

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 scarne 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 **detrattabile 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.