

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI



IL NUOVO REGIME DEI CONTRIBUENTI “MINIMI”
“TARGATI” 2012 –
(Art. 27 del D.L. n. 98 del 06.07.2011)
(Provvedimenti direttoriali n. 185820/2011 e 185825/2011)



"Condividere la conoscenza è un modo per raggiungere l'immortalità"
(Tensin Gyatso – 14° Dalai Lama, Premio Nobel per la Pace)

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

INDICE DELLA DISPENSA

<u>PREMESSA</u>	p. 3
<u>A CHI È RISERVATO IL NUOVO REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI DAL 01.01.2012</u>	p. 5
<u>INGRESSO, DURATA E FUORIUSCITA DAL REGIME DEI NUOVI CONTRIBUENTI MINIMI DAL 2012</u>	p. 10
• <i>Preclusione assoluta all'ingresso nel regime</i>	p. 10
• <i>Ingresso nel regime e situazioni transitorie</i>	p. 10
• <i>Durata del regime</i>	p. 13
• <i>Fuoriuscita dal regime (**senza possibilità di rientrarvi!**)</i>	p. 13
<u>ADEMPIMENTI E SEMPLIFICAZIONI PER I NUOVI CONTRIBUENTI MINIMI</u>	p. 18
• <i>Adempimenti e semplificazioni ai fini Iva</i>	p. 18
• <i>Adempimenti e semplificazioni ai fini delle imposte sui redditi</i>	p. 21
<u>DETERMINAZIONE E TASSAZIONE DEL REDDITO DEI NUOVI CONTRIBUENTI MINIMI</u>	p. 23
• <i>La determinazione agevolata del reddito</i>	p. 23
• <i>La tassazione del reddito agevolato, le ritenute, i versamenti e gli acconti</i>	p. 25
• <i>Componenti di reddito rinviati da esercizi precedenti</i>	p. 28
<u>SANZIONI E AGGRAVANTI PER I NUOVI CONTRIBUENTI MINIMI</u>	p. 29
• <i>Le sanzioni applicabili</i>	p. 29
<u>IL REGIME CONTABILE AGEVOLATO DEI CONTRIBUENTI "EX MINIMI" DAL 2012</u>	p. 30
• <i>Adempimenti e semplificazioni ai fini Iva</i>	p. 32
• <i>Adempimenti e semplificazioni ai fini delle imposte sul reddito e I.R.A.P.</i>	p. 33
ALLEGATI: Fac-simile dichiarazione per ritenuta d'acconto	p. 34

Chiuso in Sondrio il 09 gennaio 2012 (2^ edizione aggiornata)

La dispensa ha finalità meramente informativa e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza, pertanto le considerazioni svolte nel documento non possono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di scelte e decisioni.

IL NUOVO REGIME DEI CONTRIBUENTI “MINIMI”
“TARGATI” 2012 - introdotto dall’art. 27 del D.L. 98/2011

Premessa

Con la **Finanziaria 2008** (commi da 96 a 117 dell’art. 1 della Legge 244/2007) era stato costruito un nuovo regime per i contribuenti minimi abrogando contemporaneamente tutti i regimi di favore esistenti per i piccoli imprenditori e professionisti, con esclusione di quello delle **Nuove Iniziative Produttive (N.I.P)** (art. 13, L. 388/2000).

Venivano pertanto abrogati il **Regime di Franchigia IVA** fino a 7.000 euro, introdotto con il 2007 (art. 32-bis, DPR 633/72), il **Regime delle Attività Marginali** (art. 14, L. 388/2000) e il cosiddetto **Regime Super-semplificato** (art. 3 cc. Da 165 a 170, L. 662/1996), mentre il **Regime Forfetario** (art. 13, L. 662/1996) era già stato abrogato con decorrenza dal 01.01.2007 dalla Finanziaria 2006.

Da allora hanno convissuto nel nostro sistema fiscale, **fino al 31 dicembre 2011**, **due regimi soggetti ad imposta sostitutiva sui redditi**: quello delle *Nuove iniziative produttive* e quello dei *Contribuenti minimi*.

Con l’art. 27 del D.L. n. 98 del 06.07.2011 convertito con modifiche nella Legge n. 111 del 15.07.2011 (*conversione rapidissima con doppio voto di fiducia per tranquillizzare i mercati finanziari in fibrillazione per la devastante crisi economica*) vengono apportate sostanziali modifiche al regime dei contribuenti minimi, limitandone in un primo tempo la condizione di accesso, nella bozza del decreto, alla sola imprenditoria giovanile (*intesa come soggetti di età inferiore ai 35 anni*) e ai lavoratori in mobilità, salvo **estendere la possibilità di accedervi a tutti i contribuenti nella versione definitiva del decreto stesso**; invariata è invece rimasta la più riduttiva rubrica dell’articolo che recita **“Regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità”**, che non è più stata modificata, come sempre più spesso succede al nostro frettoloso e distratto legislatore.

In sede di conversione in legge, poi, con un emendamento al Senato, è stata introdotta una deroga alla durata del regime agevolato prevista in cinque anni, per i soli soggetti inferiori a 35 anni, permettendogli di **superare il limite del quinquennio massimo di permanenza del regime**, fino al raggiungimento dell’età stessa. Ciò ha creato confusione in alcuni contribuenti e anche operatori del settore tributario che, ancora oggi sono convinti che possano accedere al regime agevolato solo i giovani con meno di 35 anni e i disoccupati in mobilità. E’, quindi, necessaria questa doverosa premessa per sgombrare il campo dagli equivoci:

IL REGIME FISCALE DEI NUOVI MINIMI DAL 2012 È ACCESSIBILE A QUALUNQUE ETÀ, FATTI SALVI GLI ALTRI REQUISITI RICHIESTI.

Non è vero, inoltre, che **il regime dei contribuenti minimi** di cui ai commi da 96 a 177 della Legge Finanziaria del 2008 sia stato *“tout court”* soppresso al fine di favorire la costituzione di nuove attività (*come si è letto in alcuni articoli su riviste e quotidiani specializzati*), ma è più corretto affermare che lo stesso è **stato integrato e modificato introducendo nuove e più stringenti condizioni di accesso, riducendo sensibilmente l’aliquota dell’imposta sostitutiva applicabile e stabilendo un limite di durata prima inesistente.**

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Si può, invece, affermare che è nato un nuovo regime contabile che possiamo definire “agevolato”, che si affianca a quelli “semplificato” e “ordinario”, e che per accedervi sono necessari i requisiti già previsti per gli “ex minimi”.

Dal 01.01.2012 ci troviamo, quindi, di fronte a tre **regimi fiscali** operativi:

- Regime fiscale delle **Nuove Iniziative Produttive (N.I.P.)** con regole contabili proprie
- Regime fiscale dei **Contribuenti Minimi (o di vantaggio)** con regole contabili proprie
- Regime fiscale **Ordinario** abbinabile a tre diversi **regimi contabili**:
 - Contabilità ordinaria
 - Contabilità semplificata
 - Contabilità agevolata (*novità*)

Analizzeremo più avanti il comportamento da tenere per i soggetti potenzialmente nel regime dei minimi “targato” 2008 e le caratteristiche del “nuovo” regime contabile agevolato verso cui muovono questi contribuenti ormai definiti “ex minimi” che non rispondono alle nuove condizioni richieste dall’art. 27 del D.L. 98/2011.

In genere i contribuenti che si avvalgono di questo nuovo regime dei minimi a partire dal 2012, sono esonerati dagli obblighi della normativa IVA (tranne alcune eccezioni), esenti da IRAP, non soggetti a Studi di settore e parametri e applicano al reddito (calcolato con il principio di cassa) un’imposta sostitutiva di IRPEF e addizionali del 5%.

Sono state emanate, relativamente al **regime dei minimi “targato” 2008**, tre circolari ministeriali, la n. 73/E del 21.12.2007, la n. 7/E del 28.01.2008, la n. 12/E del 19.02.2008 (*risposte a Telefisco*), la n. 13/E del 26.02.2008, la Risoluzione 146/E del 09.06.2009 e la Risoluzione 27/E del 07.03.2011, oltre al decreto ministeriale di attuazione del 2 gennaio 2008, alcuni comunicati stampa ed è stata tenuta una conferenza stampa il 31.01.2008.

Per quanto riguarda il **regime delle Nuove Iniziative Produttive**, in parte mutuato dal nuovo regime dei minimi, si segnalano le Circolari n. 1/E, 7/E, 8/E, 23/E, 37/E, 57/E, 59/E e 86/E tutte del 2001 e la Risoluzione 239/E del 26.08.2009, oltre al Provvedimento Direttoriale del 14.03.2001.

Con il primo documento di prassi emanato ad illustrazione della manovra economica del luglio 2011, la Circ. n. 41/E del 5 agosto 2011, l’Agenzia non ha affrontato l’argomento del nuovo regime dei contribuenti minimi.

In data 22 dicembre 2011, a dieci giorni dalla partenza del nuovo regime, sono stati emanati due Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate¹ che dettano le disposizioni per l’attuazione della norma (*previsti dal comma 6 dell’art. 27 citato*), mentre si attendono eventuali documenti di prassi (*circolari e risoluzioni*).

Analizziamo, sulla base della norma di legge, della relazione tecnica al decreto e dei nuovi provvedimenti direttoriali, il nuovo regime dei minimi 2012 (*definito regime fiscale di vantaggio*) e il futuro comportamento degli ex minimi 2008 (*definito regime contabile agevolato*).

¹ Provvedimenti n. 185820/2011 relativo ai “nuovi minimi” (*regime fiscale di vantaggio*) e n. 185825/2011 relativo agli “ex minimi” (*regime contabile agevolato*)

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

A chi è riservato il nuovo regime dei contribuenti minimi dal 01.01.2012

La norma della manovra correttiva di luglio 2011 richiama integralmente la normativa del 2008, senza nulla togliere ai requisiti soggettivi ed oggettivi già previsti nella stessa, ma limitandosi ad aggiungerne altri (*mutuati dal regime delle N.I.P.*) che rendono molto più difficile dal 2012 accedere al regime dei minimi.

Il preliminare **requisito soggettivo** per accedere al regime dei nuovi contribuenti minimi, già presente nella versione del 2008, è quello di **essere persone fisiche** (con esclusione quindi di società e associazioni tra professionisti) **esercenti attività d'impresa, arti o professioni in forma individuale**.

Le ulteriori condizioni che vengono poste dal 2012 sono:

- a) **Che si inizi una nuova attività di impresa arte o professione.**
- b) **Che l'attività sia iniziata dopo il 31.12.2007 (di fatto dal 01.01.2008, anno di prima applicazione del regime dei contribuenti minimi).**

Inoltre, mutuandole dal regime delle nuove iniziative produttive:

- c) **Che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio della nuova attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare, (di qualunque genere, anche se completamente diversa da quella nuova che va ad iniziare) con l'esclusione dello svolgimento di attività professionale meramente occasionale (R.M. 239/E del 26.08.2009).** Non costituisce causa di esclusione la semplice apertura della partita IVA senza l'effettivo esercizio dell'attività (Circolare 1/E del 03.01.2001)². E' stato inoltre chiarito che la qualità di socio in società personali o di capitale non è di per sé causa ostativa del regime agevolato. Occorre, infatti, far riferimento all'effettivo esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo svolta in concreto dal socio. Pertanto, se il soggetto è stato socio accomandante di S.a.s. o socio in S.r.l., egli può ugualmente fruire del regime agevolato purché non abbia svolto, nei tre anni precedenti, attività di gestione all'interno della società, dopo il conferimento di solo capitale (Circolare 59/E del 18.06.2001) (Stante questa presa di posizione dell'Agenzia, si ritiene che, nel caso di impresa familiare, la causa ostativa riguardi il solo titolare e non anche il collaboratore che non possiede poteri decisionali nella conduzione dell'impresa).
- d) **Che l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo (devono intendersi comprese anche la collaborazione coordinata e continuativa e quella a progetto), escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni (La norma ha chiaramente carattere antielusivo ed è finalizzata ad evitare gli abusi dei contribuenti che, al solo fine di godere delle agevolazioni tributarie previste dal nuovo regime, potrebbero di fatto continuare ad esercitare l'attività in precedenza svolta, modificando solamente la veste giuridica in impresa o lavoro autonomo. Più che avere riguardo, quindi, al tipo di attività esercitata in precedenza occorre porre l'accento sul concetto di mera prosecuzione della stessa attività. E' da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in**

² Come confermato anche dal già citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820/2011 al § 3.2.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. L'indagine diretta ad accertare la novità dell'attività intrapresa, infine, va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata – Circolare 59/E del 18.06.2001). Le affermazioni dell'Agenzia vanno intese nel senso che sono esclusi dal nuovo regime dei minimi quei soggetti che continuano, di fatto, l'attività del precedente datore di lavoro, negli stessi locali, con le stesse attrezzature o servendo la medesima clientela. E' pur vero, infatti, che la norma è principalmente dedicata ai neofiti dell'attività imprenditoriale e professionale (e a questo è finalizzato soprattutto il requisito di cui alla precedente lettera c.), ma se mera prosecuzione volesse dire che il dipendente, ad esempio, di un'azienda edile licenziato per mancanza di nuovi appalti che volesse fare muratore o l'imbianchino in proprio, non potesse usufruire del nuovo regime dei minimi, allora non si capirebbe come la norma possa avere tra le sue finalità, come espressamente previsto, di agevolare i lavoratori in mobilità.

Proprio per superare questa incertezza il recente Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820 del 22.12.2011 al § 2.2 ha opportunamente stabilito che la condizione di cui alla presente lettera d) non opera laddove il contribuente dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà.

- e) **Che, qualora venga proseguita un'attività d'impresa** (sono escluse da questo requisito le attività professionali non essendo ravvisabile nel lavoro autonomo una continuità nei compensi che sono intimamente legati alla professionalità del singolo professionista) **svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di ingresso nel regime dei minimi "targati" 2012, non sia superiore a 30.000 euro.** (Il riferimento del legislatore è alle situazioni di cessione, conferimento e affitto d'azienda, laddove sarà necessario verificare il requisito dell'ammontare dei ricavi dell'anno precedente, sul soggetto cedente, conferente o locatore). Il requisito deve essere verificato, in questi termini, anche nel caso di prosecuzione in forma individuale di una precedente società di persone e in caso di donazione d'azienda (ovviamente nei confronti della società e del donante) e sempre, laddove vi sia prosecuzione senza soluzione di continuità. (Circolare 13/E del 26.02.2008)

Vi sono inoltre **cause ostative all'accesso** da verificarsi fin dall'anno stesso di ingresso nel nuovo regime ovvero alla data del 1° gennaio dell'anno di ingresso in caso di transito al nuovo regime da parte di un soggetto già in attività e **da monitorare annualmente**; dette cause erano già previste dal comma 99 dell'art 1 della L. 244/2007, e vengono espressamente richiamate dalla nuova norma e sono quindi **applicabili anche ai nuovi contribuenti minimi dal 2012**. Rimangono naturalmente valide tutte le precisazioni fatte dall'Agenzia Entrate con i documenti di prassi già emessi.

Relativamente all'anno di accesso e ad ogni anno di successiva permanenza nel regime sono **esclusi** i contribuenti:

- Persone fisiche che si avvalgono di **regimi IVA speciali producendo reddito d'impresa, anche per altre attività eventualmente esercitate**, indipendentemente dal volume di ricavi complessivo (si tratta delle attività di: rivendita sali e tabacchi, commercio fiammiferi, editoria, gestione telefonia pubblica, rivendita documenti di trasporto pubblico e sosta, giochi e intrattenimenti, agenzie di viaggi e turismo, agriturismo - *solo se in regime speciale – Circolare 12/E del 19.02.2008* -, vendite a domicilio, rivenditori di beni usati, rivenditori e agenzie di vendita all'asta di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione).

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

- Persone fisiche che si avvalgono del **regime speciale IVA agricolo** (art. 34 dpr 633/72) quando l'attività rientra nei **limiti dell'art. 32 del TUIR**. *(Non producendo reddito d'impresa, ma reddito fondiario, è possibile accedere al regime dei contribuenti minimi per altre attività d'impresa o di lavoro autonomo eventualmente svolte – Circolari 7E del 28.01.2008 e 12/E del 19.02.2008).*

*Con la Circolare 13/E del 26.02.2008 l'Agenzia Entrate ha ulteriormente specificato che qualora l'attività agricola in regime speciale IVA **ecceda i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR**, ovvero riguardi attività agricole connesse (art. 34bis DPR 633/72), producendo, quindi, anche reddito d'impresa, il contribuente non potrà avvalersi del regime dei contribuenti minimi né per l'attività agricola eccedentaria o per quelle connesse, né per ulteriori attività d'impresa arte o professione eventualmente esercitate.*

Viceversa, se il produttore agricolo opta per la non applicazione del regime speciale IVA degli artt. 34 e 34bis del DPR 633/72, l'attività agricola eccedentaria o quelle connesse rientrano naturalmente (sempre che ne ricorrano i presupposti) nel regime dei contribuenti minimi e trascinano nel regime stesso tutte le altre ulteriori attività d'impresa arte o professione eventualmente esercitate; tuttavia può essere esercitata l'opzione (minima triennale) per la non applicazione del regime dei contribuenti minimi e ricadere quindi nelle speciali disposizioni previste dagli artt. 56, comma 5 e 56bis del TUIR per l'attività agricola eccedentaria e per quelle connesse, trascinando nel regime ordinario del TUIR tutte le altre ulteriori attività d'impresa arte o professione eventualmente esercitate.

- **Soggetti non residenti.** *(In quanto iscritti nelle anagrafi della popolazione residente per meno di 183 giorni e non in possesso nel territorio dello Stato Italiano di domicilio o residenza ai sensi del codice civile).*
- Soggetti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano **cessioni di fabbricati** o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili e di **mezzi di trasporto nuovi**.
- Esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che **contestualmente partecipano a società di persone**³ o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR *(solo se producono redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo)*, ovvero a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza fiscale. Per chi è già in attività e transita nel regime dei contribuenti minimi, giacché i requisiti devono essere posseduti alla data del 1° gennaio, è possibile accedere al regime dei nuovi contribuenti minimi nella ipotesi in cui la partecipazione sia stata ceduta prima del 31 dicembre dell'anno precedente. *(Circolare 7/E del 28.01.2008)*. Relativamente al requisito della "contestualità", secondo l'Agenzia delle Entrate *(Risoluzione 146/E del 09.06.2009)* la causa ostativa opera in tutti i casi in cui il contribuente, nello stesso periodo d'imposta, eserciti in forma individuale un'attività d'impresa, artistica o professionale e partecipi a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR anche se nel corso di tale periodo d'imposta la partecipazione venga dimessa e ciò per l'impossibilità di coesistenza di più redditi d'impresa soggetti alcuni ad imposta sostitutiva ed altri alla normale IRPEF. *(Ci si interroga su come dovrebbe comportarsi un contribuente minimo che, in qualità di erede, riceva suo malgrado una quota societaria in corso d'anno e non intenda o non possa rinunciare all'eredità! Se deve uscire dal regime dei minimi nello stesso periodo d'imposta, come deve comportarsi? La norma prevede la fuoriuscita nel medesimo anno, anziché nel successivo, e con specifiche regole comportamentali, solo nel caso di superamento della soglia di ricavi di oltre il 50%; si devono applicare le medesime regole?*
Non va sottaciuto, inoltre, che questa risoluzione sembra contrastare con quanto affermato dalla stessa Agenzia nella Circolare 13/E del 26.02.2008, laddove sostiene che nel caso di involuzione di

³ Con esclusione delle società semplici agricole se producono solo redditi fondiari in quanto l'attività viene svolta nei limiti dell'art. 32 del TUIR *(Risoluzione n. 27/E del 07.03.2011)*

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

società personale in ditta individuale per mancata ricostituzione della pluralità dei soci, i parametri di ingresso nel regime dei minimi per il neo imprenditore individuale – ingresso che viene, quindi, considerato possibile nonostante la precedente e “contestuale” partecipazione – devono essere verificati in capo alla società che si estingue).

Non vengono prese in considerazione le imprese familiari, la partecipazioni alle quali, quindi, non è considerata causa ostativa. *****Attenzione***** perché l’Agenzia pone però l’accento sul fatto che la partecipazione ad un’impresa familiare deve essere continuativa e prevalente, per poter ripartire il reddito e la non prevalenza è anche motivo di segnalazione Entratel in fase di controllo del modulo Studi di settore!!

- Imprese individuali che si trovino in fase di **liquidazione dell’attività**, anche se si tratta di una formalità non obbligatoria ai fini della cessazione dell’attività stessa, per incompatibilità delle norme relative alle liquidazioni con quelle che disciplinano il regime dei contribuenti minimi (*Circolare 13/E del 26.02.2008*).

Vi sono, poi, ulteriori **requisiti oggettivi** “aziendali”, già presenti nel comma 96 lettere a) e b) dell’art. 1 della L. 244/2007, che vengono espressamente richiamati dalla nuova norma e sono quindi **applicabili anche ai nuovi contribuenti minimi dal 2012**.

Rimangono naturalmente valide tutte le precisazioni fatte dall’Agenzia Entrate con i documenti di prassi già emessi.

Detti requisiti, necessari per poter accedere al regime dei contribuenti minimi e/o rimanervi, devono essere valutati in parte sulla base delle risultanze contabili dell’anno solare precedente, in parte su un intero triennio.

In tutti i casi in cui sia avvenuto un **passaggio aziendale con prosecuzione dell’attività** in regime di continuità dei valori fiscali (*donazione, successione, “trasformazione” di società personale in ditta individuale per mancata ricostituzione nei sei mesi della pluralità dei soci – Circolare 13/E del 26.02.2008*) dovranno essere utilizzati anche i valori derivanti dalla contabilità del dante causa.

Relativamente all’anno solare precedente (comma 96, lettera a) devono essere stati rispettati i seguenti limiti:

- ✓ Il volume dei **ricavi** conseguiti (*qualora si acceda al regime dei minimi da un precedente regime “normale” di impresa, i ricavi devono essere considerati per competenza e quindi comprensivi dei documenti da emettere, comprese le note di accredito*) (per i distributori di carburante si assume il ricavo fisso – *Circolare 13/E del 26.02.2008*) o dei **compensi** percepiti non deve avere superato **30.000 euro cumulativamente per tutte le attività esercitate**, con ragguaglio ad anno in caso di inizio attività. **Non rilevano i ricavi o compensi aggiunti per adeguamento a studi di settore e parametri.**
- ✓ Non devono essere state effettuate **cessioni all’esportazione** (*comprese le operazioni con lo Stato del Vaticano e con la Repubblica di San Marino o in seguito a trattati e accordi internazionali*), cessioni ad esportatori abituali, operazioni assimilate alle cessioni all’esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali;
- ✓ Non bisogna aver **sostenuto costi** per **lavoro dipendente** o per **collaboratori** (*esclusi quelli occasionali*) anche assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto, programma di lavoro o fase di esso (*co.co.pro.*). (*Il termine “sostenuto” anziché “erogato” permette l’accesso al regime ai contribuenti che hanno pagato indennità di fine rapporto relative a rapporti cessati in anni precedenti nei quali sono state contabilizzate per competenza – Circolare 13/E del 26.02.2008*).

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Non rilevano a tal fine i compensi corrisposti ai collaboratori familiari, mentre sono ostativi all'accesso al regime, gli emolumenti corrisposti per l'opera svolta dal coniuge o dai figli minorenni di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti (*ancorché non siano deducibili dal reddito dell'imprenditore o del professionista e non rientrino nel reddito complessivo del parente assunto*);

- ✓ Non bisogna aver **erogato** somme sotto forma di utili da partecipazione agli **associati di solo lavoro**, in quanto considerati fiscalmente compensi di lavoro autonomo; sono ammessi, quindi, gli associati di capitale o misti e ciò si presta alla possibilità elusiva in quanto è sufficiente anche un minimo apporto di capitale da parte dell'associato per permettere l'accesso al regime. (*Il termine "erogato", anziché "sostenuto" permette l'accesso al regime ai contribuenti che, pur avendo un associato in partecipazione di solo lavoro, non gli hanno pagato quote di utili nell'anno precedente*).

Relativamente al triennio solare precedente (comma 96, lettera b) deve essere rispettato il seguente limite:

- ✓ Non devono essere stati effettuati acquisti di **beni strumentali**, anche mediante contratti di locazione, noleggio (appalto), e locazione finanziaria per un corrispettivo di ammontare complessivo (*al lordo di eventuali contributi in c/capitale – Circolare 13/E del 26.02.2008*) superiore a **15.000 euro** al netto dell'IVA, ancorché non detratta, e **senza ragguaglio ad anno** se il triennio è incompleto, considerando anche gli acquisti effettuati presso soggetti non titolari di partita IVA (*Trattandosi di triennio "solare" devono essere considerati anche eventuali periodi iniziali di possesso di partita IVA ancorché in assenza di attività – Circolare 13/E del 26.02.2008 – che abbiamo visto non essere ostativo all'accesso al nuovo regime dei minimi*).⁴ L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per i contratti di leasing non si assume il valore d'acquisto sostenuto dal concedente, ma la **somma dei canoni pagati nel triennio** precedente (*compresi eventuali maxicanoni*), così anche per quanto riguarda i noleggi (appalti) e le locazioni non finanziarie, comprendendo, queste ultime, **anche gli affitti di immobili per lo svolgimento dell'attività**. Per ragioni di semplificazione, **tutti** i beni strumentali a deducibilità limitata (autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, telefonia) si considerano ad "**uso promiscuo**" e sono conteggiati sempre per il 50% del corrispettivo (**IVA indetraibile esclusa**) anche per gli **agenti di commercio** (*Circolare 12/E del 19.02.2008*). Non rientrano nel conteggio i **beni utilizzati gratuitamente** (comodato, contratto d'uso, ecc...) vista l'assenza di corrispettivo e nemmeno i costi pluriennali e i **beni strumentali immateriali** (avviamento, marchi, licenze e simili); inoltre **rilevano soltanto gli acquisti** del triennio, dall'ammontare dei quali **non si possono dedurre le vendite** di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo.

Occorre, inoltre, porre particolare attenzione alle **strutture polifunzionali** delle quali il contribuente che aspira al regime dei nuovi minimi dovesse avvalersi, perché se dal contratto non fosse rilevabile il corrispettivo pagato per l'utilizzo dei beni strumentali (*ad esempio quando viene pattuito un canone unico comprensivo di noleggio di attrezzature ed erogazione di servizi*), alla formazione dei 15.000 euro concorrerà l'intero importo. Per i **professionisti** non associati che utilizzano promiscuamente lo stesso immobile detenuto in locazione da uno solo di loro e che ripartiscano la spesa, rileverà, ai fini del calcolo, la quota rimasta a carico di ognuno in seguito al riparto.

Il **valore del triennio** dovrà essere poi **continuamente monitorato**, nel caso di ingresso nel regime, per non superare il valore limite di € 15.000,00 negli anni successivi, aggiungendo annualmente gli acquisti dell'anno in corso e togliendo quelli dell'ormai divenuto quarto anno precedente.

⁴ Il Provvedimento Direttoriale n. 185820/2011 al § 2.4 ha confermato che nel caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'individuazione del limite di 15.000 euro relativo all'acquisto di beni strumentali, si fa riferimento alle attività complessivamente esercitate.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Ingresso, durata e fuoriuscita dal regime dei nuovi contribuenti minimi dal 2012

Preclusione assoluta all'ingresso nel regime

L'accesso al nuovo regime dei minimi applicabile dal 2012, **è inibito ai soggetti che abbiano iniziato l'attività entro il 31.12.2007**, indipendentemente dal fatto che nel 2011 si trovino nel regime dei minimi o in altro regime fiscale.

Ingresso nel regime e situazioni transitorie

Per il contribuente che inizia un'attività d'impresa o di lavoro autonomo a partire dal 01.01.2012, a differenza di chi vi transita perché già in attività, il regime dei nuovi contribuenti minimi **NON E' IMMEDIATAMENTE IL REGIME NATURALE**.

Questi contribuenti che intraprendono un'attività, se presumono di rispettare tutti i requisiti previsti nel precedente capitolo, **dal 2012 possono avvalersi del nuovo regime dei minimi** esercitando una **comunicazione preventiva nella dichiarazione di inizio attività** da presentarsi all'Agenzia delle Entrate o al S.U.A.P. o al Registro Imprese (*tramite il software Com-Unica*), barrando la relativa casella prevista nel **modello AA9/10**.

Resta in ogni caso valido e prevalente il **comportamento concludente**, per cui la mancata barratura della casella (*ravvedibile, fra l'altro, senza sanzioni presentando una denuncia rettificativa nei trenta giorni successivi alla presentazione del modello di inizio attività direttamente all'Ufficio ***NON E' UTILIZZABILE L'INVIO TELEMATICO****) non è automaticamente rinuncia all'applicazione del regime dei nuovi contribuenti minimi, perché se il contribuente si è comportato da "minimo" nell'anno di inizio attività, sarà tutt'al più sanzionato per l'infedele denuncia di variazione attività.

Il regime dei nuovi contribuenti minimi, **per chi si trovava in attività nel 2011 ed era collocato nel regime dei minimi "targato" 2008** (*in quanto ha iniziato l'attività dopo il 31.12.2007 e, indipendentemente dai regimi fiscali/contabili utilizzati negli anni precedenti, era collocato nei minimi nel 2011*), se ora possiede tutti i requisiti esaminati nel capitolo precedente, a partire dal periodo d'imposta 2012 **E' IL REGIME FISCALE NATURALE**.

Ciò significa che **è necessaria un'opzione per applicare eventualmente il regime ordinario** di determinazione dell'IVA e dei redditi (*vedi più avanti il paragrafo "Fuoriuscita dal regime"*) e, quindi, non accedere automaticamente al regime dei nuovi minimi dal 2012 mediante transizione "naturale" dal regime dei minimi di precedente applicazione.

Analogamente, ci troviamo di fronte ad un **REGIME NATURALE DEI NUOVI MINIMI** anche **qualora il contribuente nel 2011 sia collocato nel regime fiscale ordinario** (*con contabilità semplificata e/o ordinaria*) non per opzione, ma **quale suo regime naturale**, a causa della mancanza di uno o più dei requisiti previsti dal regime dei minimi "targato" 2008, che lo ha fatto fuoriuscire dallo stesso ovvero non gli ha mai permesso di accedervi, pur avendo iniziato l'attività dopo il 31.12.2007.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Anche costui, se nel 2012 possiede tutti i requisiti previsti ed elencati nel precedente capitolo, **passa automaticamente nel nuovo regime dei contribuenti minimi**, salvo che non eserciti l'opzione (*anche mediante comportamento concludente*) per il regime di tassazione ordinario.

L'opzione esercitata per il regime ordinario (*anche mediante comportamento concludente*) è, in ogni caso, vincolante per un triennio e dovrà essere comunicata nel quadro VO della prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata (*quindi con la dichiarazione annuale IVA/2012 relativa al periodo d'imposta 2011, ovvero allegando il solo quadro VO al modello Unico per chi nel 2011 si colloca tra i contribuenti minimi visto l'esonero da dichiarazione*).

E' necessario segnalare che anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820/2011, al § n. 4.1, prevede la possibilità di opzione per il regime fiscale ordinario, ma senza specificarne l'obbligo di durata triennale, in quanto, si ritiene, ciò sia da considerarsi insito nel richiamo esplicito che viene fatto al comma 110 dell'art. 1, della legge 244/2007.

E' proprio questo richiamo che, però, contrasta con la dichiarata impossibilità di rientrare nel regime dei nuovi minimi al termine del triennio, pur permanendo esistenti tutti i requisiti previsti, sancita dal § 3.3 del medesimo provvedimento. (*Vedi riquadro e nota alla "Fuoriuscita dal regime" a pag. 13*)

*Quando è stato introdotto il regime dei contribuenti minimi nel 2008, si erano verificati casi in cui le incertezze connesse alle novità normative avevano fatto compiere all'inizio dell'anno, al contribuente naturalmente minimo, atti considerati **comportamento concludente** per l'opzione, quali emissione di fatture o fatture/ricevute fiscali con l'IVA esposta, (ovvero emissione di scontrini, ricevute fiscali o scontrini parlanti contenenti l'indicazione dell'aliquota IVA ancorché inclusa nel corrispettivo) o annotazioni dei corrispettivi o delle fatture nei registri appositi; attività da cui, come vedremo più avanti, anche il nuovo contribuente minimo del 2012 è esonerato.*

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'esistenza di queste problematiche e, per quanto concerne l'emissione di fatture o fatture/ricevute fiscali con IVA esposta, ha confermato la possibilità di avvalersi dell'emissione di note di variazione, dichiarando che solo quando i documenti confluiscono nella prima liquidazione periodica, si potrà considerare espressa l'opzione tramite il comportamento concludente.

Per la possibilità, invece, che sui documenti fiscali certificanti i corrispettivi sia indicata l'aliquota dell'IVA (ancorché l'imposta non sia separatamente indicata), ciò non rileva minimamente ai fini di una presunta opzione, e nemmeno l'istituzione e la tenuta dei registri IVA integra gli estremi del comportamento concludente.

L'esonero dalla tenuta dei registri IVA, del giornale di fondo del misuratore fiscale, del registro cespiti, infatti, non esclude che si possano comunque istituire e conservare ai soli fini amministrativi e per il controllo del raggiungimento del limite di ricavi e dell'eventuale superamento del valore dei beni ammortizzabili, che permettono di rimanere nel regime dei contribuenti minimi.

Si ritiene che una simile interpretazione si possa estendere anche all'ingresso nel regime dei nuovi minimi relativamente ai primi mesi del 2012, anche se sarebbe opportuna una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate, che però non ne ha fatto cenno nel Provvedimento Direttoriale n. 185820/2011.

Conformemente a quanto è stato previsto nel 2008, si ritiene (*in attesa di conferme con una circolare esplicativa dell'Agenzia Entrate*) che anche i contribuenti che nel 2011 hanno applicato il regime delle **Nuove Iniziative Produttive (N.I.P.)**, possano scegliere di rimanere in detto regime fino al termine di durata dello stesso, ovvero, avendone i requisiti, applicare dal 2012 il nuovo regime dei contribuenti minimi, anche se non è ancora terminato il triennio minimo di permanenza, **presentando il mod. AA9/10 e barrando la casella di revoca dal regime N.I.P.**

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate n. 185820/2011, infatti, si limita a permettere ai soggetti che hanno optato per le Nuove Iniziative Produttive (N.I.P.) di accedere al regime fiscale di vantaggio per i periodi di imposta residui al compimento del quinquennio ovvero non oltre il periodo d’imposta di compimento del 35esimo anno di età, ma non esplicita inequivocabilmente la possibilità di abbandonare anticipatamente il regime N.I.P., forse perché già affermato in precedenti documenti di prassi e perché (a differenza dell’opzione per il regime ordinario) non si tratta di un triennio di durata obbligatorio essendone già prevista a regime l’opzione per la fuoriuscita anticipata (revoca).

C’è poi la possibilità che, **pur rispettando per il 2012 tutti i requisiti descritti nel precedente capitolo, il contribuente nel 2011 si trovi nel regime contabile semplificato o ordinario per opzione**, avendo precedentemente operato questa scelta per non confluire nel suo naturale regime dei minimi “targato” 2008.

Occorre in questo caso operare una **distinzione a seconda di quando l’opzione è stata esercitata:**

- Se il 2011 è il primo o il secondo anno di applicazione opzionale del regime ordinario, nel 2012 il contribuente non potrà accedere al nuovo regime dei minimi, **essendo l’opzione vincolante per almeno un triennio**. Vi accederà, possedendone i requisiti, nel 2013 se ha optato nel 2010 o nel 2014 se ha optato nel 2011 (*sempreché nel frattempo non abbia superato il limite quinquennale dall’inizio attività o il 35esimo anno di età, come esposto nel prossimo capitolo*).
L’obbligo del compimento del triennio è confermato dal Provvedimento dell’Agenzia Entrate n. 185820/2011 al § 2.3, anche se forse poteva essere fatta un’eccezione, permettendo la fuoriuscita anticipata dal regime fiscale ordinario, trattandosi di una scelta operata quando la differenza di aliquota Irpef (sostitutiva 20% vs aliquota minima 23%) era molto contenuta, ma l’opzione salvaguardava le deduzioni e detrazioni fiscali che si sarebbero perse applicando l’imposta sostitutiva; dal 2012 con l’imposta sostitutiva ridotta al 5% le valutazioni potrebbero essere decisamente differenti.
- Se, invece, il 2011 è il terzo anno di applicazione opzionale del regime ordinario, il contribuente, possedendone i requisiti, potrà accedere già nel 2012 al nuovo regime dei minimi (*salvo uscirne al raggiungimento del limite quinquennale dall’inizio attività o del 35esimo anno di età, come esposto nel prossimo capitolo*), mediante comportamento concludente e revocando l’opzione per il regime ordinario con la **prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata (quindi mediante la compilazione del quadro VO nella dichiarazione annuale IVA/2012 relativa al periodo d’imposta 2011)**

Risulta del tutto evidente, da quanto precedentemente esposto, che l’opzione (anzi la comunicazione preventiva di sussistenza dei requisiti) di ingresso nel regime, da effettuarsi con il modello AA9/10, può essere esercitata solo in fase di inizio attività – Quadro A casella 1 – ed eccezionalmente in sede di variazione dati nei trenta giorni successivi alla presentazione del modello di inizio attività, senza applicazione di sanzioni, da effettuarsi direttamente all’ufficio senza potersi avvalere dell’invio telematico del modello stesso.

Per l’uscita volontaria dal regime dei nuovi contribuenti minimi e per il successivo reingresso (negato dal Provvedimento Direttoriale n. 185820/2011, che però è poco convincente dal punto di vista legislativo – vedi nota a pag. 13), non esistono una vera e propria “revoca” o una specifica “opzione”, in quanto deve essere sempre utilizzato il quadro VO della dichiarazione annuale per optare o revocare il regime fiscale ordinario alternativo al regime fiscale di vantaggio, previo comportamento concludente del contribuente nell’anno della modifica.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Durata del regime

Come già anticipato nella premessa, la possibilità di usufruire della permanenza nel regime dei nuovi contribuenti minimi è fissata nel **quarto anno successivo a quello di inizio attività**, anche se quest'ultima è avvenuta prima del 01.01.2012, ma in ogni caso, come abbiamo già visto, **dopo il 31.12.2007**. Unica **deroga al limite di durata quinquennale** è concessa ai contribuenti che allo scadere del termine del quarto anno successivo all'inizio dell'attività non hanno ancora compiuto il 35esimo anno di età; costoro possono continuare a rimanere nel regime dei nuovi contribuenti minimi **fino al periodo d'imposta di compimento dei 35 anni** (*indipendentemente dal giorno del compleanno, quindi, fosse anche il primo gennaio, il periodo d'imposta in cui si compiono 35 anni è l'ultimo periodo di imposta agevolato*).

Questa deroga operata nei confronti dei contribuenti under 35 potrebbe subire una censura dalla Unione Europea, in quanto la direttiva 112/2006/Ce relativa all'imposta sul valore aggiunto, non consente agli Stati membri di stabilire discriminazioni basate solo sul dato anagrafico del soggetto.

*Fuoriuscita dal regime (****senza possibilità di rientrarvi!****)*

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento n. 185820/2011, § 3.3., ha inspiegabilmente negato la possibilità a chi fuoriesce dal regime dei nuovi contribuenti minimi (*regime fiscale di vantaggio*) di rientrarvi successivamente, anche nell'ipotesi in cui, nel corso del quinquennio ovvero non oltre il periodo d'imposta di compimento del 35esimo anno d'età, torni in possesso dei requisiti eventualmente persi o termini il periodo triennale dell'eventuale opzione esercitata per il regime ordinario.⁵

Questa facoltà è, invece, implicitamente prevista dal combinato disposto dei commi 96, 99 e 110 dell'art. 1, della L. 244/2007, cioè nella versione "2008" del regime dei minimi, norma che è stata confermata dal legislatore del 2011 nella sua interezza.

La stessa Agenzia aveva confermato, nella sua prassi ufficiale riferita ai minimi "versione 2008", che si rientra nel regime, dopo esserne usciti per scelta o per obbligo, al verificarsi delle condizioni necessarie, salvo obblighi triennali di regime fiscale ordinario **in quanto si tratta di un regime naturale e, pertanto, non è mai opzionabile** (*vedi riquadro alla pagina precedente*).

In particolare il succitato comma 110, non abrogato dal legislatore, prevede esplicitamente che **superato il triennio obbligatorio di permanenza nel regime ordinario da opzione, il contribuente vi rimane solo fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata**; con ciò esplicitando la possibilità di rientrare nel regime "naturale" dei minimi, fermo restando il possesso dei requisiti, solo revocando, dopo tre o più anni, l'opzione a suo tempo effettuata per l'applicazione del regime fiscale ordinario.

⁵ Lascia alquanto perplessi anche la tecnica "legislativa" utilizzata, perché un semplice provvedimento direttoriale di attuazione (*cui la Corte Costituzionale con pronunce n. 72 e 73 del 11.02.2005 ha riconosciuto la tipologia di "atto tipico dell'amministrazione statale"*), ma non può essere considerata fonte legislativa di nessun grado nel nostro ordinamento, ancorché viga l'obbligo di pubblicazione sulla G.U. sostituibile dal 2008 con la semplice pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia che ha emesso il provvedimento ex art. 1, comma 361, Legge 244/2007), non può certamente disporre cause di esclusione non legislativamente previste e tantomeno abrogare implicitamente o modificare, norme in vigore di carattere primario quali l'art. 1, commi 96, 99 e 110 della Legge 244/2007, che sarebbe discutibile anche se fossero modificate con un Decreto Ministeriale o un Regolamento DPR, in quanto fonti soltanto secondarie del nostro sistema legislativo, dove vige il rapporto di gerarchia, conseguenza dei principi dello Stato di diritto e della loro espansione, che si sostanzia nella **legalità** (*ossia nella non contraddizione dell'atto sublegislativo nei confronti della legge*).

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

I contribuenti minimi potranno uscire dal nuovo regime fiscale di vantaggio “targato” 2012 in seguito a **quattro possibilità**:

1. **Per scelta del contribuente**, tramite **comportamento concludente** finalizzato all'applicazione delle imposte nei modi ordinari ponendo anche in essere tutti gli adempimenti contabili ed extracontabili dai quali era precedentemente esonerato⁶. L'**opzione** deve poi essere comunicata nella prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Il comportamento concludente può essere manifestato, ad esempio, esponendo l'IVA nelle fatture emesse o esercitando il diritto alla detrazione dell'IVA nella prima liquidazione periodica. L'opzione ha la **durata minima di un triennio**, decorso il quale è **tacitamente rinnovata di anno in anno**, salvo revoca, da manifestarsi con le stesse modalità dell'opzione (*comportamento concludente e successiva revoca*). I nuovi contribuenti minimi confermeranno la revoca per l'uscita dal regime allegando al modello UNICO il solo quadro VO (*comunicazioni opzioni e revocche*) del modello IVA non essendo tenuti alla compilazione della dichiarazione annuale IVA.
2. **Per sopravvenuta mancanza dei requisiti** (*anche di uno solo*) sia soggettivi sia oggettivi. La possibilità di avvalersi del regime dei contribuenti minimi cessa **dall'anno successivo a quello in cui viene a mancare anche un solo requisito**, tranne che nel caso di superamento dei ricavi o compensi in misura superiore al 50% del limite, fissato a 30.000 euro (*quindi maggiori di € 45.000,00*), perché ciò determina la fuoriuscita dal regime **dallo stesso anno in cui il limite è superato in tal misura**.

Per quanto riguarda il limite relativo all'acquisizione di beni strumentali, il **triennio di vigilanza** deve essere inteso considerando l'anno in corso e i due precedenti.

Nel caso di superamento del limite di ricavi o compensi di più del 50% di € 30.000,00 è **dovuta l'IVA** relativa alle operazioni attive effettuate nel corso dell'intero anno solare, **scorporandola dai corrispettivi** (*considerando come se vi fosse inclusa!*) per tutte quelle operazioni già effettuate fino al superamento dei 45.000 euro di incassi, con relativo diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

L'eventualità di dover versare un' IVA mai incassata, rinunciando a parte dell'incasso, farà propendere i contribuenti a regime fiscale ordinario nel 2011 (vicini alla soglia dei 30.000 euro) che transitano nel nuovo regime, per la fatturazione “maggiorata” dell'IVA normalmente applicabile “nascondendola” nel corrispettivo e mantenendo quindi i prezzi (IVA inclusa) invariati per il consumatore finale.

Ciò comporterà però un aumento degli incassi che si ripercuoterà inevitabilmente sul volume di ricavi e compensi facendolo maggiormente avvicinare al limite di 30.000 euro.

In pratica è possibile che un contribuente “ordinario” che nel 2011, controllando i soli imponibili, sia di poco sotto il limite, nel 2012, dovendo effettuare il controllo con gli importi comprensivi dell'IVA, di cui non ha depurato i prezzi, superi invece il limite stesso e debba uscire subito dal regime l'anno successivo.

Gli altri **adempimenti del soggetto che supera il limite di ricavi o compensi di oltre il 50%**, sono diversificati per imposta. Vediamoli:

⁶ Con il già citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820/2011, al § 4.3., viene prevista anche la **possibilità di opzione verso il nuovo regime contabile agevolato degli “ex minimi” targati 2008**.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

a) Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

- Istituire i registri IVA entro il termine della prima liquidazione periodica successiva al superamento del limite.
- Adempiere a tutti gli obblighi della normativa IVA per le operazioni che hanno determinato il superamento del limite e per quelle successive.

Con la Circolare 13/E del 26.02.2008, l'Agenzia delle Entrate specifica che non è necessario effettuare le liquidazioni periodiche (mensili o trimestrali) precedenti a quella relativa al superamento del limite, ma occorre tenere conto dell'IVA delle operazioni precedenti solo in sede di dichiarazione annuale, senza applicazione di sanzioni e interessi.

- Annotare i corrispettivi e gli acquisti precedenti al superamento del limite dei 45.000 euro entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA.
- Presentare regolarmente nei termini ordinari la comunicazione annuale dati IVA e la dichiarazione annuale IVA, comprensive delle operazioni dell'intero anno solare.
- Versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale IVA dell'anno del superamento del limite, nei termini ordinari.

b) Ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP:

- Istituire i registri e le scritture contabili previsti dalla normativa sull'accertamento dei redditi (artt. 14 e segg. Del DPR 600/73) e annotarvi le operazioni nei termini ordinari a partire dal mese stesso in cui si è avverato il superamento del limite.
- Adempiere agli obblighi previsti dalla normativa per le operazioni che hanno determinato il superamento del limite e per quelle successive.
- Annotare le operazioni relative alle cessioni e prestazioni di servizi e agli acquisti precedenti al superamento del limite dei 45.000 euro, entro il termine di presentazione del mod. UNICO.
- Presentare regolarmente nei termini ordinari le dichiarazioni prescritte (mod. UNICO, IRAP e Studi di settore o parametri).
- Versare nei termini ordinariamente previsti le imposte a saldo risultanti dalle dichiarazioni, calcolate sul reddito e sul valore produzione netta determinati nei modi ordinari.

Il superamento del limite di ricavi di oltre il 50% comporta, inoltre, l'obbligo di rimanere nel regime ordinario per le successive tre annualità, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi dei tre anni successivi a quello del superamento.

3. **Per scadenza del periodo massimo di permanenza nel regime** Alla fine del quarto anno successivo all'inizio dell'attività o alla fine dell'anno di compimento del 35esimo anno di età, se successivo al quinquennio, il contribuente esce "naturalmente" dal regime fiscale di vantaggio e, se mantiene i requisiti già previsti per i contribuenti minimi "targati" 2008, entra d'ufficio, salvo opzione, nel nuovo regime dei cosiddetti "ex minimi" (vedi l'analisi nell'ultimo capitolo della dispensa).

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Esempi:

- essendo ammessi al nuovo regime dei minimi solo i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 31.12.2007, il contribuente che avesse iniziato nel 2008 cesserebbe di poter applicare il regime dei nuovi minimi a partire dal 01.01.2013 se a quella data avesse già compiuto i 35 anni.
- il contribuente 18enne che inizia l'attività nel 2012, può applicare il regime dei nuovi minimi, rispettandone i requisiti, fino al 2029.
- il contribuente 32enne nel 2011 che ha iniziato l'attività nel 2008 con il regime delle N.I.P. ed è transitato naturalmente nel vecchio regime dei minimi nel 2011, potrà utilizzare il regime dei nuovi contribuenti minimi (possedendone tutti i requisiti) fino al 31.12.2014.

4. **In seguito ad accertamento divenuto definitivo**. La norma prevede che in questo caso il regime dei contribuenti minimi cessa di avere applicazione **dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo**, viene meno di uno dei requisiti soggettivo od oggettivo. Il regime cessa invece di avere applicazione **dall'anno stesso in cui l'accertamento è divenuto definitivo**, nel caso in cui i ricavi o i compensi definitivamente accertati superino il limite di 30.000 euro di oltre il 50%.
Il fatto comporta l'obbligo di rimanere nel regime ordinario per le successive tre annualità.

Questo impianto sanzionatorio (già vigente per i contribuenti minimi "targati 2008" e che non è stato modificato dal D.L. 98/2011) lascia piuttosto perplessi per diversi motivi.

* *Quello che si nota in una prima lettura è la differenza nella costruzione del testo fra i due periodi. Nel primo periodo si dice che, in caso di accertamento, il regime non è più applicabile dall'anno successivo a quello in cui viene meno almeno una condizione o un requisito; ma in quale circostanza? Ce lo dice l'inciso: "a seguito di accertamento divenuto definitivo", naturalmente relativo a quello specifico anno accertato, nel quale i verificatori con l'accertamento stesso hanno stabilito che la condizione o il requisito non erano sussistenti.*

*Nel secondo periodo, invece, si dice che il regime non è più applicabile dall'anno stesso, ma si badi bene non quello in cui il ricavo accertato supera di oltre il 50% il limite, bensì quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo! Il testo del secondo periodo, per coerenza con il primo, avrebbe dovuto essere così costruito: **Il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, i ricavi o i compensi definitivamente accertati superino il limite (...omissis) di oltre il 50 per cento.***

* ***Non viene in aiuto nemmeno la circolare 73/E del 21.12.2007**, che, nel § 2.4.2.2., appare limitarsi a riportare quasi pedissequamente il testo legislativo, ma in effetti cambia leggermente le parole sembrando voler portare anche la prima ipotesi all'anno in cui si definisce il contenzioso, mentre per la seconda ipotesi ripete esattamente il testo di legge. Infatti così recita: "...il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato in via definitiva il venir meno.....", che non è proprio come dire "dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo,.....". L'inciso presente nel testo di legge ha un significato completamente diverso, che viene snaturato dalla circolare.*

* ***Meno che mai ci aiuta il Decreto Ministeriale di attuazione del 02.01.2008** che glissa completamente il problema evitando di trattare l'argomento dell'accertamento.*

* ***Nulla è stato detto in proposito nei Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 815820 e 815825 del 22 dicembre 2011** dove non viene, nemmeno in questa circostanza, trattato minimamente l'argomento dell'accertamento e del contenzioso.*

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

** **Un altro elemento di forte perplessità** nasce poi dal fatto che è giustamente prevista, quale condizione indispensabile per l'applicazione di eventuali sanzioni per errata applicazione del regime e per il recupero dell'imposta non versata, **l'avvenuta definitività dell'accertamento**. Supponendo che il contribuente si opponga all'accertamento e vinca nei primi due gradi di giudizio, soccombendo solo in Cassazione, se va bene, lo stesso diventerà definitivo soltanto dopo 8/10 anni. Supponendo che l'anno sottoposto ad accertamento fosse, ad esempio, il primo del quinquennio e il contribuente avesse continuato ad applicare il nuovo regime dei minimi fino al termine naturale nonostante non ne avesse i requisiti, come potrà essere sanzionato per gli anni successivi a quello di accertamento ormai non più accertabili per superamento dei termini di prescrizione? Come potranno essere recuperate le imposte dovute (IVA – IRPEF e addizionali – IRAP) a suo tempo non versate?*

La norma, infatti, prevede anche l'obbligo di rimanere obbligatoriamente nel regime ordinario per almeno i tre anni successivi, oltre a quello in cui sia stato superato il limite di ricavi di oltre il 50%. Cosa succede se viene definitivamente accertato (molti anni dopo) che il superamento c'è stato e il contribuente non è passato al regime ordinario? L'unica strada percorribile sembra essere quella di sottoporre a monitoraggio e ad accertamenti a catena anche gli anni successivi al primo nel quale i verificatori abbiano accertato il superamento del limite di ricavi o la carenza di condizioni o requisiti, in una sorta di attività persecutoria nei confronti del medesimo contribuente; in alternativa l'ufficio potrebbe accertare tutti i nuovi contribuenti per il primo quadriennio di appartenenza al regime con un unico atto, riservandosi poi l'accertamento successivo per il quinto anno in quanto annualità ancora aperta (salvo accertare tutti i contribuenti minimi per l'intero quinquennio tra il 1° ottobre e il 31 dicembre del quinto anno!). Senza considerare il fatto che la maggior parte dei nuovi contribuenti minimi inizierà l'attività quando sono ancora under 35 e può avere, quindi, una permanenza nel regime anche superiore a 5 periodi d'imposta.

Adempimenti e semplificazioni per i nuovi contribuenti minimi

Adempimenti e semplificazioni ai fini Iva

I nuovi contribuenti minimi del 2012 (così come nella precedente versione del 2008) **non addebitano l'Iva a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'Iva** assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti (anche intracomunitari e soggetti a reverse charge) e sulle importazioni. Fatture emesse, scontrini e ricevute non devono, pertanto, recare addebito d'imposta. Ciononostante:

sono soggetti ad alcuni adempimenti previsti dalla normativa IVA e precisamente:

- **Numerare e conservare le fatture** di acquisto e le bollette doganali.
- **Certificare i corrispettivi** con lo scontrino o la ricevuta fiscale.⁷
- **Emettere (e conservare) le fatture** se dovute o richieste dal cliente senza addebito di imposta e con la dicitura: **“operazione effettuata ai sensi dell’art. 1, comma 100, Legge 244/2007”**. Le cessioni e le prestazioni di servizi fatturate con il sistema del reverse charge dovranno recare la dicitura di cui sopra al fine di non far integrare il documento al cliente appaltatore principale o subappaltatore. Le cessioni effettuate nei confronti di soggetti appartenenti ad altri stati UE, **non si considerano cessioni intracomunitarie**, ma cessioni interne senza diritto di rivalsa e sul documento emesso va annotata la dicitura: **“non costituisce cessione intracomunitaria ex art. 41, c. 2-bis, del D.L. 30.08.93, n. 331”**.

Le fatture sono da assoggettarsi, da parte del cliente, ad imposta di bollo di € 1,81 per importi superiori ad € 77,47.

Il cliente in regime normale che riceve la fattura di un contribuente rientrante nel regime dei minimi, dovrà annotarla nel registro acquisti specificando la norma di non applicazione dell'IVA, oltre a comprenderla nell'elenco dei fornitori. – Circolare 13/E del 26.02.2008

- **Richiedere l'iscrizione preventiva negli elenchi Vies** (se già non inclusi in elenco) per poter effettuare acquisti intracomunitari di beni e servizi.⁸
- **Integrare le fatture ricevute intracomunitarie**, quelle ricevute in regime di reverse charge e tutte quelle nelle quali risultano debitori d'imposta (art. 17, 2^a comma, DPR 633/72) con l'indicazione dell'aliquota IVA e della relativa imposta, ma senza obbligo di registrazione.
- **Versare l'imposta** derivante dalle integrazioni di cui al punto precedente **entro il termine stabilito per le liquidazioni mensili** e cioè entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni **utilizzando obbligatoriamente il mod. F24 telematico**.
- Presentare all'Ufficio doganale gli **elenchi Intrastat** nei termini previsti.
- Restituire al cessionario o committente le **dichiarazioni d'intento**, eventualmente ricevute dagli esportatori abituali per la non applicazione dell'IVA, precisando che, in ogni caso, l'operazione avverrà senza addebito d'imposta ai sensi dell'art. 1, comma 100, della Legge 244/2007. – Circolare 13/E del 26.02.2008

⁷ Sempre che il contribuente non sia esonerato in quanto svolge attività previste dall'art. 2 del DPR 21.12.1996, n. 696

⁸ Come confermato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820/2011 al § 6.1.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

sono destinatari delle seguenti semplificazioni in regime IVA

- Esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'IVA.
- Esonero dalla registrazione delle fatture emesse.
- Esonero dalla registrazione dei corrispettivi.
- Esonero dalla registrazione degli acquisti.
- Esonero dalla tenuta e conservazione dei registri e dei documenti (*con esclusione di fatture ricevute, bollette doganali e fatture emesse*).
- Esonero dalla Comunicazione annuale dati IVA.
- Esonero dalla dichiarazione annuale IVA.
- Esonero dalla compilazione degli elenchi clienti e fornitori.
- Esonero dall'invio telematico delle dichiarazioni d'intento ricevute.
- Esonero dalle Comunicazioni "Black list" - *Circolare 53/E/2010*⁹
- Esonero dalle Comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA - *Circolare 24E/2011*⁹

Rettificazione della detrazione L'applicazione del regime dei nuovi contribuenti minimi dal prossimo 1° gennaio 2012 (*così come nella precedente versione del 2008*) comporta, per i contribuenti in regime IVA ordinario nell'anno precedente all'ingresso nel nuovo regime dei minimi, la **rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2, c. 3, del D.P.R. n. 633/1972**.

Come previsto dalla normativa IVA, infatti, passando da un regime che prevede la detrazione ad uno che, a causa della mancata applicazione dell'imposta sulle operazioni attive, non la permette è necessario **rettificare in un'unica soluzione** l'IVA relativa ai beni non ancora ceduti e ai servizi non ancora utilizzati (*compresa l'IVA detratta relativa alle quote riscontate di canoni e maxicanoni leasing - Circolare 13/E del 26.02.2008 - e naturalmente qualunque altro costo fatturato con IVA detratta e riscontato*), senza attenderne il materiale impiego o utilizzo nell'attività, con l'eccezione dei beni strumentali (*compresi quelli immateriali*) la cui rettifica si esegue solo se **entrati in funzione da meno di quattro anni**, ovvero nove anni dall'acquisto o ultimazione per i beni immobili, sempre rispetto all'anno di cessazione del regime fiscale ordinario.

La circolare n. 73/E del 21.12.2007, pone anche l'accento sul fatto che nell'art. 19-bis2 del decreto IVA (*integralmente richiamato dal comma 101 dell'art. 1 della Finanziaria 2008*) il comma 5 prevede che **la rettifica non debba essere effettuata** per i beni ammortizzabili (*in quanto non considerati tali*) di costo unitario non superiore ad € 516,46 o con coefficiente di ammortamento fiscale superiore al 25% (*quindi meno di quattro anni di ammortamento*).

La circolare n. 7/E del 28.01.2008, specifica ulteriormente che, proprio per il fatto che detti beni non si considerano ammortizzabili ai fini della rettifica della detrazione, vanno trattati come gli altri beni e, quindi, se non sono ancora **entrati in funzione** (*cioè non sono stati ammortizzati nemmeno per una quota*) la rettifica deve essere effettuata.

La rettifica consiste, quindi, nella restituzione all'erario della parte di IVA detratta, afferente beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati nel periodo in cui il contribuente era in regime IVA ordinario, in quanto con il regime fiscale di vantaggio, non applicando l'IVA sulle cessioni/prestazioni di servizi, come noto, non si può detrarre l'imposta sui beni e servizi acquistati.

⁹ Come confermato anche dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820/2011 al § 6.1.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Per calcolare l'IVA soggetta a rettifica relativamente alle rimanenze di beni e di servizi non promiscui non ancora utilizzati, occorre considerare l'intero ammontare dell'IVA a credito pagata e detratta all'atto dell'acquisto, mentre con riferimento alle autovetture e ai telefoni o ad altri beni e servizi promiscui, occorre verificare l'ammontare di IVA effettivamente detratto in sede di acquisto. Relativamente ai beni strumentali, ad esempio, un soggetto che dal regime IVA ordinario del 2011 passa al "regime dei nuovi contribuenti minimi" nel 2012 e al 31 dicembre 2011 possedeva un'attrezzatura messa in funzione nel 2007 per 5.000 euro più Iva al 20% non dovrà essere effettuata alcuna rettifica perché ha superato il quinquennio; per un computer acquistato nel 2009 per 1.500 euro più Iva al 20% (*pari a 300 euro*), dovrà essere operata una rettifica di imposta di 120 euro (*pari ai 2/5 di 300*), mentre, per un'autovettura acquistata nel 2008 per 25.000 euro più Iva al 20% (*pari a 5.000 euro*), detratta nella misura del 40% (*2.000 euro*), la rettifica da operare sarà pari a 400 euro (*pari ad 1/5 di 2.000*).

Ai fini della rettifica andrà predisposta un'apposita documentazione contenente, suddivisi per categorie omogenee, le merci in giacenza, le quantità e i valori dei beni strumentali nonché i beni e i servizi non ancora utilizzati, come previsto dalla Circolare n. 328/E del 24.12.1997.

La rettifica della detrazione va eseguita nella **prima dichiarazione annuale IVA** presentata dopo l'ingresso nel regime, cioè quella relativa all'ultimo anno di regime ordinario IVA e costituisce costo deducibile (*naturalmente per cassa e quindi per quote annuali se rateizzata*) per il contribuente che è entrato nel regime dei minimi – *Circolare 13/E del 26.02.2008*

Il versamento è effettuato in **un'unica soluzione**, ovvero in **5 rate annuali** di pari importo senza applicazione degli interessi. La prima o unica rata è versata, **con mod. F24 telematico**, entro il termine per il versamento a saldo dell'Iva (*16 marzo senza possibilità di differimento con l'abituale aggiunta dell'interesse dello 0,40% mensile*) relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime dei contribuenti minimi; le successive rate sono versate nei quattro anni successivi entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sostitutiva.

Il codice tributo per il versamento derivante da rettifica della detrazione IVA è il 6497.

Il debito può essere estinto anche mediante compensazione orizzontale con il mod. F24 telematico. Il mancato versamento anche di una sola rata, comporta l'applicazione della sanzione del 30% e costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo (*non è, pertanto, ravvedibile*).

La stessa rettifica, ma di segno opposto, si applica, quando il contribuente transita, anche per opzione, dal regime dei nuovi minimi al regime ordinario IVA, **compresi, quindi, anche gli "ex minimi" che non possiedono i nuovi requisiti di accesso previsti dal regime "targato" 2012**; se in questa circostanza vi fossero ancora rate residue dalla precedente rettifica a debito operata quando si è entrati nel regime dei minimi, queste devono essere interamente aggiunte al primo versamento periodico (*16/02 ovvero 16/05 se mensili o trimestrali e 16/03 se "ex minimi"*), al netto della eventuale nuova rettifica a favore operata. La rettifica della detrazione "a favore" e la conseguente spendibilità del credito in compensazione orizzontale va eseguita nella **dichiarazione annuale IVA** presentata per l'anno di passaggio al regime ordinario (*ad es. IVA/2013 per l'anno 2012*). E' però possibile utilizzare il credito già nella prima liquidazione periodica in regime ordinario (16/02 o 16/05) in compensazione verticale IVA da IVA.¹⁰ La maggiore IVA detraibile derivante dalla rettifica in uscita dal regime dei minimi costituirà **sopravvenienza attiva** per il contribuente che passa al regime normale IVA – *Circolare 13/E del 26.02.2008*

¹⁰ Circolare 73/E del 21 dicembre 2007

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Dichiarazione annuale IVA e transito al nuovo regime Per neutralizzare gli effetti del passaggio da un regime in cui l'imposta è dovuta ad uno di non applicazione dell'imposta, è necessario versare con l'ultima dichiarazione annuale relativa al regime ordinario, anche l'**IVA non ancora riscossa, ma fatturata in sospensione**, perché soggetta ad **esigibilità differita**, rinunciando di fatto al differimento stesso (*si pensi alle fatture emesse per cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti dello Stato, degli enti locali e loro consorzi e degli enti pubblici autorizzati nonché a quelle emesse dai contribuenti con volume d'affari inferiore a 200.000 euro, con differimento dell'IVA per il periodo massimo di un anno: cosiddetta IVA per cassa*), nonché quella relativa alle fatture ancora da emettere e da annotare da parte degli **autotrasportatori** autorizzati alla fatturazione trimestrale per singolo committente da effettuarsi nel trimestre successivo (*quindi nel primo trimestre dell'anno in cui il contribuente cambia regime*).

Inoltre, se **dall'ultima dichiarazione annuale IVA** relativa all'anno precedente al passaggio al regime dei nuovi minimi, dopo aver effettuato la rettifica della detrazione e aver imputato tutta l'IVA sospesa, dovesse emergere ancora un **importo a credito del contribuente**, quest'ultimo potrà essere chiesto a rimborso con le normali procedure e solo in presenza dei normali presupposti. In alternativa è possibile utilizzarlo in compensazione orizzontale con il mod. F24.

Adempimenti e semplificazioni ai fini delle imposte sul reddito

I nuovi contribuenti minimi ai fini delle imposte dirette:

sono soggetti ad alcuni adempimenti previsti dalla normativa e precisamente:

- Conservare i documenti ricevuti ed emessi.
- Ricordiamo che con la "Finanziaria d'Estate" del 2008 è stato soppresso l'obbligo che esisteva dal 2006, per i soli contribuenti, anche minimi, che esercitavano **arti o professioni**, di tenere uno o più conti correnti bancari o postali per ottemperare alla prevista tracciabilità dei compensi e delle spese.

sono destinatari delle seguenti semplificazioni ai fini delle imposte dirette ed IRAP:

- **Esonero** dalla **registrazione, tenuta e conservazione** delle scritture contabili e dei documenti (*con esclusione di fatture ricevute, bollette doganali e fatture emesse*).
- **Esclusione** dall'assoggettamento a **Studi di settore e parametri**, con conseguente esonero dalla compilazione dei relativi modelli.
- **Esenzione** dall'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (**I.R.A.P.**), con conseguente esonero dall'obbligo di dichiarazione.
- **Esclusione** dall'assoggettamento a qualunque **Ritenuta d'acconto** da parte del sostituto d'imposta¹¹. A tal fine i nuovi contribuenti minimi dovranno rilasciare un'apposita dichiarazione¹², dalla quale risulta che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva (*similmente a quanto già previsto per i contribuenti N.I.P.*)

¹¹ Così previsto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820/2011 al § 5.2 – Vedi anche nota alla pagina 26

¹² Vedi fac-simile allegato in ultima pagina.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

***Inizialmente** l’Agenzia delle Entrate era del parere che la scelta del legislatore di **esentare anziché escludere** dall’IRAP i contribuenti in regime dei minimi, significava che aveva inteso prescindere dalle caratteristiche dell’attività svolta e che l’esenzione era soltanto un’agevolazione dovuta alla scelta del nuovo regime. Pertanto il soggetto (sia imprenditore che professionista) che avesse i requisiti del contribuente minimo, ma optasse per il regime ordinario, era soggetto ad IRAP salvo non intendesse autonomamente escludersi per presunta mancanza di organizzazione.*

Successivamente**, con la Circolare 45/E del 13.06.2008, in seguito anche alle numerose sentenze della Suprema Corte di Cassazione, **per i soli contribuenti esercenti arti e professioni non associati**, l’Agenzia ha affermato che: “si ritiene che gli Uffici possano considerare non sussistente il presupposto dell’autonoma organizzazione e, quindi, non coltivare il contenzioso nei casi in cui l’artista o il professionista possa considerarsi “contribuente minimo” ai sensi del citato comma 96 dell’articolo 1 della legge finanziaria 2008, a prescindere dalla circostanza che lo stesso si sia avvalso o meno del relativo regime fiscale”. **E’ vero che è facoltativo per l’Ufficio, ma è pur sempre una valida e importante indicazione di comportamento anche per i contribuenti.

Determinazione e tassazione del reddito dei nuovi contribuenti minimi

La determinazione agevolata del reddito

La prima regola per la determinazione del reddito dei nuovi contribuenti minimi è l'**abbandono dei criteri dettati dal TUIR**, il che potrebbe far pensare ad un'implicita totale semplificazione.

Sono invece previste innumerevoli regole specifiche per i soggetti che si avvalgono del regime dei nuovi contribuenti minimi. Analizziamole insieme:

- ❖ Il reddito, sia d'impresa che di lavoro autonomo, è costituito dalla **differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute** nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte o della professione. Le locuzioni utilizzate dal legislatore "**ricavi percepiti**" e "**spese sostenute**" ci permettono immediatamente di capire che anche per le imprese e non solo per i professionisti minimi, si applica il **principio di cassa**, e non quello di competenza, con la conseguenza che i ricavi e i compensi rilevano all'atto dell'incasso e le spese all'atto del pagamento delle stesse.

In assenza di obblighi sia di registrazione che di tracciabilità bancaria, sia per i professionisti che per le imprese, sarà quindi opportuno annotare sui documenti la data di incasso e di pagamento, e conservare le pezze giustificative (scontrini, pago-bancomat, matrici di assegni, ricevute di bonifici, ecc..) per meglio monitorare e giustificare l'importo dei costi e dei ricavi utilizzati nel mod. UNICO per determinare il reddito.

Il principio di cassa comporta di conseguenza anche la **deducibilità totale** dell'**acquisto di beni strumentali**, IVA inclusa (*naturalmente solo per gli importi effettivamente pagati nel periodo d'imposta, se acquistati a rate*), che non vengono più ammortizzati per competenza.

Devono essere "**sospesi**" anche **gli ammortamenti** dei beni già posseduti al momento di ingresso nel regime dei nuovi minimi¹³ e in parte non ancora ammortizzati, in quanto non determinano un'uscita monetaria; le quote residue potranno essere dedotte al ritorno nel regime ordinario, naturalmente se il bene non è stato nel frattempo ceduto o dismesso.

Deducibili per intero anche le spese per **alberghi e ristoranti** (*se inerenti*) sostenute dai **professionisti minimi** (*Circolare 12/E del 19.02.2008*).

Non rilevano nemmeno le **ripartizioni di costi** previste dal TUIR (*eccedenza manutenzioni, spese di rappresentanza, ecc.*) che vengono detratte interamente nell'anno del pagamento e non si rilevano le **rimanenze finali di merci** al 31 dicembre.

Nel caso di passaggio (*inverso*) dal regime dei nuovi minimi al regime ordinario, solo le **merci ancora non pagate** al 31 dicembre costituiscono **esistenze iniziali** del successivo periodo d'imposta.

Le **rimanenze finali del periodo precedente all'ingresso nel regime** dei nuovi contribuenti minimi, provenienti da un regime fiscale ordinario, concorrono come costi del primo periodo **fino a concorrenza dei corrispettivi** incassati e costituiscono la prima deduzione da effettuare in assoluto; l'eventuale eccedenza di rimanenze verrà dedotta nei periodi successivi e **non può concorrere alla perdita del periodo** sommandosi ai costi dello stesso.

¹³ Naturalmente solo se all'atto dell'ingresso nel regime dei minimi si proviene da un regime fiscale ordinario o N.I.P.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Qualora si esca dal regime dei nuovi minimi senza aver riassorbito tutte le rimanenze finali dell'ultimo periodo ordinario, l'eccedenza, oltre a subire la rettifica della detrazione IVA (*inversa*), rileverà come rimanenza iniziale del successivo periodo ordinario di determinazione del reddito – *Circolare 13/E del 26.02.2008*

I **canoni di leasing** (*salvo la limitata deducibilità, se relativi a beni promiscui*) sono integralmente deducibili, senza rilevazione dei risconti che sono tipici del principio della competenza economica, e **non soffrono della limitazione della durata del contratto**; risultano pertanto deducibili le rate pagate (*IVA inclusa*) anche per contratti che non rispettano la durata minima prevista dal TUIR.

Tutte le spese relative a **beni promiscui** (*carbolubrificanti, manutenzioni, tasse di possesso, assicurazioni e altri costi per autoveicoli, leasing, telefonia*) **sono deducibili al 50%** indipendentemente dalle specifiche limitazioni previste dalle norme del TUIR, pertanto **non si considerano né le maggiori detrazioni spettanti per le auto degli agenti di commercio e per la telefonia e nemmeno quelle inferiori relative generalmente alle autovetture.**

- ❖ **Non concorrono** alla determinazione del reddito dei contribuenti minimi i ricavi o compensi e i costi già imputati per competenza nella determinazione del reddito in forma ordinaria **antecedentemente all'ingresso nel regime dei minimi**, ancorché (*in deroga al principio di cassa*) la loro manifestazione finanziaria avvenga in seguito e in vigenza del regime stesso. Viceversa, i ricavi o compensi e le spese che sono già stati imputati a reddito durante il regime dei minimi in quanto hanno già avuto la loro manifestazione finanziaria (*pur non essendo di competenza del periodo*) per l'applicazione del principio di cassa, non rileveranno nel **successivo regime ordinario** al quale il contribuente sarà sottoposto (*per scelta volontaria o per obbligo di legge*) nonostante siano di competenza di detto successivo periodo. Regole analoghe si applicheranno nei passaggi inversi di regime.
- ❖ **Irrilevanti** sono anche le **detrazioni forfetarie** per spese non documentate (*autotrasportatori, agenti, ristoratori, distributori di carburante*) essendo rilevanti per cassa le sole spese effettivamente sostenute.
- ❖ **Concorrono** alla formazione del reddito le **plusvalenze realizzate** in seguito alla cessione di beni relativi all'impresa arte o professione acquistati nel periodo di vigenza del regime, nonché, (*secondo l'Agenzia delle Entrate con una estensione legislativa non codificata e poco convincente*), le **sopravvenienze attive e passive**. Le plusvalenze (*rectius valore di cessione*), nel principio di cassa, concorreranno per l'intero corrispettivo, avendo dedotto integralmente il costo all'atto del pagamento.
Eventuali **plusvalenze o minusvalenze** derivanti da cessioni di beni acquistati prima dell'ingresso nel regime dei minimi, concorreranno per la differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato (*inteso come residuo da ammortizzare alla fine dell'ultimo periodo di regime ordinario*).
Nel caso di incasso rateizzato del corrispettivo di cessione, concorreranno a formare il reddito le sole rate incassate al netto della proporzionale quota di costo non ammortizzato.
In deroga allo stretto principio di cassa, concorrono a formare il reddito anche i ricavi e le plusvalenze relative ai beni destinati al consumo personale o familiare (**autoconsumo**) dell'esercente impresa arte o professione, ancorché sia assente la manifestazione finanziaria.
- ❖ Dal reddito così determinato **si possono dedurre** i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge, compresi quelli pagati dal titolare per i collaboratori dell'impresa familiare se fiscalmente a carico, e per quelli che non risultino a carico, ma per i quali non è stata esercitata la rivalsa nei loro confronti.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

I contributi dovranno essere **dedotti prioritariamente dal reddito** di impresa o di lavoro autonomo nei limiti in cui trovano capienza nel reddito stesso, e solo l'eventuale eccedenza potrà essere dedotta dal **reddito complessivo** del contribuente al quale **il reddito calcolato con le regole del regime in esame, non concorre.**

- ❖ Per quanto riguarda le **perdite pregresse** prodotte nei periodi precedenti l'ingresso nel regime dei nuovi contribuenti minimi, esse potranno continuare ad essere computate in diminuzione con le stesse regole dell'anno in cui sono maturate, pertanto, se si sono formate in contabilità ordinaria, in qualunque annualità, ovvero in contabilità semplificata e nell'esercizio di arti o professioni, ma nei soli anni 2006 e 2007, saranno ancora utilizzabili per la parte residua (*entro il quinquennio dalla formazione, ovvero a tempo illimitato se formatesi nei primi tre anni di attività*) solo in diminuzione di redditi della stessa natura (*impresa o lavoro autonomo*) che le ha generate; quelle formatesi dal 2008 in regime di contabilità semplificata o nell'esercizio di arti o professioni, non sono invece riportabili, ma si possono dedurre dal reddito complessivo del solo anno in cui si sono formate, con abbandono della eventuale eccedenza.

Le **perdite che si sono formate dal 2008 al 2011 nel regime degli ex minimi e che si formeranno in vigore del regime dei nuovi contribuenti minimi dal 2012**, saranno deducibili unicamente dalla tipologia di reddito che le ha generate (*impresa o lavoro autonomo*) e saranno riportabili agli anni successivi, ma non oltre il quinto, **indipendentemente dalle regole del TUIR**, come modificate dalla Finanziaria 2008. Resta ferma la deducibilità illimitata per le perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta, anche se formatesi in vigore del regime dei contribuenti minimi.

La tassazione del reddito agevolato, le ritenute, i versamenti e gli acconti

Il reddito determinato nel rispetto delle regole del precedente paragrafo, è soggetto ad un'**IMPOSTA SOSTITUTIVA** dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali **del 5%** (*in luogo del precedente 20% dovuto dai contribuenti minimi "targati" 2008*); nel caso di impresa familiare l'imposta è **interamente dovuta dal titolare**, anche sulle quote di reddito spettanti ai collaboratori ai sensi dell'art. 230-bis del codice civile, **tuttavia detto reddito rileva ai fini dell'applicazione delle detrazioni previste dall'art. 12, comma 2 del TUIR.** (*detrazione carichi di famiglia*)

Ciò comporta, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'esonero per i collaboratori familiari dagli obblighi di dichiarazione e conseguente versamento relativamente a detto reddito.

*Il collaboratore, quindi, non compilerà il quadro RH del mod. UNICO e dovrebbe – **il condizionale è d'obbligo** non essendovi alcun riferimento a tale ipotesi nelle istruzioni del modello – poter utilizzare il mod. 730, magari congiunto con il coniuge se non ha un proprio sostituto d'imposta, per dichiarare i suoi redditi, esistendone i presupposti.*

*In effetti nelle istruzioni al **modello Unico** si legge che "...Si precisa che, nel caso in cui l'imprenditore nell'ambito dell'attività dell'impresa familiare, si sia avvalso del regime dei contribuenti minimi..... i collaboratori familiari sono **esonerati dagli obblighi dichiarativi e di versamento** riferibili al reddito ad essi imputato dall'imprenditore, in quanto l'imposta sul reddito prodotto dall'impresa familiare è stata versata interamente dall'imprenditore"; nelle istruzioni al **modello 730**, invece, si afferma che: "Devono presentare il Mod. UNICO Persone fisiche e non possono utilizzare il Mod. 730, i contribuenti che... **hanno posseduto redditi d'impresa, anche in forma di partecipazione**".*

*Il collaboratore familiare del contribuente minimo, in effetti, **possiede** redditi di partecipazione all'impresa, solo che non è tenuto a dichiararli!!*

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Non risulta che l’Agenzia si sia mai pronunciata in merito.

Occorre però considerare anche il fatto che la tassazione in capo al titolare dell’impresa familiare del reddito imputato ai collaboratori fa sì che questi ultimi abbiano un reddito complessivo pari a zero (in assenza, ovviamente, di altri redditi).

*Laddove, tuttavia, la quota di reddito imputata ai collaboratori familiari superasse il limite previsto dal TUIR (pari a 2.840,51 euro) per essere considerati a carico, essi **non possono essere considerati familiari fiscalmente a carico**. Per espressa previsione normativa (articolo 9, comma 1, D.M. 2 gennaio 2008), il reddito d’impresa nel regime dei minimi non concorre alla formazione del reddito complessivo, ma **rileva ai fini delle detrazioni per carichi di famiglia**.*

*Nelle istruzioni del "prospetto di imputazione del reddito dell’impresa familiare" del quadro RS (che dovrà essere compilato dal titolare dell’impresa familiare), si legge infatti: "...nel caso in cui il titolare dell’impresa familiare, abbia adottato il "regime dei contribuenti minimi" **deve comunque compilare il presente prospetto** anche se i collaboratori non riporteranno tali dati nel quadro RH del proprio modello Unico in quanto l’imposta sostitutiva è stata interamente assolta dal titolare dell’impresa familiare, tuttavia detto reddito rileva ai fini dell’applicazione delle detrazioni previste dall’art. 12, comma 2 del TUIR".*

*Sarà tale prospetto, quindi, che consentirà all’Amministrazione finanziaria di "rintracciare" il reddito attribuito ai collaboratori familiari dell’impresa "minima" (Vedi anche Domenico Giuliano su Fisco Oggi del 05.01.2009). **Il reddito del collaboratore familiare rileva anche ai fini del calcolo del’ISEE.***

Dall’imposta sostitutiva così calcolata, potranno essere detratte le **ritenute d’acconto eventualmente subite, ancorché i nuovi contribuenti minimi non vi siano soggetti**,¹⁴ nonché i **crediti d’imposta** spettanti (*quelli che transitano dal quadro RU*); le eccedenze di ritenute e crediti che non trovassero capienza nell’imposta sostitutiva, potranno essere utilizzati in compensazione con il modello F24 telematico dopo essere transitati dal quadro RX del mod. UNICO.

Si ribadisce ancora quanto già affermato in precedenza e cioè che **il reddito dei nuovi contribuenti minimi**, in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva, **non concorre alla formazione del reddito complessivo** del contribuente. Ciò comporta che, in assenza di altri redditi, **non saranno scomputabili gli oneri deducibili e detraibili** diversi dai contributi obbligatori che hanno trovato capienza nel reddito d’impresa o di lavoro autonomo (*spese mediche, assicurazioni, interessi sui mutui, detrazione 36% e 55% per lavori edili e risparmio energetico, tasse universitarie, assegni al coniuge separato o divorziato, fondi pensione, contributi assistenza sanitaria, canoni di locazione, asili nido, ecc...*) che transitano abitualmente dal quadro RP, e **non saranno utilizzabili le detrazioni** dall’imposta lorda (*per carichi di famiglia, per lavoro dipendente o pensione, ecc.*).

¹⁴ Il regime dei nuovi contribuenti minimi **nonostante la bassa aliquota dell’imposta sostitutiva** non è stato escluso dal legislatore dall’applicazione della ritenuta d’acconto.

A ciò ha posto rimedio il **Provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate n. 185820/2011, § 5.2** (*come già fatto nel 2001 con il Provvedimento Direttoriale del 14 marzo per le N.I.P.*), evitando in questo modo che si venisse a creare una situazione a dir poco paradossale.

Aver ridotto in maniera così rilevante (dal precedente 20% all’attuale 5%) l’aliquota dell’imposta sostitutiva a soggetti che nella maggior parte dei casi non avranno altri redditi su cui pagare l’IRPEF, senza parimenti esonerare il contribuente minimo da ritenuta d’acconto (*come previsto nel regime N.I.P. da cui sono state mutate le condizioni di accesso*), avrebbe determinato necessariamente delle posizioni croniche di eccedenze di credito difficilmente assorbibili per chi non possiede altri redditi non soggetti a ritenuta, in quanto potevano essere generalmente utilizzati solo per il pagamento dei contributi previdenziali transitabili in F24 (*agenti, mediatori, geometri, gestione separata INPS*).

Rimane il fatto che con semplici Provvedimenti dell’Agenzia che non hanno valore di legge (vedi nel merito la nota a pagina 13), si continuano a modificare norme imperative quali, in questo caso, gli artt. 25, 25-bis e 25-ter del DPR 600/73, a causa della sempre più cronica carenza legislativa che ormai contraddistingue il nostro “distratto” e “frettoloso” legislatore tributario.

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Va da sé che in presenza di queste deduzioni o detrazioni, dovrà essere attentamente valutata la convenienza ad applicare il regime dei nuovi contribuenti minimi, soprattutto se non si possiedono altri redditi o se questi ultimi sono insufficienti ad assorbire le deduzioni e le detrazioni; naturalmente con una imposta sostitutiva così bassa (5%) la convenienza a rinunciarvi la si può avere solo se deduzioni e detrazioni sono di importo tale da azzerare una eventuale imposta calcolata con il regime fiscale ordinario.

Per contro, come abbiamo visto, **il reddito dei contribuenti minimi è rilevante** ai fini del riconoscimento delle detrazioni per **carichi di famiglia**, mentre non va considerato ai fini delle altre detrazioni fiscali (*lavoro dipendente e assimilati, pensione, ecc...*); il reddito dei contribuenti minimi concorre inoltre alla formazione della **base imponibile per il calcolo dei contributi** previdenziali e assistenziali assieme ad eventuali altri redditi soggetti e concorre altresì al calcolo dell'ISEE.

Nulla dice la nuova norma relativamente al calcolo dell'acconto per i soggetti che dal regime ordinario transiteranno nel nuovo regime dei minimi, limitandosi a mantenere in vita la norma del 2008 che prevede che nel caso di **imprese familiari** l'**ACCONTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA** è dovuto interamente dal titolare anche per la quota di reddito imputabile ai collaboratori.

In assenza di disposizioni legislative diverse, quindi, è lecito ritenere che sia normalmente applicabile il sistema di calcolo previsionale dell'acconto IRPEF, giustificato senz'altro dalla bassa aliquota prevista per l'imposta sostitutiva, che produrrebbe, in caso contrario, una rilevante eccedenza di imposta a credito.

*La norma della manovra correttiva 2011 (art 27, comma7) **abroga in parte il comma 117 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2008**, eliminando l'obbligo che prevedeva, per i minimi "targati" 2008, che l'acconto IRPEF dovuto per il primo anno di passaggio al regime dei contribuenti minimi, doveva essere versato nella misura prevista, calcolandolo sull'imposta relativa ai redditi dell'ultimo periodo di regime ordinario, senza poter tenere conto delle disposizioni del nuovo regime dei minimi; era **di fatto ammesso solo l'acconto storico** e dovendolo versare anche sulla quota di reddito del collaboratore familiare (che potendo utilizzare il metodo previsionale non versava nulla sulla sua quota di reddito) si era creata una situazione di elevata difficoltà di calcolo che contrastava non poco con il fine dichiarato di semplificazione fiscale. L'Agenzia (con la Circolare 13/E del 26.02.2008) aveva tentato di semplificare il conteggio, ma si arrivava al paradosso, potenzialmente iniquo, che **il titolare dell'impresa** era tenuto a versare un acconto sulla quota di reddito del collaboratore familiare, applicando sulla stessa **l'aliquota media del collaboratore stesso** e non la sua **aliquota marginale personale** e, quindi, poteva essere favorito se quest'ultima era più elevata, ma poteva anche essere penalizzato nel caso contrario.*

Vista l'assenza di previsioni legislative contrarie non è ovviamente dovuto l'**ACCONTO IRAP** per il primo anno di applicazione, in ragione del fatto che il contribuente che entra nel regime dei nuovi minimi è esentato dall'imposta.

Componenti di reddito rinviati da esercizi precedenti

Un particolare calcolo è stato previsto per far concorrere al reddito i componenti positivi e negativi riferiti ad esercizi precedenti a quello di ingresso nel regime dei nuovi contribuenti minimi¹⁵, per i quali il TUIR consente di rinviare la deduzione o prevede la tassazione in più periodi d'imposta.

Si tratta, ad esempio, delle **plusvalenze rateizzabili** per cessione di beni posseduti da più di tre anni o dei **contributi e liberalità rateizzabili in cinque anni**; oppure delle **spese di rappresentanza** deducibili per un terzo ripartito in cinque esercizi o ancora delle **spese di manutenzione eccedenti il 5% del valore dei beni ammortizzabili** anch'esse deducibili in cinque annualità.

Tutti i **componenti positivi e negativi fiscalmente rinviati** a futuri esercizi prima del passaggio dal regime ordinario al regime dei nuovi minimi, dovranno essere “sterilizzati” **al 31 dicembre** dell'anno precedente all'ingresso nel nuovo regime, effettuandone la somma algebrica delle quote residue che partecipa alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di ingresso nel regime dei minimi **solo per l'importo eccedente l'ammontare di 5.000 euro**. In caso di importo non eccedente il predetto ammontare di 5.000 euro, le quote si considerano azzerate e non partecipano alla formazione del reddito del suddetto esercizio.

In caso di importo negativo della somma algebrica lo stesso concorre integralmente alla formazione del predetto reddito.

Con una primissima interpretazione (dettata da una scrittura della norma decisamente infelice e fuorviante) l'Agenzia delle Entrate ebbe ad affermare che se il risultato della somma **superava l'importo di 5.000 euro**, la parte eccedente (sia positiva che negativa) concorreva alla determinazione del reddito dell'esercizio stesso; se, viceversa, la somma era **inferiore a 5.000 euro**, **concorreva** alla formazione del reddito dell'ultimo anno in regime ordinario **solo se di segno negativo**, mentre se avessero prevalso i componenti positivi l'importo non sarebbe stato oggetto di tassazione e sarebbe stato abbandonato (Circolare 73/E del 21.12.2007).

Successivamente, con la Circolare 13/E del 26.02.2008, l'Agenzia stessa, con maggiore aderenza alla norma di legge (art. 1, comma 106, ultimo periodo, Legge 244/2007), modifica la sua interpretazione nel senso che, **quando la somma algebrica è di segno negativo, è sempre deducibile per l'intero e non soltanto per la parte eccedente 5.000 euro qualora li superasse.**

Di conseguenza la tassazione per la parte eccedente la soglia di 5.000 euro e l'abbandono dell'importo se inferiore alla soglia stessa è applicabile solo alle differenze algebriche di segno positivo.

¹⁵ Naturalmente solo se all'atto dell'ingresso nel regime dei minimi si proviene da un regime fiscale ordinario o N.I.P.

Sanzioni e aggravanti per i nuovi contribuenti minimi

Le sanzioni applicabili

I nuovi contribuenti minimi sono soggetti alle normali sanzioni previste per l'inosservanza degli obblighi a cui sono rimasti ancora sottoposti, quali la violazione per mancata certificazione dei corrispettivi e mancata emissione di fatture (compresa la sanzione amministrativa accessoria della chiusura dell'esercizio, estesa con la "Manovra di Ferragosto 2011" ai professionisti iscritti in Albi o Ordini professionali, nella misura della sospensione dall'albo o ordine di appartenenza), quella per mancata numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali o per la mancata integrazione e versamento IVA delle fatture intracomunitarie o con applicazione del reverse charge o ancora ai sensi dell'art. 17, 2^a comma IVA.

E' prevista, inoltre, una sanzione aggravata per l'**infedele indicazione dei dati** attestanti i requisiti e le condizioni che **determinano la cessazione del regime** dei nuovi contribuenti minimi; in questo caso se dall'accertamento risulta un **reddito superiore del 10%** di quello dichiarato, le **misure sanzionatorie minime e massime sono aumentate del 10%**.

*Con la circolare n. 73/E del 21.12.2007, l'Agenzia delle Entrate estende (arbitrariamente?) il trattamento sanzionatorio aggravato anche all'infedele indicazione dei requisiti e delle condizioni **per accedere al regime** e non solo, quindi quando ne determinano la cessazione.*

- Si rammenta che la circolare, per previsione legislativa, è "atto interno alla Pubblica Amministrazione finalizzato essenzialmente ad indirizzare uniformemente l'azione dei vari uffici od organi".

- E' bene tener presente che, per la gerarchia delle fonti normative di produzione, le Circolari Ministeriali non possono abrogare norme di legge né contenere disposizioni contrarie alle norme di legge, né creare ipotesi sanzionatorie "per analogia" che non siano legislativamente previste.

- Le Circolari Ministeriali, in quanto atti interni della Pubblica Amministrazione, sono destinate solo ad esercitare una funzione direttiva verso gli Uffici dipendenti e, come tali, non possono mai sovrapporsi alla legge né essere vincolanti per il giudice e per i cittadini (v. Cass. 24.1.1949; Cass. 16.7.1949; Cass. 4.8.1949, n. 2173).

- L'efficacia normativa delle Circolari Ministeriali è riconosciuta solo se esse derivano da esplicita delega legislativa (v. Cass. 20.7.1951, n. 2216; Cass. 18.3.1957; Cass. 6.10.1959; Cass., n. 1111/63; Cass. 14.2.1966) ed, in tal caso, abbisognano dell'imprescindibile elemento della pubblicazione.

- La circolare con la quale l'Agenzia delle Entrate interpreta una norma tributaria esprime esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente, e non è, quindi, impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva (v. Cass. Sezioni Unite Civili n. 23031 del 02/11/2007)

*Per le sanzioni dovute in caso di **fuoriuscita dal regime in seguito ad accertamento**, vedi analisi e commenti nell'apposito capitolo.*

Il regime contabile dei contribuenti “ex minimi” dal 2012

A partire dal 1° gennaio 2012 tutti i contribuenti che, **pur rispettando i requisiti del vecchio regime dei minimi “targati” 2008, non rispettano anche quelli nuovi stabiliti con decorrenza 01.01.2012** (dall’art. 27 commi 1 e 2 del D.L. n. 98 del 06.07.2011, così come modificato dalla Legge di conversione n. 111 del 15.07.2011, ed esposti alle lettere da a) ad e) nel capitolo “A chi è riservato il nuovo regime dei minimi dal 01.01.2012”), rientrano **“naturalmente”, salvo opzioni ancora in corso o da attivare dal 2012, nel cosiddetto “Regime degli ex minimi”.**

Si tratta, quindi, come per i nuovi minimi, del regime naturale sussistendone le condizioni¹⁶

Con i commi da 3 a 5 dell’art. 27 del D.L. 98/2011, il legislatore ha provveduto a disciplinare il **regime contabile** che questi contribuenti **dovranno adottare dal 01.01.2012**, sia che escano dal regime dei contribuenti minimi “targati” 2008 (*mantenendone i requisiti*), sia che, pur non trovandosi in detto regime nel 2011, ne abbiano comunque i requisiti non avendo, altresì, opzioni in corso e a condizione che **non esercitino l’opzione per il regime contabile semplificato o ordinario**¹⁷.

L’eventuale opzione ha valenza triennale minima e al termine del triennio si rinnova automaticamente fino a che il contribuente mantiene il conseguente comportamento concludente.¹⁷

L’opzione deve essere esercitata nella prima dichiarazione annuale utile successiva alla scelta operata (*quindi il quadro VO della dichiarazione annuale IVA/2012 se la scelta venisse operata il 01.01.2012*) così come negli stessi modi dovrà essere comunicata l’eventuale revoca, successiva al triennio obbligatorio di permanenza nel regime.¹⁷

*La disposizione legislativa richiama, nel primo periodo del comma 5 dell’art. 27, la possibilità di opzione per il solo “**regime contabile ordinario**” che, quindi, sembrerebbe l’unico applicabile in alternativa al regime contabile naturale degli “ex minimi”, che non potrebbero, conseguentemente, scegliere il regime contabile semplificato di cui all’art. 66 del TUIR.*

Si tratta di una evidente svista del legislatore che avrebbe dovuto scrivere semplicemente “regime ordinario” senza il sostantivo “contabile”, come per altro correttamente scrive nell’ultimo periodo dello stesso comma 5, esprimendo, quindi, la sua reale volontà.

*A ciò ha posto, comunque, rimedio il **Provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate n. 185825/2011, § 4.1** che, non potendo smentire quanto affermato dal legislatore tributario nel primo periodo del comma 5, utilizza impropriamente il termine “regime contabile” (e ciò anche al § 7.1, lettera b), ma consente la più ampia possibilità di opzione indicando tutti i sistemi contabili di cui agli artt. 14 (contabilità ordinaria imprese), 18 (contabilità semplificata imprese) e 19 (contabilità ordinaria e semplificata esercenti arti e professioni) del DPR 600/1973.*

In effetti sarebbe stato assolutamente incongruo obbligare alla contabilità ordinaria imprenditori e professionisti con volumi di ricavi decisamente bassi, dopo aver appena aumentato nel mese di maggio con il “Decreto Sviluppo” il limite dei ricavi che permette di rimanere nel regime contabile semplificato.

¹⁶ Per accedere al nuovo regime contabile agevolato i contribuenti devono rispettare tutti i limiti già previsti per i minimi “targati 2008”, di cui all’art. 96 lettere a) e b) dell’art. 1, Legge 244/2007, già elencati alle pagine 8 e 9 e non possedere alcuna delle cause ostative già elencate dalla pagina 6 alla pagina 8, **con esclusione di quella relativa alle attività agricole se esercitate nei limiti dell’art. 32 del TUIR** – Come confermato dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate n. 185825/2011, § 1.1, 2.1 e § 2.2

¹⁷ Come confermato dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate n. 185825/2011, § 4.1, 4.2, 4.3

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Il regime contabile agevolato degli “ex minimi”, non ha, ad oggi, limiti temporali di applicazione e vi rientrano automaticamente (salvo opzione e sempre nel rispetto delle condizioni previste) tutti coloro che escono per decorrenza del termine dal regime dei nuovi contribuenti minimi.

Sia i contribuenti con i soli requisiti degli ex minimi “targati” 2008, sia quelli che possiedono tutti i requisiti per i nuovi minimi, potranno altresì accedere al nuovo regime contabile agevolato, anche se hanno optato per il regime ordinario o per quello delle Nuove Iniziative Produttive (N.I.P.); per chi si trova in regime ordinario, il passaggio al regime contabile agevolato potrà avvenire, revocando l’opzione, solo al compimento del triennio minimo di permanenza nel regime ordinario stesso, mentre non viene posta la medesima condizione per chi si trova per opzione nel regime N.I.P.,¹⁸ ai quali è da sempre concessa la revoca anche nel corso del triennio.

Per chi di questi soggetti possiede tutti i requisiti dei “nuovi minimi”, sarà comunque necessaria, oltre alla eventuale revoca, anche una nuova opzione, essendo quello del “nuovi minimi” , per loro, il regime naturale a cui vogliono rinunciare.

Dal nuovo regime contabile agevolato (regime naturale) si potrà uscire unicamente per perdita di anche uno solo dei requisiti previsti o, come abbiamo visto, per opzione ad un regime contabile “superiore” (semplificato o ordinario)

Per coloro che transiteranno nel nuovo regime contabile agevolato ovvero nei regimi contabili semplificato e ordinario, sia nel 2012 dal regime dei minimi “targati” 2008, sia negli anni successivi dal regime fiscale di vantaggio dei nuovi minimi, valgono naturalmente tutte le considerazioni già fatte nei precedenti capitoli relativamente alla fuoriuscita dal regime dei nuovi minimi (senza IVA) con transito in un regime ordinario che contempla l’applicazione dell’IVA:

- **Rettifica della detrazione IVA (a favore)¹⁹** (mediante predisposizione dell’apposita documentazione prevista) che deve essere effettuata per tutti i beni ed i servizi acquistati e pagati durante la permanenza nel regime dei minimi, ma non ancora utilizzati, per i quali l’imposta non è stata detratta in quanto inclusa nel costo. La rettifica va eseguita anche per gli acquisti effettuati durante l’eventuale regime ordinario applicato prima di entrare nel regime dei minimi e per i quali l’IVA è stata prima detratta e poi rettificata “a sfavore” all’atto dell’ingresso nel regime stesso, diventando sopravvenienza passiva.

Per tutti tali beni e servizi, infatti, l’imposta sarà applicata in futuro all’atto della loro vendita od impiego in operazioni imponibili. A titolo di esempio, la rettifica in questione deve essere eseguita con riferimento:

- all’intera imposta assolta e non detratta sugli acquisti di beni e servizi non promiscui, non ancora ceduti o utilizzati alla data del 31 dicembre dell’anno precedente, e che costituiscono rimanenze iniziali o costi di produzione al momento dell’ingresso in un regime fiscale ordinario con applicazione dell’IVA.²⁰ (vedi nota a pagina successiva)
- all’imposta assolta (naturalmente per la sola quota detraibile se bene promiscuo) sull’acquisto di beni mobili ammortizzabili, compresi quelli immateriali, limitatamente ai quinti mancanti al compimento del quinquennio di sorveglianza;

¹⁸ Così previsto anche dal Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n. 185825/2011 al § 1.2 **vedi anche analoga previsione per i nuovi contribuenti minimi già commentata alle pagine 11 e 12**

¹⁹ Per l’analisi e le modalità vedi il paragrafo alle pagine 19 e 20 e il riquadro finale alla pagina 20

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

- all'imposta assolta (*naturalmente per la sola quota detraibile se bene promiscuo*) sull'acquisto di beni immobili, limitatamente ai decimi mancanti al compimento del decennio;
- all'imposta assolta (*naturalmente per la sola quota detraibile se promiscui*) sull'acquisto di tutti gli altri servizi non ancora utilizzati alla data del 31 dicembre dell'anno precedente quello dell'ingresso in un regime fiscale ordinario con applicazione dell'IVA. La rettifica della detrazione deve anche essere rapportata, in questo caso, alle quote di competenza mancanti (*ad. es. nel caso del maxicanone leasing anticipato, del canone leasing a cavallo d'esercizio o comunque di servizi che si sarebbero dovuti riscontare se non si fosse stati in un regime di cassa*) per raggiungere l'ultimo periodo di competenza del costo (*ad. es. l'IVA sulla quota parte di canone telefonico o di locazione a cavallo d'esercizio*);²⁰
- **Ripresa degli ammortamenti** sospesi all'ingresso nel regime dei minimi (*se i beni nel frattempo non sono stati ceduti o rottamati*)
- **Presa in carico** quali esistenze iniziali di merci, dei semilavorati, dei prodotti finiti e dei beni di consumo acquistati in vigenza del regime dei minimi, **ma non ancora pagati** al 31 dicembre dell'anno precedente e, quindi, non dedotti per cassa nel regime dei minimi.
- **Presa in carico** quali esistenze iniziali di merci, delle eventuali rimanenze finali del periodo precedente l'ingresso nel regime dei minimi e ancora non totalmente riassorbite come costi durante il regime stesso.
- **Abbandono della competenza temporale** per i costi e i ricavi **già fatturati e pagati/incassati** entro il 31 dicembre dell'anno precedente e, quindi, già dedotti o tassati per cassa nel regime dei minimi.
- **Deducibilità dei costi e tassabilità dei ricavi** (*in deroga al principio di competenza temporale*) la cui manifestazione economica sia di competenza di anni precedenti, **se non ancora pagati** al 31 dicembre dell'anno precedente e, quindi, non dedotti o tassati per cassa nel regime dei minimi.

Adempimenti e semplificazioni ai fini Iva

I contribuenti “ex minimi” **addebitano normalmente l’Iva** a titolo di rivalsa e **hanno diritto alla detrazione dell’Iva** assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti anche intracomunitari e sulle importazioni, come tutti i contribuenti in regime ordinario.

Fatture emesse, scontrini e ricevute, pertanto, dovranno recare l’addebito dell’imposta.

Sono generalmente **assoggettati a tutti gli adempimenti prescritti dalla normativa IVA**, compresa la comunicazione telematica dello “spesometro” e degli elenchi Intrastat e “black list”, ma hanno diritto alle seguenti agevolazioni e semplificazioni:

²⁰ Occorre segnalare che si verifica una discrasia tra il comportamento ai fini dell'IVA rispetto a quello delle imposte dirette. Mentre, infatti, l'IVA viene recuperata su beni e servizi, ancorché già pagati, che non sono ancora stati utilizzati o ceduti, viceversa il costo, in quanto già dedotto per cassa all'atto del pagamento nel regime dei minimi, non può più essere ripreso nel regime ordinario (*né i costi che non sono stati riscontati e nemmeno le esistenze iniziali*)

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

- Esonero dalla registrazione delle fatture emesse.
- Esonero dalla registrazione dei corrispettivi.
- Esonero dalla registrazione degli acquisti.
- Esonero dalla tenuta e conservazione dei registri con il solo **obbligo di numerazione e conservazione delle fatture ricevute, bollette doganali, fatture emesse.**
- Esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici IVA (*mensili o trimestrali*), fermo restando il **versamento dell'IVA annualmente** in sede di dichiarazione annuale.
- Esonero dal versamento dell'acconto IVA.

Adempimenti e semplificazioni ai fini delle imposte sul reddito e I.R.A.P.

I contribuenti “ex minimi” ai fini delle imposte dirette determinano il reddito secondo l’art. 54 (*lavoro autonomo*) e 66 (*impresa minore*) del TUIR; sono, pertanto, soggetti a tutti gli adempimenti previsti dalla normativa, **compresa la compilazione degli studi di settore**²¹ (*salvo i normali casi di marginalità economica*) e seguono la normale determinazione del **reddito d’impresa secondo le regole della competenza economica** e del **reddito di lavoro autonomo secondo il criterio di cassa**.

Devono altresì **ottemperare a tutti gli adempimenti previsti ai fini dell’Irpef compresi quelli in qualità di sostituti d’imposta**, ma hanno diritto alle seguenti agevolazioni e semplificazioni:

- Esonero dalla registrazione, tenuta e conservazione delle scritture contabili con il solo **obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi.** Per quanto riguarda la tenuta del registro dei beni ammortizzabili, perché ne permanga l’esonero è previsto che qualora l’Amministrazione finanziaria ne facesse richiesta, il contribuente è tenuto a fornire, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati che avrebbe stampato sul registro.²²
- **Esenzione** dall’Imposta Regionale sulle Attività Produttive (**I.R.A.P.**), con conseguente **esonero dall’obbligo di dichiarazione.**
- *Ricordiamo che con la “Finanziaria d’Estate” del 2008 è stato soppresso l’obbligo che esisteva dal 2006, per i soli contribuenti che esercitavano **arti o professioni**, di tenere uno o più conti correnti bancari o postali per ottemperare alla prevista tracciabilità dei compensi e delle spese.*

²¹ Così previsto anche dal Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n. 185825/2011 al § 6.1, mentre al § 6.2 del medesimo provvedimento viene ulteriormente confermato che l’eventuale adeguamento dei ricavi alle risultanze degli studi di settore o dei parametri, non rileva ai fini dell’individuazione del limite di 30.000 euro per accedere al regime contabile agevolato.

²² Così previsto dal Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate n. 185825/2011 al § 5.1, lettera b)

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

FAC – SIMILE (da allegare alla fattura se emessa nei confronti di sostituti d'imposta)

D I C H I A R A Z I O N E

(Provvedimento Direttore Agenzia Entrate n. 185820/2011)

Il/La sottoscritto/a _____, nato a _____
il _____ residente a _____ in Via _____,
C.F. _____ P. IVA _____,
esercente l'attività di _____

D I C H I A R A

- di svolgere la propria attività nell'ambito del regime fiscale cosiddetto "di vantaggio" ai sensi dell'art. 1, commi da 96 a 117, Legge 244/2007 come modificato dall'art. 27, D.L. 98/2011, essendo in possesso dei necessari requisiti;
- di assoggettare i ricavi/compensi realizzati nell'ambito della propria attività all'imposta sostitutiva del 5% prevista dall'art. 27, c.1, D.L. 98/2011 e di non essere soggetto a ritenuta d'acconto come da Provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate n. 185820 del 22.12.2011, § 5.2.

In fede

_____, li _____

Firma

ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

Fine

(Chiuso in Sondrio il 09 gennaio 2012)
(2^ Edizione aggiornata)