

## IVA

---

### ***Uscita dal forfettario in corso d'anno e rettifica della detrazione Iva***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



La Legge di Bilancio 2023 introduce una **modifica al regime forfettario** prevedendo per la prima volta **l'uscita dal citato regime già in corso d'anno** nel caso di **superamento della soglia di ricavi o compensi pari a 100.000 euro**.

Tuttavia **sono scarse le indicazioni relative alle conseguenze** che si producono in questa ipotesi, poiché è solamente stabilito che **ai fini Iva è dovuta l'imposta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite**.

Ciò sta a significare che **per le operazioni successive al superamento della predetta soglia di euro 100.000** il soggetto **deve applicare il regime Iva ordinario** in funzione dell'attività svolta (nella generalità dei casi **imponibile**, o in alcune ipotesi l'esenzione, ad esempio se il soggetto passivo pone in essere prestazioni sanitarie a favore di persone fisiche).

Nulla è detto sul fronte del **diritto alla detrazione** dell'imposta assolta sugli acquisti che, per coerenza sistematica, torna a poter essere esercitato, nei limiti e nei termini previsti dall'[articolo 19 e seguenti del D.P.R. 633/1972](#).

È quindi **detraibile l'imposta assolta sugli acquisti effettuati**, secondo le disposizioni di cui all'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), **successivamente alla data in cui si verifica la fuoriuscita dal regime forfettario** e per i quali **il contribuente sia in possesso della fattura e abbia annotato la stessa nel registro degli acquisti** di cui all'[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#).

Altra **conseguenza naturale** che si produce in "entrata" o in "uscita" dal regime di vantaggio è la **rettifica della detrazione**, le cui regole sono contenute nell'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), e che **va operata secondo le indicazioni previste nella circolare 328/E/1997 (richiamata nella [circolare 10/E/2016](#)).**

Più precisamente, **si deve aver riguardo al comma 3 del citato [articolo 19-bis2](#)**, secondo cui **la rettifica della detrazione Iva** deve avvenire, tra le altre ipotesi, **allorché si verificano mutamenti nel regime delle operazioni attive che si riflettono sul diritto alla detrazione**.

Ed è proprio il caso del **passaggio dal regime forfettario** in cui l'Iva non è detraibile (in quanto le operazioni attive sono estranee al tributo) **al regime ordinario** con applicazione dell'imposta sulle operazioni effettuate a valle.

In tal caso, come indicato dal comma 3 dell'[articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#), e dalla citata [circolare 328/E/1997](#), la **rettifica della detrazione va operata per i beni ammortizzabili** (che è il caso più frequente) per i quali alla data in cui si è verificato il mutamento del regime **non siano ancora trascorsi quattro anni (nove per gli immobili) successivi** a quello della sua entrata in funzione.

In altre parole, **la rettifica va operata in unica soluzione per i "quinti"** (decimi per gli immobili) **mancanti al compimento del periodo di osservazione** (anno di acquisto più i quattro anni successivi).

Poiché prima della modifica introdotta dalla Legge di bilancio 2023, l'entrata o l'uscita dal regime forfettario **è sempre avvenuta rispettivamente dall'anno successivo** a quello in cui si sono verificate le condizioni o sono venute meno, la rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili acquisiti prima dell'ingresso o dell'uscita **ha sempre riguardato una parte dell'Iva assolta sull'acquisto**.

**Non si è mai posta la questione della sorte dell'Iva non detratta sull'acquisto** di un bene ammortizzabile nell'anno di acquisto da un soggetto forfettario che esce dal regime nel corso dell'anno stesso per superamento della soglia di euro 100.000 di ricavi o compensi.

Si pensi, ad esempio, all'acquisto di un macchinario nel febbraio del 2023 da parte di un soggetto forfettario **con Iva non detratta per euro 1.000**.

Nel  **mese di settembre 2023**, a seguito del superamento della soglia di 100.000 euro, il **soggetto esce dal regime agevolato già dal 2023** con conseguente **rettifica della detrazione (a favore)** per l'Iva corrispondente ai quinti mancanti al compimento del quinquennio.

In tal caso, **poiché il mutamento del regime delle operazioni attive è avvenuto già nell'anno di acquisto del bene ammortizzabile**, la **rettifica della detrazione deve avvenire per l'intero importo dell'Iva non detratta sull'acquisto**, pari a euro 1.000, che verrà recuperata nella dichiarazione annuale Iva 2024 per l'anno 2023.

Del resto, tale soluzione è **coerente con l'ipotesi in cui l'acquisto del bene avvenga successivamente all'uscita dal regime** (ad esempio nel mese di ottobre 2023), con conseguente esercizio del diritto alla detrazione.