

Studio Pierluigi Scibetta

Commercialisti – Revisori legali



Dott. Pierluigi Scibetta (1)
Dott. Giovanni Lanzillotta (1)
Dott. Luca Ricciardo (1)
Dott. Ludovica Scibetta
Dott. Maria Beatrice Scibetta
Rag. Lorena Nicoletti
Ass. Patrizia Fiorentini
(1) Dottore Commercialista – Revisore Contabile

Piazza Giuseppe Mazzini n° 27
00195 - Roma
Tel. +39 06/37350780 -06/37350781
Fax +39 – 06/37.22.864
Email: info@studioscibetta.com
Pec : studioscibetta@legalmail.it
www.studioscibetta.com

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Passaggio tra regimi fiscali: criticità nella determinazione degli acconti d'imposta

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa 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**. Sulla questione, **non constano ad oggi interventi di fonte ufficiale** e occorre quindi rifarsi ai principi generali. Al riguardo si ritiene che **nel caso di passaggio in corso d'anno** (per ipotesi, 2019) **dal regime di vantaggio** (ex DL 98/2011) **a quello forfetario** (ex L. 190/2014), si ritiene che gli acconti delle relative imposte sostitutive non vadano versati. **Per quanto riguarda l'imposta sostitutiva del regime forfetario**, nel 2019 il contribuente è, infatti, soggetto d'imposta per la prima volta e **manca quindi una base storica di riferimento sulla quale computare l'acconto dovuto**. Con riferimento, invece, **all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio, l'insussistenza, nel 2019, dell'obbligo di versamento del relativo acconto deriva dalla circostanza che, in tale anno, il contribuente non applica più tale regime**. Come chiarito dalla risposta interpello Agenzia delle Entrate 140/2019, infatti, **per l'intero anno in cui avviene il transito** (cioè, nel nostro caso, per tutto il 2019), **il reddito imponibile è determinato applicando le sole disposizioni del regime forfetario**. Di fatto, quindi, nel 2019 **il contribuente non è più soggetto passivo dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio**.

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**. Sulla questione, **non constano ad oggi interventi di fonte ufficiale** e occorre quindi rifarsi ai principi generali.

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 2018**, essendone fuoriuscito a partire dal 2019, periodo **dal quale viene applicato un regime ordinario** di determinazione del reddito.

Osserva

In questo caso, **dal momento che per il 2019 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva** da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2020 (come conseguenza della fuoriuscita del contribuente dai regimi agevolati), si ritiene che **in tale anno non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto delle imposte sostitutive**.

Potrebbe invece **risultare dovuto l'acconto IRPEF 2019**, da corrispondere in due rate o in un'unica soluzione, **secondo le consuete modalità e con i codici tributo propri dell'IRPEF**.

Osserva

In buona sostanza, ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF 2019 con il **criterio storico**, **nessun rilievo assume il reddito che è stato assoggettato ad imposta sostitutiva nel 2018**. Invece, qualora l'acconto IRPEF 2019 fosse determinato con il **criterio previsionale**, il reddito che, nel 2019, derivasse dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per la quale nel 2018 si è applicato il regime di vantaggio o forfetario **andrebbe considerato nel reddito complessivo IRPEF 2019** sul quale calcolare la relativa IRPEF presunta 2019, base di commisurazione dell'acconto 2019.

Applicazione del regime ordinario nel 2018 e adozione di un regime agevolato nel 2019

Nell'ipotesi in cui, fino al 2018, **si sia applicato un regime ordinario di calcolo del reddito e**, dal 2019, **si adotti un regime agevolato** (es. vantaggio o forfetario), l'acconto IRPEF 2019 **è dovuto soltanto a condizione che il contribuente consegua**, nel 2019, **ulteriori redditi assoggettati a tale imposta** oltre a quelli che sconteranno l'imposta sostitutiva nel modello REDDITI 2020.

In assenza di ulteriori redditi, infatti, nel 2019 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).

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 2019 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 2018, 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 2019 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".

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 2019 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 2019 dell'imposta sostitutiva del regime forfetario, **nonostante l'importo ivi esposto afferisca all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio relativa al 2018.**

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 per le ragioni sopra esposte.**

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.

In questo caso, può accadere che il transito avvenga dopo l'avvenuto versamento della prima o della seconda o unica rata dell'acconto 2019 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 2020 PF (ammesso che la numerazione dei righe rimanga la stessa).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti