



IMPOSTE SUL REDDITO

Quando una legge viene promulgata senza la necessaria meditazione, gli scoordinamenti diventano inevitabili

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

Reddito di lavoro autonomo dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il nuovo [articolo 54 ter, Tuir](#) (rubricato Rimborsi e riaddebiti), nella versione letterale introdotta dal D.Lgs. 192/2024 dispone che: *“Le spese di cui all’articolo 54, comma 2, lett. b) (ossia le spese sostenute dall’esercente l’arte o la professione per l’esecuzione di un incarico conferito ed addebitate analiticamente in capo al committente) di importo, comprensivo del compenso ad esse relativo, non superiore a 2500 euro, che non sono rimborsate dal committente entro un anno dalla fatturazione sono in ogni caso deducibili dal periodo d’imposta nel corso del quale scade il detto periodo annuale”.*

La norma appare del tutto scoordinata rispetto al raccordo temporale che il comma 3, dell'[articolo 6, D.P.R. 633/1972](#), prevede per le **prestazioni di servizi**, le quali, come noto, si **considerano effettuate all’atto del pagamento del corrispettivo**. L’incoerenza della prescrizione che correla il diritto di deduzione fiscale con il **decorso di un anno dalla data della fatturazione** (in gergo legislativamente corretto dalla data di emissione della fattura come indica l'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#)) è palese, dal momento che **non vi è l’insorgenza dell’esigibilità dell’iva** e, quindi, **dell’obbligo di emettere la fattura, sino al momento del pagamento**.

Il corto circuito di scrittura normativa è, quindi, palese, a motivo della circostanza che **la fattura a regime va emessa al momento del pagamento** che, dunque, **estinguere il debito del committente**, rendendo, in tal caso, la **decorrenza temporale priva di ogni rilevanza**. Nel caso, invece, di **mancato pagamento**, poiché la decorrenza viene fatta dipartire non dall’inadempienza del committente in base ai termini di pagamento concordati con il committente, ma dalla data della fatturazione, il **dato normativo**, in tal caso, **subordina la deducibilità della rivalsa delle spese sostenute per l’esecuzione dell’incarico all’emissione della fattura** che implica, in virtù delle prescrizioni del comma 4, dell'[articolo 6, D.P.R. 633/1972](#), l’anticipazione del versamento della corrispondente Iva, con un **ulteriore aggravio finanziario a carico dell’artista/professionista**.

Tale norma, raccordando la prescrizione alla prerogativa cartolare dell’Iva, prevede, infatti,



che, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei commi precedenti o indipendentemente da essi, **viene emessa la fattura**, l'operazione si considera **comunque effettuata**. La norma, quindi, pretendendo **l'emissione della fattura**, non ripete la più appropriata versione letterale dell'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), prevista nel reddito d'impresa, la quale raccorda il corrispondente diritto di deduzione fiscale dei crediti di modesto importo al decorso di un periodo di 6 mesi dalla scadenza dell'obbligo di pagamento, ma **si disallinea dal medesimo in modo del tutto illogico**, determinando, allo scopo di poter disporre dopo il decorso di un anno del diritto di deduzione fiscale del credito di rivalsa delle spese, **l'anticipata insorgenza dell' obbligo Iva**. Ma proprio l'intersezione della norma in scrutinio con l'Iva comporta una **condizione di default di logica** ancora più marcato, dal momento che una volta emessa la fattura, la corrispondente **nota di variazione viene subordinata dal comma 2, dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972**, al **mancato pagamento**, indipendentemente dall'importo, comprovato da procedure concorsuali o da procedure esecutive individuali rimaste infruttuose, per cui se il **mero decorso del tempo è condizione necessaria e sufficiente per fruire del diritto di deduzione fiscale** nel comparto delle imposte sui redditi, **esso non assume rilevanza decisiva per l'iva**, in virtù della più pregnante **corrobazione probatoria** (la procedura concorsuale o individuale) richiesta per ripristinare la **neutralità dell'Iva**.

Le condizioni previste per il recupero dell'Iva ([articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)) finiscono, peraltro, per coincidere con quelle **previste per il diritto di deduzione fiscale** dei crediti di rimborso di importo superiore ad euro 2.500, esautorando, in tal modo, sul piano degli effetti pratici, ogni **autonoma propositività normativa**, la **prescrizione regolamentare raccordata ai crediti di rivalsa non superiori a 2.500 euro**.

La soluzione legislativamente più razionale sarebbe, quindi, quella di **correlare la decorrenza del tempo di un anno**, non dall'emissione della fattura, ma da **una nota di pagamento**, che non riassuma il valore fiscale di fattura. A tale proposito, si sottolinea come la **fattura non venga leggealitivamente raccordata ad una precisa struttura grafica**, dal momento che l'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), dispone testualmente che, per ciascuna operazione imponibile **deve essere emessa una fattura anche sotto forma di nota**, conto, parcella e simili, dimostrando di **non contrassegnare il documento fiscale "fattura"** in raccordo con un predefinito stile grafico, ma in **esclusiva connessione con il rendiconto informativo** del comma 2, del citato [articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), e con la **tipologia fiscale dell'operazione in esso rappresentata** (operazione imponibile od una delle operazioni partecipi della casistica enucleata al comma 6, dell'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#)). Si dovrà, quindi, trattare di una **sorta di avviso di parcella** che **non riassuma lo schema informativo** del comma 2 ed, in modo specifico, non indichi la **precisa segmentazione dell'imponibile e dell'Iva**. In mancanza di un diretto intervento correttivo legislativo in tal senso (sicuramente da auspicare), sarebbe almeno necessario che il **termine "fatturazione"** - senz'altro espressivo sul piano fattuale, ma raffazzonato sul piano della corretta terminologia giuridica - venisse **svilito nel suo significato di "emissione della fattura"**, con un intervento di prassi che lo connetta invece alla predetta **nota di debito irrilevante ai fini Iva**.