

Passaggio tra regimi fiscali e determinazione degli acconti d'imposta



Gentile Cliente,

Con la presente desideriamo ricordarLe che, nel caso di **passaggio tra regimi fiscali da un anno all'altro o in corso d'anno** (laddove tale evenienza sia possibile), **occorre domandarsi se gli acconti d'imposta siano, o meno, dovuti e**, in caso affermativo, **in quale misura**.

Al riguardo si ritiene di effettuare una disamina che illustri le varie situazioni in cui si può incorrere.

La Circolare è composta da N° 4 pagine inclusa la presente

Premessa

Nel caso di **passaggio tra regimi fiscali da un anno all'altro o in corso d'anno** (laddove tale evenienza sia possibile), **occorre domandarsi se gli acconti d'imposta siano, o meno, dovuti e**, in caso affermativo, **in quale misura**.

I casi possono essere diversi:

- ✓ fuoriuscita dal **regime di vantaggio** con applicazione, a partire dal 2023, del **regime ordinario**;
- ✓ fuoriuscita dal **regime di vantaggio** con applicazione, a partire dal 2023, del **regime forfetario** ex L. 190/2014;
- ✓ fuoriuscita dal **regime di vantaggio** nel corso dell'anno 2023 con applicazione del **regime forfetario** ex L. 190/2014;
- ✓ fuoriuscita dal **regime forfetario** con applicazione, a partire dal 2023, del **regime ordinario**;
- ✓ fuoriuscita dal **regime ordinario** con applicazione, a partire dal 2023, del **regime forfetario**.

Transito da un regime agevolato a quello ordinario

Si consideri **un contribuente che ha fruito del regime di vantaggio** (ex DL 98/2011) **o di quello forfetario** (ex L. 190/2014) **fino al periodo d'imposta 2023**, essendone fuoriuscito a partire dal 2024, periodo **dal quale viene applicato un regime ordinario** di determinazione del reddito.

Osserva

In questo caso, **dal momento che per il 2024 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva** da dichiarare nel quadro LM del modello Redditi PF 2025 (come conseguenza della fuoriuscita del contribuente dai regimi agevolati), si ritiene che **nell'anno dichiarativo del saldo periodo di imposta 2023** (Modello redditi 2024) **non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto delle imposte sostitutive**.

Osserva

Anche **ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF 2024** nessun rilievo assume il reddito del 2022 assoggettato ad imposta sostitutiva, non derivandone di conseguenza alcun obbligo in sede di acconto a novembre.

Applicazione del regime ordinario nel 2023 e adozione di un regime agevolato nel 2024

Nell'ipotesi in cui, fino al 2023, **si sia applicato un regime ordinario di calcolo del reddito e**, dal 2024, **si adotti un regime agevolato** (es. vantaggio o forfetario), l'acconto IRPEF 2024 **è dovuto soltanto a condizione che il contribuente consegua**, nel 2024, **ulteriori redditi assoggettati a tale imposta**, oltre a quelli che sconteranno l'imposta sostitutiva nel modello Redditi 2024.

Osserva

In assenza di ulteriori redditi, infatti, nel 2024 il contribuente non è soggetto ad IRPEF e il relativo acconto non è dovuto.

Non è in ogni caso **dovuto l'acconto dell'imposta sostitutiva del regime agevolato adottato**, dal momento che l'imprenditore o **il professionista è soggetto d'imposta per la prima volta** (in accordo con le regole dettate per l'IRPEF dall'art. 1 co. 1 della L. 97/77, applicabili anche ai citati regimi agevolati).

Osserva

Nella C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983 si legge, infatti, che *"il presupposto dell'obbligo di versamento dell'acconto scaturisce dal fatto che il soggetto" rivesta "la qualità di contribuente nell'anno precedente: infatti l'acconto (...) viene commisurato all'imposta relativa all'anno decorso". In altre parole, "ai fini dell'acconto la qualità di soggetto d'imposta deve sussistere tanto nel periodo di competenza quanto in quello precedente"*.

Applicando i citati principi al caso che qui interessa, appare chiaro che, **ove il 2024 sia il primo anno in cui trova applicazione il regime agevolato**, per tale periodo d'imposta **non sarà dovuto alcun acconto a titolo della relativa imposta sostitutiva**, posto che, nel 2023, il contribuente non era soggetto ad essa, bensì all'IRPEF.

Transito dal regime di vantaggio a quello forfetario

Nel caso di **passaggio diretto**, da un anno all'altro, **dal regime di vantaggio** (ex DL 98/2011) **a quello forfetario** (ex L. 190/2014), si ritiene che **gli acconti delle due imposte sostitutive non vadano versati**, per le stesse ragioni evidenziate nel paragrafo precedente. Infatti, nel 2024 il contribuente:

- ➔ **non applica più il regime di vantaggio**, con la conseguente esclusione dell'obbligo di versamento dell'acconto;
- ➔ **è soggetto per la prima volta al regime forfetario** e manca una **"base storica" di riferimento per il calcolo**.

Occorre peraltro considerare che, all'interno del quadro LM, **la liquidazione delle due imposte sostitutive** (vantaggio e forfetario) **avviene all'interno della medesima sezione**, la III "Determinazione dell'imposta dovuta".

Osserva

Tale circostanza implica che **la base di computo dell'acconto dell'imposta sostitutiva del regime forfetario** (ex L. 190/2014) **sia indicata nel medesimo rigo** (LM42, "Differenza") in cui è **esposta la base di computo dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio** (ex DL 98/2011).

Per questo, non si può escludere che, **in sede di liquidazione automatica** (di cui all'art. 36-bis del DPR 600/73), **l'indicazione nel suddetto rigo del modello Redditi 2024 PF** di un importo pari o superiore a 52,00 euro **dia luogo alla notifica di un avviso bonario**, in quanto interpretata come omesso versamento dell'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva del regime forfetario, **nonostante l'importo ivi esposto afferisca all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio relativa al 2023.**

Osserva

In questo caso, è possibile domandare l'annullamento della comunicazione di irregolarità attraverso i canali allo scopo previsti dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, CIVIS), facendo constare che l'acconto non è dovuto in ragione delle regole generali.

Si ritiene, infatti, che la base di computo dell'acconto dell'imposta sostitutiva del regime forfetario (ex L. 190/2014) non possa essere analoga a quella presa in riferimento all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio dovuta per il 2023 stante le differenti modalità di calcolo del reddito previste per i due regimi e dunque non può essere dovuto neppure l'acconto dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio, atteso che il contribuente nel 2024 non è più soggetto a tale regime.

Ove, prudenzialmente, si decidesse di **versare comunque l'acconto**, quale base di computo occorrerebbe assumere l'importo del rigo LM42, che però, come sopra rilevato, attiene a una diversa imposta sostitutiva, **con il rischio di ulteriori contestazioni in sede di liquidazione automatica.**

Analoghe considerazioni sono proponibili nel caso in cui **il passaggio diretto dal regime di vantaggio a quello forfetario avvenga in corso d'anno**, come ammesso dalla risposta a interpello Agenzia Entrate 14.5.2019 n. 140.

Osserva

In questo caso, può anche accadere che il transito avvenga dopo l'avvenuto versamento della prima o della seconda o unica rata dell'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio. Ricorrendo tale ipotesi, **gli acconti versati potranno essere scomputati dal saldo dell'imposta sostitutiva del regime forfetario** indicandoli nel rigo LM45, colonna 2 del modello Redditi 2025 PF (ammesso che la numerazione dei rigi rimanga la stessa).

Fine della Circolare N° 37/2024