
Nuovo regime dei minimi: determinazione del reddito, assenza di ritenute e gestione degli acconti d'imposta

di [Gianfranco Ferranti](#)

Pubblicato il 30 Giugno 2012

Analisi del nuovo regime dei minimi: la determinazione del reddito, l'assenza di ritenute, la gestione degli acconti d'imposta nel passaggio da vecchio a nuovo regime...

Se non lo hai già fatto, puoi leggere anche la 1° parte della nostra analisi del regime dei minimi, in cui ne spieghiamo le caratteristiche e le confrontiamo con quelle degli altri regimi agevolati, e la 2° parte dove approfondiamo [cause di esclusione e di uscita obbligatoria da regime](#).

[per leggere la seconda parte clicca qui...](#)

L'opzione o l'uscita dal regime dei minimi

Nei punti da 4.1. a 4.4. del detto provvedimento sono disciplinate le modalità con le quali i soggetti in possesso dei requisiti per avvalersi del nuovo regime dei minimi possono, invece, adottare un altro regime contabile, applicando l'IVA e le imposte sui redditi nei modi ordinari.

Ciò può avvenire per opzione (anche in sede di inizio dell'attività) o per legge (al superamento dei limiti previsti o al venir meno delle altre condizioni o al verificarsi delle cause di esclusione) ovvero a seguito di accertamento.

E' stato, in particolare, precisato che gli **esercenti arti e professioni** possono optare per:

- il nuovo regime contabile agevolato introdotto dall'art. 27, comma 3, dello stesso D.L. n. 98 del 2011;
- il regime contabile "semplificato" di cui all'art. 19 del DPR n. 600 del 1973;
- il regime di contabilità "ordinaria" di cui all'art. 3 del DPR n. 695 del 1996.

Gli **imprenditori individuali** possono, invece, optare per:

- il nuovo regime contabile agevolato introdotto dall'art. 27, comma 3, dello stesso D.L. n. 98 del 2011;
- il regime contabile "semplificato" di cui all'art. 18 del DPR n. 600 del 1973;
- il regime di contabilità "ordinaria" di cui all'art. 14 del DPR n. 600 del 1973.

L'opzione avviene, come chiarito nella circolare n. 73/E del 2007, tramite comportamento concludente, addebitando, ad esempio, l'IVA ai propri cessionari o committenti o esercitando il diritto alla detrazione della stessa imposta.

Nel punto 4.4. del provvedimento è stato ribadito che la detta opzione va comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato precisato che:

- la comunicazione deve essere effettuata nella prima dichiarazione annuale IVA (compilando il quadro VO) relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la scelta operata, in conformità al regolamento approvato con il DPR 10 novembre 1997, n. 442;
- il contribuente che, iniziando l'attività, scelga di utilizzare il regime fiscale per le nuove iniziative produttive di cui all'articolo 13 della legge n. 388 del 2000, deve manifestare la propria scelta nel modello di richiesta della partita IVA, come previsto nel punto 2 del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 marzo 2001.

Nel provvedimento non è stato richiamato il principio, contenuto nel comma 110 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, in base al quale l'opzione è valida per almeno un triennio e, trascorso tale periodo minimo, resta valida per ciascun anno successivo: ciò in quanto nel punto 3.3. dello stesso provvedimento è stato stabilito che una volta usciti, anche a seguito di opzione, dal regime dei minimi non è più possibile rientrarvi.

Il regime cessa di avere efficacia dall'anno successivo a quello in cui vengono a mancare le condizioni previste ovvero si realizza una delle cause di esclusione.

Nel caso in cui i ricavi o compensi superano di oltre il 50 per cento il limite di 30.000 euro il regime cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui avviene il superamento. In tale ipotesi il contribuente deve porre in essere gli ordinari adempimenti contabili ed extracontabili posti a carico degli imprenditori e dei professionisti.

In particolare, è dovuta l'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel corso dell'intero anno solare, che, per la frazione d'anno antecedente al superamento del limite, è determinata mediante scorporo dai corrispettivi, secondo le regole contenute nell'art. 27, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, facendo in ogni caso salvo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato precisato che il contribuente deve, pertanto:

a) agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto:

1. istituire i registri previsti dal titolo II del DPR n. 633 del 1972, entro il termine per l'effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite;
2. adempiere gli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni effettuate successivamente al superamento del limite;
3. presentare la comunicazione dati e la dichiarazione annuale IVA entro i termini ordinariamente previsti;
4. versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stato superato di oltre il 50 per cento il limite di 45.000 euro entro i termini ordinariamente previsti;

5. annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati anteriormente al superamento del limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA;

b) agli effetti dell'IRPEF e dell'IRAP:

1. istituire i registri e le scritture contabili previsti dal titolo secondo del DPR n. 600 del 1973 e annotare le operazioni con le modalità e nei termini ivi stabiliti a decorrere dal mese in cui è stato superato il predetto limite;
2. adempiere agli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
3. presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite entro i termini ordinariamente previsti;
4. versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del testo unico in materia di lavoro autonomo e d'impresa, nonché sul valore della produzione netta determinate secondo le disposizioni di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446;
5. annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il superamento del limite dei ricavi o compensi oltre la soglia del 50 per cento implica, inoltre, l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni; ciò significa che il contribuente è tenuto ad applicare le regole del regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per i tre successivi.

Nella stessa circolare è stato affermato che il regime fiscale in esame può cessare anche a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo. Anche in tal caso il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato in via definitiva il venir meno di una delle condizioni previste, ovvero il realizzarsi di una delle cause di esclusione.

Il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui l'accertamento è divenuto definitivo, nel caso in cui i ricavi o compensi accertati eccedano la soglia di 45.000 euro.

In tal caso si applica, come detto, il regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per i tre successivi.

Se gli stessi soggetti hanno emesso nel 2011 fatture senza l'applicazione dell'IVA e i corrispettivi sono pagati nel 2012, non è necessario riemettere la fattura con l'applicazione dell'IVA, trattandosi di operazioni che si sono perfezionate nell'anno precedente.

Nella circolare n. del 2012 è stato, infatti, precisato che,

“in generale, nell'ipotesi in cui un soggetto che applica il regime fiscale di vantaggio (ovvero fino al 2011, il regime degli ex minimi) emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, ed il corrispettivo sia incassato nell'anno successivo, per il quale si è scelto di optare per il regime ordinario, la fattura non andrà integrata con l'IVA, considerato che, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, l'operazione si intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura (anche se diverso da quello in cui un'operazione si considera effettuata ai sensi dei commi 1 e 3 dello stesso articolo).

Così, ad esempio le fatture emesse da un ex minimo nel 2011, ed incassate nel 2012, non dovranno essere integrate con l'IVA anche se il soggetto - per scelta o per legge - è fuoriuscito dal regime in commento”.

I soggetti che fuoriescono dal “vecchio” regime dei minimi devono recuperare l'IVA non detratta in costanza di tale regime, relativa ai beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati.

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato precisato che l'art. 7, comma 1, lett. f), del D.M. 2 gennaio 2008, richiamato dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011, prevede il versamento in un'unica soluzione delle rate residue dell'IVA dovuta per effetto della rettifica, al netto dell'eccedenza a credito emergente dalla rettifica di segno opposto eseguita sulle merci in giacenza e sui beni strumentali acquistati da meno di cinque anni. In particolare, le residue rate vanno computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita, al netto di tale rettifica.

Quindi il contribuente può recuperare l'eventuale IVA a credito emergente dalla rettifica della detrazione a proprio favore già nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita dal regime senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale.

Per coloro che - usciti dal nuovo regime dei minimi - decidono di applicare il regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del D.L. n. 98 del 2011, il primo versamento utile con il quale recuperare il credito emergente dalla rettifica della detrazione sarà il versamento dell'IVA annuale, essendo gli stessi esonerati dai versamenti periodici.

Se il contribuente esce dal regime in esame per cessazione dell'attività, tale situazione è equiparabile, limitatamente ai debiti ed ai crediti sorti nel periodo di esercizio dell'attività, a quella del titolare di partita IVA, come chiarito nella risoluzione n. 177/E del 26 novembre 1998.

Tale equiparazione è valida anche con riferimento ai versamenti dovuti in base alla dichiarazione ed in caso di opzione per il pagamento rateale (come affermato nella risoluzione n. 70 del 13 luglio 1998).

Quindi il contribuente può continuare a pagare il debito IVA scaturente dalla rettifica della detrazione, versando le rate residue alle originarie scadenze, fissate dall'art. 1, comma 101 della legge n. 244 del 2007.

Nuovo regime dei minimi e determinazione del reddito

Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei soggetti che rientrano nel regime in esame 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 o dell'arte o della professione; concorrono, altresì, alla formazione del reddito, le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'esercizio dell'attività.

La determinazione del reddito avviene sulla base del cosiddetto principio di cassa, e cioè in considerazione del momento di effettiva percezione del ricavo o compenso, nonché di effettivo sostenimento del costo o della spesa.

Tale principio è applicato integralmente, senza le eccezioni previste in sede di determinazione ordinaria del reddito di lavoro autonomo.

Quindi, ad esempio, anche il costo sostenuto per l'acquisto di beni strumentali concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento e la plusvalenza realizzata per la cessione di un bene strumentale acquistato nel periodo di vigenza del regime sarà pari all'intero corrispettivo di cessione.

Detta plusvalenza concorrerà integralmente alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui è percepito il corrispettivo.

In caso di cessione di beni strumentali acquistati in periodi precedenti rispetto a quello dal quale decorre il regime, l'eventuale plusvalenza o minusvalenza è determinata sulla base della differenza tra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato, intendendo per tale il valore risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime.

Nel caso di rateizzazione del corrispettivo, la rata percepita concorre alla formazione del reddito del periodo di imposta, al netto della quota del costo non ammortizzato determinata in misura corrispondente al rapporto tra la somma percepita nel periodo di imposta ed il corrispettivo complessivo.

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato ribadito che le indennità di maternità rientrano tra le indennità sostitutive del reddito d'impresa o di lavoro autonomo¹ e vanno, pertanto, dichiarate tra i componenti positivi di reddito.

Le spese relative a beni a deducibilità limitata, quali, ad esempio, gli autoveicoli, rilevano, a prescindere dalle disposizioni del TUIR che prevedono uno specifico limite di deducibilità, nella misura del 50 per cento del relativo corrispettivo².

Per espressa previsione normativa sono, inoltre, deducibili dal reddito i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare. Tali contributi devono essere dedotti prioritariamente dal reddito determinato in base al regime in esame, nei limiti in cui trovano capienza nello stesso. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente in base all'art. 10 del TUIR.

Nella detta circolare è stato precisato che l'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali ed assistenziali versati da un contribuente che applica il regime fiscale di vantaggio e che sia fiscalmente a carico, può essere dedotta, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, dai familiari indicati nell'art. 433 del codice civile.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nelle circolari n. 7/E del 20083 e n. 12/E del 20084, che non trovano applicazione le norme del TUIR che stabiliscono per determinate spese (come quelle per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande o quelle di manutenzione) limiti di deducibilità delle stesse: tali spese restano, quindi, deducibili per l'intero importo pagato. E' stato, però, precisato, nella detta circolare n. 12/E, che la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività deve essere dimostrata sulla base di criteri oggettivi.

Nella circolare n. 34/E del 20095 è stato, inoltre, affermato che:

- le spese di rappresentanza sono deducibili nel rispetto del limite previsto ai fini dell'IRPEF;
- le spese per omaggi possono essere dedotte integralmente se di valore non superiore a 50 euro, a condizione che sia dimostrata l'inerenza.

I componenti negativi di reddito riferiti ad esercizi precedenti a quello da cui ha effetto il regime dei minimi, la cui deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR (quali, ad esempio, le spese di manutenzione) partecipano, per le quote residue, alla formazione del reddito del periodo d'imposta precedente a quello di adozione del detto regime, per l'importo pari alle quote residue che eccede l'importo di 5.000 euro. Se l'importo non supera tale limite, le quote sono "azzerate".

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato fornito un ulteriore importante chiarimento in ordine al caso in cui un contribuente che applica il regime in parola cessi l'attività quando ancora esistono ricavi e compensi fatturati e non ancora riscossi, ovvero costi ed oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria.

Al riguardo l'Agenzia ha affermato che

"in linea di principio restano validi i chiarimenti già forniti con riferimento all'attività professionale. In particolare con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, par. 7.1, è stato chiarito che l'attività non si può "considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale".

Anche per coloro che applicano il regime fiscale di vantaggio la mancata imputazione dei componenti di reddito, in assenza della manifestazione finanziaria negli anni

d'imposta di permanenza nel regime, ha le medesime conseguenze a prescindere dal tipo di attività (professionale o d'impresa) esercitata, poiché anche loro determinano il reddito, al pari di quello professionale, secondo il criterio di cassa, ai sensi dell'art. 1 comma 104 della legge n. 244 del 2007.

Ne consegue che, nel caso in cui il contribuente che applica il regime fiscale di vantaggio voglia cessare l'attività, sarà tenuto ad adempiere agli obblighi dichiarativi, compilando il quadro CM del modello UNICO, fino a conclusione delle operazioni relative alla riscossione dei crediti e al pagamento dei debiti. Pertanto, fino a tale data il contribuente in parola non potrà chiedere la chiusura della partita IVA”.

Si ricorda che, però, l'Agenzia delle entrate ha parzialmente superato l'interpretazione formulata nella detta circolare n. 11/E con la risoluzione n. 232/E del 20 agosto 2009, nella quale è stato affermato che, qualora il professionista “volesse comunque chiudere la propria partita IVA, senza attendere l'esito del procedimento pendente, dovrà procedere al previo versamento dell'imposta indicata in fattura”.

Pertanto, il professionista può chiudere la propria partita IVA senza attendere la definitiva riscossione dei crediti anticipando l'emissione delle fatture e versando l'IVA dovuta in base alle stesse.

Tale ultima “apertura” interpretativa è stata estesa anche ai contribuenti che si avvalgono del nuovo regime dei minimi, avendo l'Agenzia precisato che, “in un'ottica di semplificazione che tiene conto delle dimensioni dell'impresa e, in particolare, dall'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, si ritiene che è rimessa alla scelta del contribuente la possibilità di determinare il reddito relativo all'ultimo anno di attività tenendo conto anche delle operazioni che non hanno avuto in quell'anno manifestazione finanziaria”.

Sul reddito, determinato secondo le regole illustrate, si applica una imposta sostitutiva dei redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento. Da tale imposta possono essere scomputati i crediti d'imposta eventualmente spettanti.

Il versamento va effettuato tramite il modello F24, indicando i codici tributo istituiti con la risoluzione del 25 maggio 2012, n. 52/E.

Il reddito assoggettato ad imposta sostitutiva:

- non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente;
- rileva, in aggiunta al reddito complessivo, ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia ai sensi dell'art. 12, comma 2, del TUIR, nonché ai fini della determinazione della base imponibile dei contributi previdenziali e assistenziali;
- non deve essere considerato, invece, nel determinare il reddito utile per il riconoscimento delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR.

Nuovo regime dei minimi e inapplicabilità delle ritenute

Un'altra importante precisazione è quella contenuta nel punto 5.2. del provvedimento, nel quale è stabilito che i compensi conseguiti dai soggetti in esame "non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto di imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva".

L'art. 6 del decreto ministeriale di attuazione del 2 gennaio 2008 aveva stabilito, con riguardo al "vecchio" regime, che le ritenute dovevano considerarsi a titolo d'acconto dell'imposta sostitutiva e che l'eccedenza era utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

L'Agenzia delle entrate aveva, al riguardo, affermato, nella circolare n. 13/E del 2008 (punto 3.8.), che dal tenore letterale di tali disposizioni

"si desume che i contribuenti minimi subiscono le ritenute di cui al Titolo III del DPR 29 settembre 1973, n. 600, ivi comprese quelle previste sui corrispettivi dovute dal condominio all'appaltatore previste dall'art. 25-ter".

Nella successiva circolare del 28 luglio 2010, n. 40/E, era stato ribadito, con riguardo alla ritenuta effettuata sulle somme evidenziate sui bonifici effettuati al fine di fruire della detrazione del 36 per i lavori di ristrutturazione edilizia o del 55 per cento per gli interventi per il risparmio energetico, che qualora i destinatari del bonifico usufruiscano di regimi fiscali per i quali è prevista la tassazione del reddito mediante imposta sostitutiva dell'IRPEF la detta ritenuta può essere scomputata da quest'ultima

imposta.

Quindi la ritenuta del 20 per cento sui compensi degli esercenti arti e professioni che si avvalgono del nuovo regime dei minimi sarebbe risultata tale da far spesso emergere, in assenza di altri redditi, situazioni creditorie, il cui recupero non sarebbe risultato agevole, anche a causa dell'assenza dell'obbligo di versamento dell'IVA e dell'IRAP. Per evitare tale inconveniente la norma in esame ha previsto la non applicabilità delle ritenute, a partire dal 1° gennaio 2012.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella circolare n. 17/E del 2012, che, considerato che per chi applicava l'ex regime dei minimi non esisteva l'esonero dalla ritenuta d'acconto, potrebbe verificarsi, nel periodo transitorio, che un soggetto, che intenda continuare ad avvalersi del nuovo regime fiscale di vantaggio, abbia già emesso nel 2011 una fattura con indicazione della ritenuta d'acconto, ma il corrispettivo sia percepito nel corso del 2012.

In tale evenienza, se il corrispettivo non è stato ancora riscosso, il contribuente può rettificare la fattura emessa, nella quale ha indicato la ritenuta d'acconto non più dovuta.

Il calcolo degli acconti

L'art. 27, co. 7, del D.L. n. 98 del 2011 ha soppresso il secondo periodo del comma 117 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, che stabiliva che nell'anno di passaggio dal regime ordinario a quello dei minimi l'acconto IRPEF doveva essere calcolato senza tenere conto delle disposizioni relative a quest'ultimo regime. In relazione alla disposizione abrogata l'Agenzia delle entrate aveva affermato, nella circolare n. 13/E del 20086, che era esclusa la possibilità di calcolare l'acconto avvalendosi del metodo "previsionale", anche qualora non si prevedesse di non dichiarare un reddito complessivo.

Pertanto, i soggetti che accedono nel nuovo regime dei minimi nel 2012 non applicano la detta disposizione ma calcolano gli acconti applicando le regole ordinarie, compreso il detto metodo "previsionale".

Di conseguenza, se si prevede di non conseguire nel 2012 ulteriori redditi in aggiunta a quello assoggettato ad imposta sostitutiva non si è più obbligati al versamento dell'acconto sulla base dell'imposta dovuta per il periodo precedente. Qualora, invece, si preveda di conseguire ulteriori redditi l'acconto resta dovuto.

Naturalmente nel primo anno di adesione al nuovo regime non è dovuto l'acconto dell'imposta sostitutiva, mancando la base storica di riferimento.

In caso di passaggio dal regime delle nuove iniziative produttive a quello dei nuovi minimi l'acconto non è dovuto se non sono stati dichiarati ulteriori redditi rispetto a quello assoggettato ad imposizione sostitutiva, mancando anche in tale caso la base storica di riferimento.

Il trattamento fiscale delle perdite

Le perdite fiscali realizzate nei periodi di imposta precedenti a quello da cui decorre il regime dei contribuenti minimi possono essere computate in diminuzione del reddito prodotto nei periodi di imposta di applicazione del regime, secondo le ordinarie regole stabilite dal TUIR7.

Le perdite prodotte nel corso dell'applicazione del regime sono computate in diminuzione dei redditi prodotti nei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quinto. Se la perdita è stata realizzata nei primi tre periodi di imposta in cui viene esercitata l'attività, resta ferma, anche a beneficio dei contribuenti minimi, la possibilità di applicare la disposizione contenuta nell'articolo 84, comma 2, del TUIR riguardante il riporto illimitato delle perdite.

La rettifica dell'IVA ex art. 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972

I contribuenti che transitano nel regime dei minimi hanno l'obbligo di effettuare la rettifica dell'IVA già detratta negli anni in cui è stato applicato il regime ordinario, sulla base di quanto disposto dall'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato evidenziato che tale rettifica

“resta un'ipotesi residuale, applicabile in via transitoria solo dai contribuenti che, in possesso dei requisiti previsti dalle norme in commento, hanno iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2007, e hanno optato per l'applicazione del regime ordinario o per quello delle nuove iniziative produttive, e che ora intendono transitare nel nuovo regime fiscale di vantaggio per il periodo che residua; costituisce, invece, ancora una regola

generale per tutti coloro che fuoriescono dal regime in commento e che hanno beni e servizi invenduti o beni strumentali ancora potenzialmente ammortizzabili”.

In caso di ingresso nel regime, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni.

La rettifica va effettuata nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente al transito nel regime in esame.

Nella circolare n. 17/E del 2012 è stato ribadito che va predisposta un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale⁸ e deve essere versata l'IVA dovuta in un'unica soluzione, ovvero in cinque rate annuali di pari importo, senza corresponsione di interessi.

La prima o unica rata va versata - anche tramite la compensazione di cui all'art. 17 del D.lgs. n. 241 del 1997 - entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, mentre le rate successive vanno versate entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

Gli adempimenti contabili nel nuovo regime dei minimi

Nel provvedimento n. 185820/2011 sono state fornite importanti precisazioni in merito agli adempimenti che devono porre in essere le persone fisiche che si avvalgono del nuovo regime dei minimi.

Nell'art. 7 del D.M. 2 gennaio 2008 e nel punto 6.1. del detto provvedimento sono previsti i **seguenti obblighi**:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;

- certificazione dei corrispettivi, con l'obbligo di specificare nelle fatture emesse che trattasi di "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008". Tale obbligo non sussiste per le attività esonerate ai sensi dell'art. 2 del DPR 21 dicembre 1996, n. 696, purchè, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del DPR n. 633 del 1972;
- integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime del reverse charge) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, la quale va versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- rettifica della detrazione IVA di cui all'art. 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972, con versamento dell'imposta dovuta in unica soluzione nella dichiarazione relativa all'anno precedente oppure in 5 rate annuali di pari importo;
- comunicazione preventiva, in sede di dichiarazione di inizio attività o successivamente, dell'intenzione di effettuare acquisti intracomunitari, per essere inclusi all'archivio VIES, ai sensi dell'art. 35, comma 2, lettera e-bis, del DPR n. 633 del 1972. Si ricorda che i contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi sono, inoltre, esclusi dall'obbligo di compilazione degli elenchi Intra (come precisato nelle circolari n. 36/E del 2010 e n. 39/E del 2011) per le cessioni intracomunitarie di beni, mentre sono tenuti agli obblighi ordinari (compresa la compilazione dei detti elenchi) in caso di acquisti di beni presso soggetti IVA di altri Stati UE;
- presentazione agli uffici doganali degli elenchi intrastat.

I contribuenti in esame sono, invece, **esonerati dall'obbligo di:**

- rivalsa e detrazione dell'IVA sugli acquisti nonché di liquidazione e versamento della stessa imposta;
- tenuta, registrazione e conservazione dei documenti previsti dal DPR n. 633 del 1972 e dal DPR n. 600 del 1973;

- comunicazione annuale e presentazione della dichiarazione ai fini IVA;
- versamento e dichiarazione ai fini dell'IRAP;
- compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri;
- comunicazione telematica del cosiddetto "elenco clienti e fornitori" o "spesometro", prevista dall'art. 21, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010 (come già affermato nella circolare n. 24/E del 30 maggio 2011, nella quale è precisato che la controparte dell'operazione deve, invece, inviare la comunicazione, se l'operazione è di importo superiore alla soglia prevista);
- comunicazione, ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 40 del 2010, dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui alle black list dei decreti ministeriali del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001;
- certificazione dei corrispettivi in caso di svolgimento delle attività previste cioè in presenza di operazioni per le quali tale obbligo normalmente non sussiste.

Ti segnaliamo anche i nostri [approfondimenti sul regime forfettario >](#)

27 giugno 2012

Gianfranco Ferranti

NOTE

1 Si veda, al riguardo, la circolare n. 189/E del 21 settembre 1999.

2 Come chiarito nella circolare n. 7/E del 2008, paragrafo 5.1, quesito a.

3Paragrafo 5.1, quesito b.

4Paragrafo 4.3.

5Paragrafo 9.

6 Circolare 26 febbraio 2008, n. 13/E, paragrafo 3.7.

7 Al riguardo si ricorda che l'articolo 8 del TUIR, nella formulazione vigente prima dell'entrata in vigore della legge Finanziaria 2008, stabiliva, al comma 3, che le perdite derivanti dall'esercizio di arti o professioni (limitatamente a quelle prodotte nei periodi di imposta 2006 e 2007) erano computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che negli stessi trova capienza. Le perdite riferite ai periodi d'imposta precedenti l'entrata nel regime dei minimi, realizzate nei primi tre periodi di imposta di esercizio dell'attività, potevano essere portate in deduzione dai relativi redditi di lavoro autonomo (sempre con riferimento alle perdite prodotte nei periodi di imposta 2006 e 2007) prodotti nel corso di applicazione del regime per l'importo che in essi trova capienza, senza tener conto di eventuali limiti temporali di riporto.

8 Secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997.

9 Come stabilito nella risoluzione n. 108/E del 23 aprile 2009.