

**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, **estingue 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 **corroborazione 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 riassume il valore fiscale di fattura. A tale proposito, si sottolinea come la **fattura non venga legislativamente 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 riassume 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**.