

Il commercialista telematico

IL NUOVO REGIME DEI CONTRIBUENTI “MINIMI” aggiornato alla luce della circolare n. 13/E del 26/02/2008

(evidenziate le novità di prassi e i nuovi commenti)

a cura Rag. Giuseppe Zambon

La **Finanziaria 2008** costruisce un nuovo regime per i contribuenti minimi piuttosto articolato e di non immediata applicazione per i problemi che pone nella scelta della convenienza in fase di prima applicazione. Il nuovo regime che con la sua nascita abroga contemporaneamente tutti i regimi di favore esistenti per i piccoli imprenditori e professionisti, con esclusione di quello delle **Nuove Iniziative Produttive (N.I.P.)**, si fa quindi spazio nel panorama fiscale e contabile italiano assurgendo ad unico regime per piccoli imprenditori individuali, artisti e professionisti adottabile sia da soggetti già in attività che da coloro che la intraprendono. Sono 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 è opportuno ricordare che il **Regime Forfetario** (art. 13, L. 662/1996) era già stato abrogato con decorrenza dal 01.01.2007 dalla Finanziaria 2006.

In genere i contribuenti che si avvarranno di questo nuovo regime, saranno esonerati dagli obblighi della normativa IVA (tranne alcune eccezioni), esenti da IRAP, non soggetti a Studi di settore e parametri e applicheranno al reddito (calcolato con il principio di cassa) un'imposta sostitutiva di IRPEF e addizionali del 20%.

Sono già state emanate ad oggi tre circolari ministeriali, la n. 73/E del 21.12.2007, la n. 7/E del 28.01.2008, e la n. 13/E del 26.02.2008, il decreto ministeriale di attuazione del 2 gennaio 2008, alcuni comunicati stampa ed è stata tenuta una conferenza stampa il 31.01.2008, oltre alle risposte fornite dall'Amministrazione Finanziaria al Telefisco del Sole 24 ore del 29.01.2008.

A chi è riservato il nuovo regime dei contribuenti minimi

Il preliminare **requisito soggettivo** per accedere al regime dei contribuenti minimi 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. Vi sono inoltre **cause ostative** all'accesso al regime da verificare per l'anno stesso di ingresso.

Relativamente all'anno di accesso al 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, giochi e intrattenimenti, agenzie di viaggi, agriturismo (solo se in regime speciale – Circolare 12/E del 19.02.2008), vendite a domicilio, rivenditori di beni usati, agenzie di vendita all'asta di oggetti d'arte)
- 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

Il commercialista telematico

riguardi attività agricole connesse (art. 34bis DPR 633/72), producendo, quindi, 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 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 c.c.*)
- 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** o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza fiscale. (*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!!*)
- 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**.

Gli ulteriori **requisiti oggettivi** "aziendali" per poter accedere al regime dei contribuenti minimi 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 devono essere stati rispettati i seguenti limiti:

- ✓ Il volume dei **ricavi** conseguiti (**considerati per competenza** e quindi comprensivi dei documenti da emettere, comprese le noti 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 e/o di attività cessata nell'anno precedente e ripresa, ancorché diversa, nell'anno successivo - **Circolare 13/E del 26.02.2008** (*e, per logica conseguenza, anche in caso di attività cessata e ripresa, ancorché diversa, nell'anno precedente*). 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 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**);
- ✓ 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). (*Il termine "erogato", anziché "sostenuto" permette l'accesso*

Il commercialista telematico

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 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 ragguglio ad anno se il triennio è incompleto). (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]) 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, 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 **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 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.

Il commercialista telematico

Ingresso e fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi

INGRESSO NEL REGIME Il regime dei contribuenti minimi, **per chi si trova già in attività** e possiede i requisiti esaminati nel paragrafo precedente, **E' IL REGIME NATURALE**. Ciò significa che è necessaria **un'opzione per continuare ad applicare il regime ordinario** di determinazione dell'IVA e dei redditi (*vedi più avanti "La fuoriuscita del regime"*)

*Le incertezze connesse alle novità normative possono aver fatto compiere all'inizio del 2008, 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, il contribuente minimo 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 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.*

I contribuenti che nel 2007 hanno applicato il regime delle **Nuove Iniziative Produttive (N.I.P.)**, possono scegliere di rimanere in detto regime fino al termine di durata dello stesso, ovvero, avendone i requisiti, applicare il nuovo regime dei contribuenti minimi, anche se non è ancora terminato il triennio minimo di permanenza, presentando il mod. AA9/8 e barrando la casella di revoca dal regime N.I.P. Coloro che invece nel 2007 si trovavano nel **Regime di Franchigia IVA** e per questo hanno ricevuto il numero di partita IVA "speciale", possono continuare ad usarlo senza doverne richiedere un'altro e, se, pur possedendo i requisiti per essere in Franchigia IVA, avessero optato per il regime ordinario, ciò non è di ostacolo all'adozione dal 2008 del regime dei minimi, pur non essendosi compiuto il triennio.

Diversa è la casistica **per chi inizia un'attività d'impresa o di lavoro autonomo**, per i quali il regime dei contribuenti minimi **NON E' IMMEDIATAMENTE IL REGIME NATURALE**. Questi contribuenti se presumono di rispettare i requisiti previsti, possono avvalersi del regime in esame esercitando una **comunicazione preventiva** nella dichiarazione di inizio attività da presentarsi all'Agenzia delle Entrate, barrando la relativa casella. Fino alla predisposizione del modello AA9/9 (*approvato il 05.02.2008*) la comunicazione andava eseguita barrando sul modello AA9/8 la casella prevista per i contribuenti minori (regime come già visto abrogato dal 2008). 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 direttamente all'Ufficio*) non è automaticamente rinuncia all'applicazione del regime dei contribuenti minimi, perché se il contribuente si è comportato da "minimo", sarà tutt'al più sanzionato per l'infedele denuncia di variazione attività.

La **FUORIUSCITA DAL REGIME** dei contribuenti minimi può avvenire in seguito a tre possibilità:

- ❖ **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 esonerato. 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 opzione successiva**). **La procedura è valida anche per non accedere al regime**, ma **in fase di prima applicazione** della norma, l'opzione per il regime ordinario, eventualmente operata per il 2008, può essere **revocata dopo un anno** passando al regime naturale dei minimi già dal 2009. I contribuenti minimi confermeranno l'opzione per l'uscita dal regime allegando al mod. UNICO il solo quadro VO (comunicazioni opzioni e revoche) del modello IVA.

Il commercialista telematico

- ❖ **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 il 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** per quelle operazioni già effettuate fino al superamento dei 45.000 euro di incassi (**comprese le fatture emesse con il reverse charge?**). *(L'eventualità di dover versare un' IVA mai incassata, farà propendere 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 che nel 2007, controllando gli imponibili sia di poco sotto il limite, e nel 2008 aumentando gli stessi del 20% di IVA superi invece il limite stesso e debba uscire subito dal regime.)* Gli altri adempimenti del soggetto che supera il limite di ricavi o compensi di oltre il 50%, sono diversificati per imposta.

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 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 commercialista telematico

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.

- ❖ **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 oltre il 50%. Il fatto comporta l'obbligo di rimanere nel regime ordinario per le successive tre annualità.

Questo impianto sanzionatorio 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 sono più veri. 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 capitolo 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 dà 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.

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.

Se il contribuente avesse continuato ad applicare il regime dei minimi (ammesso che duri qualche anno!) nonostante non ne fosse autorizzato, 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 – IRAP) a suo tempo non versate? La norma infatti prevede anche l'obbligo di rimanere nel regime ordinario per almeno i tre anni successivi oltre a quello in cui si sia 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, togliendo inevitabilmente risorse agli uffici per accertare altri contribuenti ed alimentando il contenzioso in modo esponenziale.

Il commercialista telematico

Adempimenti e semplificazioni per i contribuenti minimi

ADEMPIMENTI E SEMPLIFICAZIONI AI FINI IVA I contribuenti minimi **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 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.
- 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, della legge Finanziaria per il 2008”**. 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 CE, non si considerano cessioni intracomunitarie, bensì cessioni interne senza diritto di rivalsa e sul documento emesso dove annotarsi la dicitura: **“non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell’art. 41, comma 2-bis, del D.L. 30 agosto 1993, 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

- Integrare le fatture ricevute intracomunitarie, quelle ricevute in regime di reverse charge e tutte quelle nelle quali risultano debitori d'imposta (art. 17, 3^a comma, DPR 633/72) con l'indicazione dell'aliquota applicabile 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 Finanziaria 2008. - Circolare 13/E del 26.02.2008**

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.

Rettifica della detrazione L'applicazione del regime dei contribuenti minimi comporta 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**

Il commercialista telematico

26.02.2008 e naturalmente qualunque altro costo fatturato con IVA detratta e riscontato), senza attendere il materiale impiego o utilizzo nell'attività, con l'eccezione dei beni strumentali (compresi quelli immateriali) la cui rettifica si esegue (per quinti o per decimi) solo se entrati in funzione **da meno di quattro anni**, ovvero da meno di nove anni per i beni immobili.

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%. 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.

Ai fini della rettifica andrà predisposta **un'apposita documentazione** contenente, suddivisi per categorie omogenee, le quantità e i valori dei beni strumentali 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 maggiorazione dello 0,40%**) relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime dei contribuenti minimi; le successive rate sono versate entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sostitutiva. 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, al regime ordinario IVA; se in questa circostanza vi fossero ancora rate residue dalla precedente rettifica a debito, queste devono essere aggiunte al primo versamento periodico, al netto della nuova rettifica a credito operata. **La maggiore IVA detraibile derivante dalla rettifica in uscita dal regime dei minimi costituirà sopravvenienza attiva** per il contribuente che diventa o ritorna normale ai fini IVA [Circolare 13/E del 26.02.2008

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 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 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 IRPEF E IRAP I contribuenti minimi ai fini di IRPEF e IRAP:

sono soggetti ad alcuni adempimenti previsti dalla normativa e precisamente:

- Conservare i documenti ricevuti ed emessi.
- Soltanto se esercitano **arti o professioni** devono tenere uno o più conti correnti bancari o postali per ottemperare alla prevista tracciabilità dei compensi e delle spese; inoltre è mantenuto anche per loro il limite massimo degli incassi in contanti che è oggi di 1.000 euro fino al 30.06.2008, per poi scendere dal 01.07.2008 a 500 euro e diventare 100 euro dal 01.07.2009.

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.

Il commercialista telematico

- **Esenzione** dall'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (I.R.A.P.), con conseguente esonero dall'obbligo di dichiarazione.

*Secondo l'Agenzia delle Entrate, la scelta del legislatore di **esentare anziché escludere** dall'IRAP i contribuenti in regime dei minimi, significa che ha inteso prescindere dalle caratteristiche dell'attività svolta e che l'esenzione è soltanto un'agevolazione dovuta alla scelta del nuovo regime. Pertanto il soggetto che abbia i requisiti del contribuente minimo, ma opti per il regime ordinario, sarà soggetto ad IRAP salvo non intenda autonomamente escludersi per presunta mancanza di organizzazione.*

Determinazione e tassazione del reddito dei contribuenti minimi

LA DETERMINAZIONE AGEVOLATA DEL REDDITO comincia con l'**abbandono dei criteri dettati dal TUIR**, il che potrebbe far pensare ad un'implicita semplificazione. Sono invece previste innumerevoli regole specifiche per i soggetti che si avvalgono del regime dei contribuenti minimi. Analizziamole insieme:

- ❖ Il reddito d'impresa o 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, per le imprese sarà quindi opportuno annotare sui documenti la data di incasso e di pagamento, ed eventualmente anche 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 saranno più ammortizzati per competenza. Dovranno essere "**sospesi**" anche **gli ammortamenti** dei beni già posseduti e in parte non ancora ammortizzati, in quanto non determinano un'uscita monetaria; le quote residue potranno essere dedotte al ritorno nel regime normale, 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 rileveranno nemmeno le **ripartizioni di costi** previste dal TUIR (eccedenza manutenzione, spese di rappresentanza) che saranno detratte interamente nell'anno del pagamento e non si rileveranno le **rimanenze finali di merci**. Nel caso di passaggio dal regime dei minimi al regime ordinario, solo le merci ancora non pagate al 31 dicembre costituiranno **esistenze iniziali** del successivo periodo d'imposta.

Le **rimanenze finali del periodo precedente** all'ingresso nel regime dei contribuenti minimi, concorreranno come costi del primo periodo **fino a concorrenza dei corrispettivi** incassati e costituiranno la prima deduzione da effettuare in assoluto; l'eventuale eccedenza di rimanenze verrà dedotta nei periodi successivi e **non potrà concorrere alla perdita del periodo** sommandosi ai costi dello stesso. **Qualora si esca dal regime dei 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, in assenza dei risconti che sono tipici del principio della competenza economica, e **non soffrono della limitazione della durata del contratto**; saranno pertanto deducibili le rate pagate (IVA inclusa) anche per contratti che non rispettano la durata minima prevista dal TUIR.

Il commercialista telematico

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 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) essendo rilevanti per cassa le sole spese 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. 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 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 saranno invece riportabili, ma si potranno dedurre dal reddito complessivo dell'anno.
Le **perdite che si formeranno in vigenza del regime dei contribuenti minimi**, 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 vigenza del regime dei contribuenti minimi.

Il commercialista telematico

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 20%**; 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. *(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 – poter utilizzare il mod. 730, magari congiunto con il coniuge se non ha un sostituto d'imposta, per dichiarare i propri redditi, esistendone i presupposti).*

Dall'imposta sostitutiva così calcolata, potranno essere detratte le **RITENUTE D'ACCONTO SUBITE** (dalla cui applicazione il regime dei contribuenti minimi non è stato escluso) 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 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, per soggetti separati percettori di assegno dal coniuge, ecc..).

Va da sé che in presenza di queste deduzioni o detrazioni, dovrà essere attentamente valutata la convenienza ad applicare il regime dei contribuenti minimi, soprattutto se non si possiedono altri redditi o se questi ultimi sono insufficienti ad assorbire le deduzioni e le detrazioni.

Per contro **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.

L'**ACCONTO IRPEF E ADDIZIONALI** dovuto per il **primo anno di passaggio** al regime dei contribuenti minimi, dovrà 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; **è di fatto ammesso solo l'acconto storico**. Nel caso di **imprese familiari** l'acconto è dovuto interamente dal titolare anche per la quota di reddito imputabile ai collaboratori e dovrà quindi essere necessariamente ricalcolato.

Non è dato saper come! Visto che il titolare deve versare l'acconto calcolandolo sulla sua imposta evidenziata nel mod. UNICO dell'anno precedente al passaggio, l'acconto che devono versare i collaboratori deve sommarlo al suo? E come deve essere calcolato nel caso i collaboratori avessero anche altri redditi? Con l'aliquota marginale dei singoli collaboratori o con quella del titolare? A queste domande ha risposto la **Circolare 13/E del 26.02.2008**. Nella suddetta circolare, al paragrafo 3, risposta n. 7, l'Agenzia afferma che **“per la determinazione degli acconti dovuti per l'anno di accesso al regime dei minimi si ritiene corretto operare nel modo seguente:**

1) l'imprenditore, titolare dell'impresa familiare, deve sommare al proprio acconto determinato con il metodo storico, pari al 98 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente all'accesso al regime, anche il 98 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei propri collaboratori, per la quota parte riferibile al reddito di partecipazione all'impresa familiare. Tale quota dell'imposta deve essere determinata in proporzione all'incidenza del reddito di partecipazione sul reddito complessivo del collaboratore;
2) i collaboratori, invece, potranno versare il proprio acconto sia utilizzando il metodo storico, ossia commisurando l'acconto al 98 per cento della quota di imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente riferibile ai redditi diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare (determinato come sopra), sia utilizzando il metodo previsionale, sempre con riguardo all'imposta relativa ad eventuali altri redditi posseduti, diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare.”

Con queste istruzioni l'Agenzia delle Entrate spiega come calcolare l'acconto rapportandolo all'incidenza che il reddito del collaboratore ha sul suo reddito complessivo (e il sistema è assolutamente logico e lineare anche se il fatto crea nuove complicazioni ad un regime che è stato pubblicizzato dal MEF come semplice e senza necessità di consulenza specializzata). Forse la scelta dell'Agenzia Entrate è vista un un'ottica di semplificazione, ma quello che non convince è il fatto che così facendo **il titolare dell'impresa** versa 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,

Il commercialista telematico

può essere favorito se quest'ultima è più elevata, ma può anche essere penalizzato nel caso contrario (*si pensi ad esempio ad un collaboratore con elevati redditi da locazione o di capitale, mentre il titolare dell'impresa familiare senza altri redditi, visto il limite massimo di ricavi, non può certo avere redditi elevati; in ogni caso, a favore o a sfavore che sia, non è l'imposta giusta nell'ottica di una corretta determinazione dell'acconto che, per equità fiscale, dovrebbe essere calcolato applicando alla quota di reddito imputata al collaboratore l'aliquota marginale del titolare. A nulla vale poi la considerazione che se il collaboratore ha un'aliquota più elevata, probabilmente il titolare al fine di un risparmio fiscale, gli attribuirà una bassa percentuale di reddito, perché significherebbe per l'Agenzia la possibilità di rettifica del riparto reddituale per mancato rispetto della quantità e qualità del lavoro prestato, soprattutto se ciò avviene nell'ultimo anno di regime ordinario*).

Per quanto riguarda, invece, l'**acconto del collaboratore**, quest'ultimo può determinarlo **anche con il metodo previsionale** e, naturalmente, sul reddito complessivo depurato della quota di reddito derivante dalla collaborazione nell'impresa familiare su cui l'acconto è dovuto dal titolare dell'impresa.

A differenza dell'IRPEF, l'**ACCONTO IRAP** non è richiesto dalla normativa per il primo anno di applicazione del regime, in conseguenza del fatto che il contribuente che entra nel regime dei 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 contribuenti minimi, 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 al regime dei minimi, dovranno essere "**sterilizzati**" al **31 dicembre** dell'anno precedente all'ingresso nel nuovo regime, effettuandone la somma algebrica.

Se il risultato della somma supera l'importo di 5.000 euro, la parte eccedente (sia positiva che negativa) concorrerà alla determinazione del reddito dell'esercizio stesso; se, viceversa, la somma è inferiore a 5.000 euro, concorrerà alla formazione del reddito dell'ultimo anno in regime ordinario solo se di segno negativo, mentre se dovessero prevalere i componenti positivi l'importo non sarà oggetto di tassazione e verrà abbandonato. (Circolare 73/E del 21.12.2007).

Questa è stata la primissima interpretazione dell'Agenzia Entrate (*dettata da una scrittura della norma decisamente infelice e fuorviante*), mentre, 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), 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.

Sanzioni e aggravanti per i contribuenti minimi

LE SANZIONI I 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 (compresa la sanzione amministrativa accessoria della chiusura dell'esercizio), 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, 3^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 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.

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