
Accesso al regime dei minimi: attenzione ai problemi derivanti dai beni strumentali e dalla successiva ipotetica uscita!

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 27 Gennaio 2015

il contribuente, prima di confermare l'adozione del regime forfettario 2015, deve ben valutare gli effetti derivanti dall'eventuale uscita: la norma prevede che tutti i costi sostenuti nel periodo di imposta di applicazione del regime agevolato non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi, pertanto gli ammortamenti dei beni strumentali ancora da dedurre vanno persi

Il contribuente, prima di confermare l'adozione del regime forfettario 2015, deve ben valutare gli effetti derivanti dall'eventuale uscita. La norma prevede che tutti i costi sostenuti nel periodo di imposta di applicazione del regime agevolato non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Tale disposizione genera rilevanti effetti anche in ordine alla determinazione del costo del venduto, ai processi di ammortamento dei beni ammortizzabili e dei costi pluriennali. Si rilevano ulteriori aspetti che rendono sempre meno interessante un regime che sembra essere nato per pochi contribuenti.

Il nuovo regime forfettario naturale, ad applicazione automatica al verificarsi delle condizioni e fattispecie espressive di una ridotta attività economica si distingue per le particolari regole che devono essere osservate nelle ipotesi di passaggio dal regime ordinario a quello agevolato e per quello inverso, dal regime agevolato a quello ordinario.

Sono i commi 66 e 72 dell'unico articolo del Decreto Stabilità che regolano i comportamenti da osservare nelle ipotesi in trattativa e dai quali si desume che, la scelta dell'adozione del regime forfettario può anche dipendere dai riflessi causati dall'applicazione di tali disposizioni.

Preliminarmente va osservato che, il regime forfettario di nuova generazione si distingue dal suo predecessore, il regime dei minimi, perché la sua adozione, naturale, è subordinata unicamente al verificarsi delle condizioni di cui al co. 54 e al non verificarsi delle fattispecie previste dal co. 57, circostanze fattuali che potrebbero verificarsi anche con discontinuità nella successione dei periodi di imposta, scenario che interessa, in particolare, i contribuenti appena al di sopra della marginalità prevista dal legislatore.

In sostanza, il contribuente potrebbe trovarsi nella situazione di applicare il regime agevolato nell'anno X, di non applicarlo nell'anno X+1 per poi riadottarlo nell'anno X + 2.

I continui passaggi in ingresso e in uscita implicano l'osservanza di precise disposizioni, affatto semplici, che comportano, per altro, riflessi che devono essere bene valutati.

LE REGOLE PER L'INGRESSO NEL REGIME FORFETTARIO

L'ingresso nel regime forfettario, quanto meno ai fini delle imposte dirette, non implica rilevanti difficoltà procedurali.

Il comma 66 dell'articolo 1 del Decreto Stabilità prevede che, i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfettario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime. Disposizioni analoghe si applicano ai fini della determinazione dell'IRAP, ovviamente.

La norma è finalizzata ad evitare salti nella tassazione e doppie imposizione sui medesimi presupposti fattuali.

La relazione di accompagnamento fornisce un contributo interpretativo chiarendo che, la disposizione in trattativa si applica ai componenti, positivi e negativi, riferiti ad esercizi precedenti a quello di applicazione del regime forfettario per la parte la cui tassazione è stata rinviata per effetto di una facoltà o obbligo di legge, ed interessa la quota parte residua che, per effetto della disposizione in argomento, deve concorrere alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime agevolato.

Si tratta, in particolare, delle plusvalenze realizzate per le quali, ai sensi dell'articolo 86 del TUIR, si è scelta la tassazione rateizzata, ovvero delle spese di pubblicità per le quali si è optato per la deducibilità frazionata in 5 esercizi ai sensi dell'articolo 108 comma 2 del TUIR.

Tra i componenti negativi, a cui si applica la disposizione in esame, rientrano anche le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, deducibili ai sensi dell'articolo 102 co. 6 del TUIR, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili che risulta all'inizio dell'esercizio dal relativo registro dei beni strumentali e, per la parte residua, per quote costanti nei 5 esercizi successivi.

In generale, la norma della deducibilità anticipata, nell'ultimo esercizio precedente a quello di adozione del regime forfettario, dei componenti positivi e negativi di reddito la cui tassazione, nel regime ordinario, è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, si applica a tutti i componenti negativi di reddito a cui fa riferimento la lettera a) co. 4 dell'articolo 109 del TUIR e cioè, a quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente la cui deduzione è stata rinviata in conformità alle norme del TUIR che ne consentono o ne dispongono il rinvio.

Va rilevato che, la norma trova applicazione solo con riferimento ai componenti economici il cui rinvio

nella tassazione è disposto dalle norme tributarie e non anche ai costi che, in quanto aventi natura pluriennale, sono stati iscritti in bilancio per essere ammortizzati secondo i criteri indicati dalle disposizioni tributarie.

La norma non si può applicare, ad esempio, alle spese di pubblicità che sono state capitalizzate per essere ammortizzate con i ritmi di ripartizione previsti dall'articolo 108 co. 2 del TUIR¹.

ATTENZIONE: La disposizione che consente la deduzione dei costi sospesi nell'ultimo esercizio precedente a quello di prima applicazione del regime forfettario, è ammessa solo per i costi la cui deducibilità è stata rinviata in conformità alle norme tributarie e non anche ai costi che sono stati imputati in più esercizi in conformità a tali disposizioni.

ATTENZIONE. La disposizione in trattativa non interessa i processi di ammortamento e non consentono di dedurre le quote residue dei costi sostenuti e non ancora ammortizzati.

La norma in trattativa e le disposizioni che regolano il nuovo regime forfettario implicano che, gli ammortamenti espressivi della ripartizione dei costi afferenti l'acquisto di beni materiali e dei beni immateriali e dei costi pluriennali, devono essere arrestati con l'adozione del regime agevolato e dovranno essere effettuati nell'ultimo periodo di imposta di applicazione del regime ordinario nei limiti prescritti dalle disposizioni contenute nel TUIR.

ATTENZIONE: Con l'applicazione del regime forfettario tutti i processi di ammortamento sono arrestati.

Il comma 66 precisa che, le regole appena illustrate trovano applicazione anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Con riferimento i ricavi e compensi², il comma 72 prevede che, quelli che hanno concorso a formare il reddito imponibile negli esercizi precedenti a quello di entrata nel regime forfettario, ancorché riscossi nei periodi di imposta in regime agevolato, non concorrono alla formazione del reddito forfettario.

Va da sé che, poiché in adozione del regime forfettario, l'IRAP è assorbita dall'imposta sostitutiva di cui al comma 64, la disposizione di cui al precedente periodo non genera nessun effetto ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta regionale.

PASSAGGIO DAL REGIME FORFETTARIO AL REGIME ORDINARIO

Il comma 72 dell'unico articolo del Decreto Stabilità disciplina i criteri di tassazione da adottare per l'ipotesi di fuoriuscita dal regime forfettario.

In particolare è previsto che, i ricavi e i compensi che, in base alle regole del regime forfettario hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi e i compensi che, ancorché di competenza del periodo di adozione del regime forfettario, non abbiano concorso a formare il reddito imponibile (perché non riscossi), assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi (ove si applica il regime ordinario) ma con le regole di imputazione del regime agevolato, vale a dire con il criterio di cassa.

Pertanto, nel caso di passaggio dal regime forfettario al regime ordinario di tassazione, i ricavi che

risultano di competenza nei periodi di imposta di applicazione del regime ordinario non assumono comunque rilevanza fiscale se sono stati già riscossi nei precedenti periodi di imposta quando il contribuente applicava il regime forfettario.

Viceversa, i ricavi di competenza dei periodi di imposta del regime forfettario che, in tali periodi, non sono stati riscossi (e quindi non sono stati tassati), dovranno essere tassati, secondo il criterio di cassa, nei periodi di imposta in cui avviene la riscossione anche se il contribuente, in tali periodi, applica il regime ordinario di determinazione dell'imposta.

Si tratta di disposizioni già note e che richiamano le regole da adottarsi per le ipotesi di uscita dal regime dei minimi.

Più particolari e specifiche invece sono le disposizioni che regolano i costi sostenuti nei periodi di imposta di applicazione del regime forfettario. Il lettore sa bene che, il regime forfettario non è sensibile ai costi e alle spese sostenute dal contribuente che non assumono mai rilevanza fiscale essendo l'imponibile determinato, semplicemente, applicando le percentuali di redditività, predeterminate e differenziate in ragione delle diverse attività, all'importo dei ricavi riscossi.

Tale assoluta **IRRILEVANZA FISCALE** si riflette, nel caso di uscita dal regime, anche negli esercizi successivi in cui il contribuente adotta il regime ordinario.

Il comma 72 precisa che, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfettario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

ATTENZIONE: I costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfettario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Non è chiaro il confine di applicazione di tale disposizione e non si comprende se la stessa debba essere estesa anche ai costi aventi utilità pluriennale, come quelli sostenuti per l'acquisto di beni strumentali (beni materiali e immateriali ammortizzabili) o per spese tipicamente pluriennali (costi pluriennali).

Non si comprende perché il legislatore non abbia voluto applicare ai costi un criterio analogo a quello previsto per i ricavi e compensi.

La norma sembra affermare che, poiché il regime agevolato si caratterizza per la forfettaria determinazione del reddito imponibile mediante applicazione di percentuali di redditività al valore dei ricavi riscossi, ogni spesa sostenuta nei periodi di imposta di adozione di tale regime non potrà avere riflessi, in caso di uscita dal regime agevolato, nella determinazione del reddito imponibile nei periodi di imposta successivi, nei quali è adottato il regime ordinario di tassazione.

Ne deriva quindi che, se alla fine dell'ultimo periodo di imposta di applicazione del regime forfettario, il contribuente ha in magazzino un valore di rimanenze finali, per effetto di acquisti effettuati in pendenza di tale regime, queste non assumono in ogni caso alcuna rilevanza fiscale quali rimanenze iniziali nella determinazione del reddito del periodo di imposta successivo per il quale è adottato il regime ordinario.

E' evidente che la tale modalità di applicazione della norma non appare corretta e genera una reale doppia imposizione, determinando la tassazione su un reddito non realizzato.

ATTENZIONE: Se gli acquisti di beni destinati alla vendita, durante il periodo di applicazione del regime forfettario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito negli anni successivi allora il contribuente, con riferimento al primo periodo di imposta di uscita dal regime agevolato, non potrà rilevare le rimanenze iniziali in relazione agli acquisti dei beni non venduti nei periodi di imposta precedenti. Ciò determina una doppia imposizione sul medesimo presupposto impositivo.

Ad analoghe conclusioni si addivengono con riferimento alle spese sostenute ed aventi utilità pluriennali.

Se il contribuente, durante i periodi di imposta di adozione del regime forfettario, sostiene una spesa relativa a più esercizi, quale ad esempio una spesa di pubblicità, la stessa non assume rilevanza nella determinazione del reddito negli anni successivi.

Il legislatore pare confermare tale traiettoria interpretativa nel successivo periodo del comma 72 che disciplina il trattamento tributario delle plusvalenze e minusvalenze riconducibili alla cessione dei beni ammortizzabili.

La norma prevede che, nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfettario, di beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfettario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

La norma, per come scritta e tenuto conto di quanto previsto nel precedente periodo della stessa (le spese sostenute nel corso del regime forfettario, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi), si applica non solo nel primo periodo di imposta successivo a quello di uscita dal regime forfettario, ma anche nei periodi di imposta successivi.

In altre parole, il bene strumentale acquistato nel corso del regime forfettario non può essere assoggettato nei periodi di imposta successivi all'uscita dal regime agevolato, con rilevanza fiscale, al processo di ammortamento e assume rilevanza tributaria solo al momento della cessione o fuoriuscita definitiva dal ciclo produttivo.

ATTENZIONE: Nel periodo di imposta di uscita dal regime forfettario e in quelli successivi, ai beni strumentali acquistati nel corso del regime forfettario non si applica il processo di ammortamento fiscale.

Ancora più speciale e spigolosa è la norma e la relativa implicazione derivata, che regola la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni acquistati prima dell'adozione regime forfettario, e ceduti dopo l'uscita dallo stesso.

Il comma 72 prevede che, nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfettario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfettario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime.

Ai sensi dell'orientamento interpretativo sopra espresso e rilevando che la norma nulla specifica, si ritiene che la stessa si applica non solo al primo periodo di uscita dal regime forfettario e di applicazione del regime ordinario ma anche ai periodi di imposta successivi. Ciò implicherebbe l'arresto del processo di ammortamento con riferimento a tutti i beni strumentali acquistati prima dell'adozione del regime forfettario.

ATTENZIONE: La norma sembra affermare che l'uscita dal regime forfettario non consente la riattivazione dei processi di ammortamento con riferimento ai beni strumentali acquistati in periodi precedenti a quello di adozione del regime agevolato come pure con riferimento ai beni acquistati nel corso dell'adozione dello stesso.

Si segnala che la relazione non fornisce rilevanti contributi interpretativi.

La conferma dell'interpretazione proposta potrebbe avere rilevanti implicazioni e senza dubbio costituisce l'ennesimo deterrente all'applicazione del nuovo regime forfettario che sempre più appare, non solo riservato ad una ristretta base di contribuenti ma anche, poco favorevole e vantaggioso.

Si confida quindi nelle modifiche già annunciate e contenute negli emendamenti approvati (che devono essere confermati in sede di conversione), che prospettano la proroga del regime dei minimi a tutto l'anno 2015, e le necessarie correzioni al regime forfettario che dovrebbe quindi trovare la sua piena applicazione solo dal 2016.

27 gennaio 2015

Mario Agostinelli

1 Analogo discorso può essere fatto per le spese di ricerca di base di cui all'articolo 108 comma 1 del TUIR.

2 La norma, correttamente, nulla dice con riferimento ai costi in quanto questi non assumono alcuna rilevanza nel regime forfettario laddove il reddito è determinato semplicemente in applicazione dei coefficienti differenziati di redditività da applicare all'importo dei ricavi e compensi riscossi nel periodo di imposta.