fatturazione, il momento in cui si è raggiunta la definitiva distinzione delle spese rispetto ai compensi, finirebbe con l'alimentare, senza alcun concreto vantaggio per la casse dell'erario, il contenzioso. Logicamente la norma deve essere interpretata allo stesso modo anche ai fini delle

imposte sui redditi. Il corrispettivo potrà considerarsi percepito ai fini dell'Irpef allo spirare del termine di sessanta giorni previsto dal DM del 1974. In buona sostanza il termine di emissione delle fatture e di imputazione dei compensi all'esercizio risultano coincidenti.

*Commissione Studi Tributarie*

- 
- 1) Il DM in oggetto (emanato in attuazione dell'art. 73, comma 1, lett. c del DPR n. 633/1972), ed in particolare l'art. 3, ha inteso semplificare il rapporto con l'amministrazione finanziaria eliminando sul nascere cause di possibili contenziosi con l'erario circa l'esatta individuazione della parte dei compensi da sottoporre a tassazione nel momento in cui un professionista riceva un fondo spese. L'argomentazione trova fondamento nell'art. 73, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972 in base al quale *"Il Ministro delle finanze, con propri decreti, può determinare le modalità ed i termini: ... c) per l'emissione, numerazione, registrazione e conservazione delle fatture relative a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di arti e professioni per le quali risulti particolarmente onerosa e complessa l'osservanza degli obblighi di cui al titolo secondo del presente decreto ..."*
  - 2) "Per le somme ricevute in deposito, globalmente ed indistintamente, sia a titolo di corrispettivo che a titolo di spese da sostenere in nome e per conto dei clienti ...". Ne consegue, proprio sotto il profilo letterale, che se la prestazione non è caratterizzata dalla presenza di spese, la norma non si applica. In questo caso all'importo ricevuto deve seguire immediatamente (nel corso della giornata) l'emissione della fattura.
  - 3) Così la voce "indistinto" nel *Vocabolario della lingua Italiana* istituito dalla Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani. In senso conforme, per la medesima voce, *Grande dizionario italiano dell'uso* Ideato e diretto da Tullio De Mauro, volume III FM-MAN
  - 4) Con la conseguente possibilità di emettere la fattura successivamente, ma non oltre sessanta giorni.
  - 5) Cfr. la Ris. Prot. n. 42585 dell'8 novembre 2005 della Direzione Regionale delle Entrate del Veneto. In questo caso, secondo la risposta all'interpello, *"presupposto per l'annotazione delle somme ricevute in deposito nel registro istituito ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 31/10/1974 è l'impossibilità per il professionista di determinare, al momento dell'incasso, la parte relativa alle spese in nome e per conto del cliente. Nella diversa ipotesi in cui risulti possibile distinguere la quota di onorario da quella destinata a spese in nome e per conto del cliente occorre infatti emettere fattura ... al momento dell'incasso della somma ..."*.
  - 6) Come già ricordato le somme ricevute per prestazioni non caratterizzate dalla presenza di spese devono essere fatturate ai sensi dell'art. 21 al momento dell'incasso senza la possibilità di procrastinare ulteriormente l'emissione del documento.
  - 7) Conforme l'opinione espressa dalla D.R.E del Veneto nella risposta ad un interpello dell'8 ottobre 2003 prot. N. 907-30148/2003.
  - 8) Così R. Lupi, *Diritto Tributario - parte speciale*, Milano, 1994, Giuffrè Editore, pag. 239; F. Crovato, *I depositi presso i professionisti tra Iva e imposizione diretta*, in *Rassegna Tributaria*, 1994, pag. 294.
  - 9) In senso conforme lo Studio n. 109/2001/T della Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, 22 marzo 2002.
  - 10) Sul punto cfr. N. Forte, *La tassazione dei professionisti*, pag. 349, Il Sole 24 Ore Editore, Milano, 2004.

- 11)** Avendo argomentato in senso favorevole all'applicabilità della disciplina contenuta nel DM del 31 ottobre del 2004 anche ai fini delle imposte sui redditi.
- 12)** Si desume dall'art. 73, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972 citato alla nota 1.

*(Riproduzione riservata)*