Professionista con IVA indetraibile ed estensione del reverse charge: l'IVA diventa un costo?

di

Pubblicato il 3 Settembre 2016

l'estensione dell'ambito di applicazione del meccanismo del reverse charge ha dato luogo ad una serie di difficoltà operative, soprattutto di tipo contabile, per i professionisti che operano in regime di indetraibilità dell'IVA. Si consideri ad esempio il caso in cui un medico (che esercita un'attività completamente esente ai fini Iva), si avvale di una ditta per il servizio di pulizie dello studio

L'estensione dell'ambito di applicazione del meccanismo del *reverse charge* ha dato luogo ad una serie di difficoltà operative, soprattutto di tipo contabile, per gli esercenti arti e professioni che determinano il reddito in base al principio di cassa.

Le problematiche e i conseguenti dubbi applicativi riguardano soprattutto i casi in cui l'imposta sul valore aggiunto è indetraibile. Le difficoltà sono ancora maggiori laddove la percentuale di detrazione sia suscettibile di variazioni a causa dell'applicazione del meccanismo del pro rata.

Si consideri ad esempio il caso in cui un medico (che esercita un'attività completamente esente ai fini Iva), si avvale di una ditta per il servizio di pulizie dello studio. Il professionista dovrà integrare la fattura di costo con l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e dell'Iva. Il tributo non sarà corrisposto al fornitore, ma versato direttamente dal professionista nelle casse dell'erario.

Il debito sorge in quanto nonostante la doppia registrazione del documento nel libro degli acquisti e nel registro delle fatture, l'Iva sull'operazione resta comunque completamente indetraibile a causa dell'attività esercitata dal medico completamente esente.

Se la fattura emessa prevede un corrispettivo di 1.000 euro, il professionista dovrà annotare sul documento l'Iva per un importo pari a 220 euro, con l'applicazione dell'aliquota del 22%. Il tributo riportato nel registro degli acquisti risulta completamente indetraibile, mentre il debito nei confronti dell'Erario sorge a seguito dell'annotazione della medesima fattura (oggetto di integrazione) nel registro

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

delle fatture emesse.

Ai fini delle imposte sui redditi non sussistono dubbi sulla circostanza che l'Iva indetraibile rappresenti un costo da considerare in diminuzione ai fini della determinazione del reddito professionale netto. Se il tributo non riguarda l'acquisto di un bene strumentale (in questo caso si incrementa la base di calcolo degli ammortamenti) l'Iva indetraibile rappresenta un costo generale deducibile in base al principio di cassa di cui all'art. 54 del TUIR.

Le incertezze, però, riguardano proprio il profilo temporale e trovano origine nell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. Infatti, se si applica il *reverse charge* il tributo non deve essere corrisposto al fornitore, ma deve essere versato direttamente nelle casse dell'Erario (stante l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti). Può quindi verificarsi un disallineamento temporale tra il momento del pagamento della fattura al fornitore e il momento in cui risulta effettivamente effettuato il versamento del tributo.

Prima dell'estensione del meccanismo dell'inversione contabile il problema era meno rilevante. Tornando all'esempio precedente il professionista pagava al fornitore 1.220 euro e l'intero costo, comprensivo dell'Iva, era deducibile ai fini delle imposte sui redditi. In tale ipotesi, salvo il caso di pagamenti frazionati, il professionista effettuava il pagamento del corrispettivo e dell'Iva nel medesimo periodo di imposta. Diversamente, nel caso in cui deve essere applicato il meccanismo del *reverse charge*, può determinarsi uno sfasamento temporale. Ad esempio il professionista potrebbe pagare al fornitore la fattura, il cui debito ammonta a 1.000 euro, durante il mese di dicembre dell'anno 2015 e versare nelle casse dell'erario l'Iva dovuta entro il giorno 16 gennaio dell'anno successivo. Sorge così il problema di comprendere se il costo rappresentato dall'Iva debba essere considerato in diminuzione del reddito professionale nell'anno 2015 o nell'anno 2016.

Applicando il criterio di cassa "*puro*" la soluzione corretta sembra essere il riferimento all'anno 2016. Ai fini della deducibilità del costo è necessario che l'onere sia stato effettivamente sostenuto e la circostanza si verifica all'atto del pagamento. D'altra parte se il professionista omette il versamento del tributo l'onere non potrà considerarsi sostenuto con la conseguente indeducibilità dello stesso. Tuttavia, prendendo in esame anche il caso dei professionisti che applicano il meccanismo del pro rata, risulta più correttamente sostenibile la soluzione opposta. In questo caso il costo dovrà considerarsi effettivamente sostenuto nell'anno 2015, cioè nel periodo in cui il professionista paga la fattura al fornitore. Secondo questa soluzione il pagamento della fattura nell'anno X (nell'esempio anno 2015) attrae l'Iva nello stesso

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

anno come se il tributo (tramite una finzione) sia stato versato nelle casse dell'Erario nel medesimo anno. Al fine di considerare corretta tale soluzione vale osservare che le diverse modalità di assolvimento dell'Iva non possono "*condizionare*" il momento in cui il costo si considera effettivamente sostenuto. La correttezza di tale soluzione potrà essere meglio dimostrata, come già ricordato, prendendo in considerazione la stessa situazione per i professionisti che applicano il meccanismo del pro rata.

Si consideri ad esempio il caso in cui un medico svolga anche prestazioni aventi ad oggetto perizie medico-legali. Le predette prestazioni sono imponibili ai fini Iva con la conseguenza che, se il professionista esercita anche l'attività medica esente da Iva troverà applicazione il meccanismo del pro rata. Nel corso dell'anno le liquidazioni dell'Iva saranno state effettuate con l'applicazione della percentuale di pro rata provvisorio (dello scorso anno). Successivamente, in sede di dichiarazione Iva annuale, si dovrà procedere ad effettuare nuovamente la liquidazione dell'Iva dell'intero anno sulla base della percentuale di pro rata definitiva.

Si ipotizzi che il professionista non abbia mai versato l'Iva nell'intera annualità presentando sempre liquidazioni del tributo a credito. Successivamente, in sede di dichiarazione annuale, la percentuale di detrazione diminuisce e per tale ragione, considerando quale costo una parte dell'Iva precedentemente considerata in detrazione, il credito annuale diminuisce. In pratica, a seguito dell'applicazione della percentuale di pro rata definitiva l'Iva non è più detraibile, ad esempio, nella misura di 800 euro, ma nella misura di 200 euro. La diminuzione dell'Iva detraibile rappresenta un "costo secco", ma nonostante il verificarsi di tale circostanza si consideri il caso in cui la dichiarazione Iva annuale continui ad evidenziare un credito.

A ben vedere la diminuzione del credito Iva, pur rappresentando un costo, non ha determinato un maggiore esborso di denaro. Il contribuente rimarrà effettivamente inciso solo allorquando (nel periodo di imposta) non potrà considerare a scomputo il credito Iva che nel frattempo si è ridotto a seguito della riduzione della percentuale di pro rata. Conseguentemente se le liquidazioni Iva anche dell'anno successivo continueranno ad evidenziare un credito il contribuente non risulterà effettivamente inciso (per il momento) della diminuzione di credito.

E' necessario quindi individuare se e in quale periodo di imposta il professionista potrà considerare in deduzione (quale costo) dal reddito professionale l'Iva considerata inizialmente a credito e successivamente considerata indetraibile (a seguito della diminuzione della percentuale di pro rata).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L’unica soluzione, che ragionevolmente può essere sostenuta, è quella che consente di considerare in diminuzione quale costo l’Iva ora indetraibile per effetto della diminuzione della percentuale di pro rata. La detrazione del costo dovrà essere fatta valere nel periodo di imposta nel quale l’Iva inizialmente a credito non risulta (successivamente) detraibile. In pratica, anche se il contribuente risulterà effettivamente inciso in un periodo di imposta successivo, anche per esigenze di semplificazione risulta ragionevole considerare il maggior costo in diminuzione del reddito professionale nel periodo di imposta in cui si verifica la diminuzione del credito per effetto della variazione della percentuale di pro rata. La variazione della predetta percentuale deve essere evidenziata nel Modello Iva 2016, ma assumerà rilievo, anche ai fini delle imposte sui redditi, nel periodo di imposta 2015.

Simmetricamente, con riferimento alla fattispecie precedentemente esaminata, nel caso di applicazione dell’inversione contabile l’Iva indetraibile assumerà rilevanza quale costo (in diminuzione del reddito professionale) nell’anno in cui la fattura risulta pagata al fornitore. Ciò anche laddove il tributo risulti materialmente versato nelle casse dell’Erario in un periodo di imposta successivo.

1 SETTEMBRE 2016

Nicola Forte

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D