

IN EVIDENZA

06901 *** 06901

Fisco – Rettifica dell'Iva con regole doc per chi fuoriesce dal forfettario. L'Agenzia delle entrate delinea tempi e modalità per la modifica della detrazione d'imposta

Ricca da pag. 8

L'Agenzia delle entrate delinea tempi e modalità per la modifica della detrazione d'imposta

Rettifica dell'Iva con regole doc per chi fuoriesce dal forfettario

Pagine a cura

DI FRANCO RICCA

L'Agenzia delle entrate chiarisce tempi e modalità della rettifica della detrazione dell'Iva in caso di mutamento del regime fiscale, in particolare con riguardo alla fuoriuscita dal regime forfettario per superamento del limite di ricavi/compensi, che ha effetto dall'anno successivo se è superata la soglia di 85.000 euro ma non quella di 100.000 euro, oppure dallo stesso anno se è superata quest'ultima soglia. Alcune soluzioni indicate dall'Agenzia nella circolare 32 del 5 dicembre 2023, peraltro, dovrebbero assumere valenza per analoghe fattispecie in cui trova applicazione il meccanismo della rettifica disciplinato dall'art. 19-bis2 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, sicché sarebbe opportuno precisarne la portata: per esempio, in relazione al possibile frazionamento in mesi del periodo d'imposta al fine di quantificare l'entità della rettifica sui beni ammortizzabili e al trattamento delle prestazioni di servizi a carattere continuativo, di cui si dirà nella pagina successiva.

Vediamo prima i chiarimenti dell'Agenzia sulla specifica ipotesi della fuoriuscita dal regime forfettario di cui all'art. 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197. Tale regime corrisponde, per quanto concerne l'Iva, al regime di franchigia dall'imposta (esonero dal tributo, senza diritto alla detrazione "a monte") contemplato all'art. 285 della direttiva (Ce) 2006/112/Ce del 28 novembre 2006 e sensibilmente rivisitato, con effetto dal 1° gennaio

2025, dalla direttiva (Ue) 2020/285 del 18 febbraio 2020. Per inciso, si osserva che le modifiche apportate da tale direttiva richiederebbero la revisione delle regole nazionali, anche con riguardo alla platea dei soggetti destinatari; soprattutto dovrebbero portare ad una disciplina autonoma del regime di franchigia dell'Iva, superando così le problematiche poste dalle regole attuali, basate su riferimenti reddituali; a cominciare dalla soglia di ammissione, costituita dai compensi/ricavi incassati, anziché dal fatturato, questione sulla quale la circolare tenta un'impossibile quadratura del cerchio.

Superamento del limite di accesso. In caso di superamento, nel corso dell'anno, del limite di 85.000 euro di ricavi/compensi (incassati, secondo il criterio individuato dall'Agenzia), ma non del limite di 100.000 euro, il regime forfettario cesserà di applicarsi dall'anno successivo. In questo caso, spiega la circolare, la rettifica della detrazione, in conseguenza del passaggio da un regime fiscale senza diritto alla detrazione ad un regime che prevede tale diritto, secondo le disposizioni del citato art. 19-bis2, dovrà essere esposta nella dichiarazione annuale relativa al primo anno di applicazione delle regole ordinarie. Per esempio, se il limite di 85.000 euro è superato nel corso del 2023, il contribuente transita nel regime ordinario dal 2024, per cui la rettifica della detrazione sarà esposta nella dichiarazione relativa al 2024, da presentare nel 2025. Questo significa che il credito d'imposta derivante dal recupero dell'Iva non detratta in costanza del regime forfettario, in applicazione del meccani-

simo della rettifica, avverrà in sede di dichiarazione annuale Iva 2025 per l'anno 2024, ove darà luogo ad un minor debito a saldo oppure ad un credito dell'anno precedente.

Queste indicazioni, già rese nella precedente circolare n. 10/2016, sono conformi alla disposizione del comma 61 dell'art. 1 della legge n. 190/2014, secondo cui in caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfettario alle regole ordinarie, è operata la rettifica della detrazione "nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie."

Pur al cospetto di una norma così formulata, tuttavia, potrebbe ammettersi, vieppiù dopo l'istituzione delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche, che il credito della rettifica in esame sia recuperabile già nella prima liquidazione periodica eseguita nell'anno di applicazione del regime ordinario, ossia nel 2024.

Questa interpretazione, anzi, parrebbe doverosa al fine di stabilire parità di trattamento, riguardo ai profili temporali, tra l'ipotesi di rettifica della detrazione "a favore" del contribuente (passaggio dal regime forfettario a quello ordinario) e quella di rettifica "a sfavore" (passaggio dal regime ordinario a quello forfettario), considerato che, in relazione a tale



Superficie 102 %

seconda ipotesi, il predetto comma 61 stabilisce che la rettifica va operata “nella dichiarazione dell’ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie”. Allo stato dell’arte, invece, se il contribuente dal 1° gennaio 2024 passa dal regime forfettario a quello ordinario recupererà il credito della rettifica “a favore” solo nel 2025, mentre nel caso di passaggio inverso computerà il debito della rettifica “a sfavore” nella dichiarazione annuale per il 2023.

Superamento del secondo limite. In caso di superamento dell’ammontare di 100.000 euro di ricavi/compensi, in base alle modifiche apportate dalla legge n. 197/2022, sul punto coerenti con quella che sarà dal 2025 la disciplina del regime di franchigia secondo la direttiva Iva, il contribuente esce immediatamente dal regime forfettario ed applica il regime Iva ordinario “a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite”. In questo caso si pongono questioni un po’ più complesse, sia in ordine all’imposizione delle operazioni attive che alla detrazione dell’imposta sugli acquisti, fra le quali l’applicazione in corso d’anno del meccanismo della rettifica della detrazione, di cui ci si occupa in questa sede, innanzitutto in relazione ai profili di carattere temporale, indi con riguardo alla quantificazione dell’entità della rettifica. Sul primo aspetto, la circolare dell’Agenzia chiarisce che “l’imposta non detratta in costanza di regime forfettario, ai fini dell’eventuale rettifica, è indicata nella dichiarazione Iva relativa all’anno del superamento.”

Nel rimandare a quanto si dirà oltre per quanto concerne il calcolo della rettifica, si deve quindi evidenziare che, ad avviso dell’Agenzia, il credito d’imposta che scaturisce dalla rettifica (a favore) per il passaggio immediato al regime ordinario, per esempio a causa del superamento del limite

all’inizio di ottobre 2023, sarà recuperato dal contribuente mediante indicazione nel rigo VF70 della dichiarazione annuale relativa al 2023, da presentare nel 2024, in conformità alla sopra richiamata disposizione del comma 61 dell’art. 1 della legge n. 190/2014. La circolare puntualizza che “è escluso che l’Iva a credito conseguente alle rettifiche in rassegna possa essere scomputata nella prima liquidazione periodica utile. Tale facoltà è, infatti, circoscritta ai soli soggetti che applicano comunque l’Iva, ancorché in base a regimi speciali, quali, ad esempio, il regime speciale agricolo e dell’agriturismo (in senso conforme, si vedano le istruzioni del modello di Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva 2023, pag. 10)”. Come già detto, l’indicazione dell’Agenzia è conforme alla suddetta disposizione normativa. Resta però la disparità di trattamento, a nostro avviso non giustificata dalla motivazione che ne fornisce la circolare, rispetto ad altre situazioni, del tutto analoghe, nelle quali l’amministrazione finanziaria ha ritenuto che gli effetti della rettifica di producano immediatamente.

Al riguardo, nella risoluzione n. 10/1999, ribadendo quanto già precisato al punto 6.9 della circolare 24 dicembre 1997, n. 328, è stato chiarito che la rettifica della detrazione “superata ormai la fase di prima applicazione della nuova disciplina, deve essere effettuata a regime, qualora generi un debito di imposta, in coincidenza della prima liquidazione periodica mensile o trimestrale dell’anno in cui opera il nuovo regime di detrazione, con riferimento ai beni giacenti al 31 dicembre dell’anno precedente; ovviamente, se la rettifica comporta un credito di imposta, ... detto credito può essere contabilizzato a partire dalla prima liquidazione periodica dell’anno”. Non si vede per quali motivi questa soluzione, adottata

nel caso specifico in relazione al passaggio dal regime speciale agricolo a quello ordinario e viceversa, non dovrebbe trovare generale applicazione, sia per le rettifiche a favore che quelle di segno contrario, quale che sia il sottostante presupposto (fatta eccezione, naturalmente, per le rettifiche conseguenti a variazione della percentuale di detrazione, ai sensi del comma 4 dell’art. 19-bis2, che necessariamente debbono operarsi nella dichiarazione annuale, essendo possibile solo in tale sede conoscere il prorata dell’anno di riferimento e, di conseguenza, l’entità della variazione rispetto a quello dell’anno in cui è stata operata la detrazione originaria).

Né appare decisivo, per confutare tale considerazione, il fatto che l’art. 19-bis2, al comma 9, preveda che “le rettifiche delle detrazioni...sono effettuate nella dichiarazione relativa all’anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze contabili obbligatorie”. Questa disposizione, infatti, potrebbe essere intesa, come si legge nella citata risoluzione n. 10/1999, nel senso che le rettifiche – già eseguite, al verificarsi dei presupposti, nella prima liquidazione utile – devono poi essere evidenziate nella corrispondente dichiarazione annuale.

Va infine osservato che la direttiva Iva stabilisce che la rettifica della detrazione ha luogo quando successivamente alla dichiarazione (mensile o trimestrale, eccezionalmente annuale) dell’Iva sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l’importo delle detrazioni (art. 185), mentre demanda agli stati membri di definire le modalità di applicazione (art. 186), accordando loro inoltre la facoltà di adottare le disposizioni necessarie ad evitare al soggetto passivo vantaggi o svantaggi ingiustificati in caso di mutamento del regime fiscale (art. 192).

— © Riproduzione riservata —

Ex forfettari, il recupero dell'Iva da rettifica

06901

06901

**Compensi/ricavi dell'anno N
maggiore di 85.000, ma non
di 100.000 euro**

- Fuoriuscita dal regime forfettario nell'anno N+1
- Rettifica della detrazione non operata in costanza di regime forfettario: nella dichiarazione annuale relativa all'anno N+1, da presentare nell'anno N+2

**Compensi/ricavi dell'anno N
maggiore di 100.000 euro**

- Fuoriuscita immediata dal regime forfettario nell'anno N
- Rettifica della detrazione: nella dichiarazione annuale relativa all'anno N, da presentare nell'anno N+1