

IVA

Da ordinario a forfettario: quando versare l'Iva da rettifica "a sfavore"

di Cristoforo Florio

Nonostante le nuove **cause di esclusione** introdotte dalla **L. 145/2018** (c.d. “**Legge di Bilancio 2019**”), l'aumento a **65.000 euro** del limite di **ricavi/compensi** operato dal richiamato provvedimento ha **ampliato la platea di soggetti** che stanno accedendo al c.d. “regime forfettario”.

Per i soggetti già in attività, il passaggio dal **regime Iva ordinario** a quello **forfettario** ha comportato numerosi calcoli di convenienza, tra cui va menzionata la valutazione circa **l'impatto economico della rettifica della detrazione Iva**, ove sia richiesta ai sensi delle disposizioni di legge vigenti. Infatti, in base a quanto disposto dall'[articolo 1, comma 61, L. 190/2014](#), il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'Iva al regime forfetario **può comportare l'obbligo di operare la rettifica** della detrazione Iva ai sensi dell'[articolo 19-bis.2 D.P.R. 633/1972](#).

Nel prosieguo si riepilogano i punti chiave della disciplina in questione, con particolare riguardo alla **scadenza e alle modalità di versamento dell'Iva risultante dalla rettifica** della detrazione che scaturisce dal suddetto cambio di regime.

Come regola generale è noto che la **detrazione dell'Iva** viene operata dal contribuente immediatamente al momento dell'acquisto di un bene o di un servizio, **in funzione dell'afferenza di questi ultimi ad operazioni soggette ad Iva** (o assimilate). Tuttavia, laddove i suddetti beni e servizi siano poi successivamente **utilizzati per effettuare operazioni esenti o non soggette ad Iva** (fatta eccezione per alcune operazioni “attive” che, pur non recando l'applicazione dell'Iva, **non** determinano conseguenze sulla **detrazione**, quali quelle elencate all'[articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)), **l'imposta originariamente detratta deve essere, in tutto o in parte, riversata all'Erario**, dovendosi rettificare la detrazione a suo tempo effettuata. In sostanza, il meccanismo è finalizzato ad evitare che i suddetti beni e/o servizi arrivino allo stadio del consumo finale senza applicazione dell'Iva.

La **rettifica della detrazione Iva** ha dunque una **funzione “correttiva”**, preservando la coerenza tra la **detrazione** operata dal soggetto passivo al momento dell'acquisto ed il successivo **assoggettamento ad Iva** delle cessioni/prestazioni effettuate dal medesimo soggetto.

Con specifico riferimento all'ipotesi del passaggio dal **regime Iva ordinario** al **regime forfettario** risulta applicabile la tipologia di **rettifica della detrazione Iva** di cui all'[articolo](#)

19-bis.2, comma 3, D.P.R. 633/1972.

In base a tale norma, se intervengono **mutamenti nel regime fiscale** delle **operazioni attive**, la **rettifica** è eseguita limitatamente ai **beni** ed ai **servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati** e, per i beni **ammortizzabili**, è eseguita **se non sono trascorsi 4 anni (9 anni per i fabbricati e le aree fabbricabili)** da quello della loro **entrata in funzione**.

Il **passaggio al forfettario** costituisce, per l'appunto, ipotesi di "**mutamento nel regime fiscale delle operazioni attive**"; il contribuente che abbia optato per tale cambiamento, infatti, **non esercita più la rivalsa dell'Iva relativamente alle operazioni attive che effettua** ([articolo 1, comma 58, L. 190/2014](#)) e, pertanto, deve verificare se **riversare**, in tutto o in parte, l'**Iva** precedentemente portata in **detrazione**.

In particolare, la **verifica** andrà effettuata relativamente:

1. ai **beni e/o servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati** al momento del passaggio al forfettario (si pensi, ad es., alle **rimanenze di magazzino** oppure ai **canoni di leasing anticipati**) ed
2. ai **beni ammortizzabili** se, al momento del passaggio al forfettario, **non è trascorso il quinquennio (decennio in caso di immobili)** dalla loro **entrata in funzione** (anno di entrata in funzione e i 4 anni successivi o, per gli immobili, i 9 anni successivi).

La norma speciale di cui all'[articolo 1, comma 61, L. 190/2014](#) prevede che, in caso di passaggio da regime Iva ordinario a forfettario, la rettifica Iva deve essere operata **nella dichiarazione Iva dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie**.

Esemplificando, quindi, nel caso di **cambio** operato a partire dal 2019, la rettifica della detrazione andrà operata relativamente all'**ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie** (nell'esempio proposto, il 2018) e, pertanto, la rettifica andrà effettuata nella **dichiarazione Iva relativa a tale periodo** (dichiarazione Iva 2019 – periodo 2018).

A questo punto occorre comprendere **quale sia il termine per il versamento dell'Iva che scaturisce da tale rettifica**.

A tal fine, si consideri preliminarmente il seguente **esempio numerico**:

1. **Iva a debito 2018** pari a 200;
2. **Iva a credito 2018** pari a 100;
3. **Versamenti Iva 2018 effettuati** pari a 100;
4. **Rettifica della detrazione Iva** pari a 20 in conseguenza del **passaggio dal regime Iva ordinario al regime forfettario** a decorrere dal 1° gennaio 2019.

L'importo dell'Iva da rettificare **va inserito – con segno negativo – nel rigo VF70 della dichiarazione annuale Iva 2019 – periodo 2018**. Tale operazione va a **diminuire**, cioè,

l'ammontare dell'Iva complessivamente **detrattabile** nell'anno, indicata nel successivo **rigo VF71 “IVA ammessa in detrazione”**.

Dunque, nell'esemplificazione proposta, a seguito della contrapposizione tra l'**Iva a debito** 2018 (pari a 200) (**rigo VL1 “Iva a debito”**) e l'**Iva complessivamente detrattabile** 2018 (pari a 80, calcolata come differenza tra Iva detrattabile di 100 e rettifica della detrazione di 20) (**rigo VL2 “Iva detrattabile”**), verrà a generarsi un **saldo Iva a debito per l'anno 2018 pari a 20**, che sarà esposto nel **rigo VL38 “Totale iva dovuta”** (l'originaria differenza tra Iva a debito, pari a 200, e Iva a credito, pari a 100, è infatti già stata “coperta” dai versamenti 2018 effettuati, pari a 100).

L'**Iva da rettifica della detrazione** a seguito del passaggio in regime forfettario **confluisce**, dunque, nel saldo annuale Iva che avrà le **consuete modalità di versamento (unica soluzione entro il 16 marzo 2019 oppure a rate)** maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima oppure in **unica soluzione entro il 30 giugno con la maggiorazione dello 0,40%** per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo oppure, infine, **a rate** a partire dal **30 giugno**, maggiorando dapprima l'importo da versare con lo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e quindi aumentando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima).

L'importo della rettifica da detrazione **non assume dunque rilevanza autonoma** e, pertanto, **non deve essere necessariamente versato in un'unica soluzione** ma segue le regole ordinarie di versamento del saldo annuale Iva, come sopra sintetizzate.

Sul punto sarebbe in ogni caso opportuno una **conferma ufficiale**. Il dubbio sorge, infatti, in quanto la “**circolare madre**” sui forfettari ([circolare AdE 10/E/2016](#)) aveva specificato che la rettifica va eseguita “(...) nella dichiarazione Iva dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie e il versamento dell'eventuale importo a debito va operato in un'unica soluzione (...”). Tuttavia, tale indicazione **non è supportata in alcun modo dalla norma di legge relativa ai forfettari**, la quale si limita a prevedere che nel passaggio da regime Iva ordinario al regime forfettario il contribuente deve operare la rettifica della detrazione.

Il passaggio della sopra citata **circolare** sembra piuttosto un “refuso”, dovuto al richiamo a precedenti normative: in particolare, alle disposizioni relative ai soggetti c.d. “minimi” di cui all'[articolo 1, commi da 96 a 117, L. 244/2007](#) ed ai soggetti nel regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di cui all'[articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#), per i quali, contrariamente ai forfettari, esistevano **due specifiche disposizioni** ([articolo 1, comma 101, L. 244/2007](#) e [articolo 7, comma 1, lett. f\), D.M. 02.01.2008](#)) che prevedevano il **versamento dell'Iva da rettifica** in conseguenza di passaggio da regime Iva ordinario a regime dei “minimi” **in un'unica soluzione ovvero in cinque rate annuali di pari importo senza applicazione degli interessi** (da effettuarsi utilizzando l'apposito **codice tributo 6497** istituito con la [risoluzione AdE 80/E/2008](#)).

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)