

IL REGIME DEI MINIMI DAL 2012

a cura di Sandro Cerato

La Manovra d'estate 2011, approvata con D.L. 6.7.2011, n. 98, ha profondamente modificato il regime dei contribuenti minimi, di cui all'art. 1, c. 96-117, della Legge n. 244/2007, dal prossimo 1° gennaio 2012. Come si vedrà meglio nel seguito, le modifiche hanno riguardato principalmente i seguenti aspetti:

- accessibilità al regime solamente per cinque periodi d'imposta, compreso quello in cui ha inizio l'attività, ad eccezione dei contribuenti "under 35", per i quali è prevista la possibilità di fruire del regime anche per più di cinque anni, e comunque non oltre il periodo d'imposta in cui il soggetto compie 35 anni;
- previsione di un regime "intermedio" (cd. supersemplificato o degli ex minimi), accessibile a coloro che presentano i requisiti dei "vecchi" minimi (art. 1, c. 96 e 99 della Legge n. 244/2007), ma non anche quelli "aggiunti" dal comma 2 dell'articolo 27 del D.L. 98/2011, in cui si prevede l'esonero dagli obblighi contabili, ma l'applicazione dell'Irpef in misura ordinaria;
- applicazione di un'imposta sostitutiva Irpef, e relative addizionali, del 5%, in luogo di quella del 20% prevista fino al periodo d'imposta 2011.

Nella tabella che segue, si schematizza il complesso di elementi della citata disposizione normativa.

Comma 1	Descrizione del nuovo regime forfetario (con decorrenza 1° gennaio 2012), riservato a coloro che intendono avviare una nuova attività d'impresa, o professionale, o che l'abbiano avviata successivamente al 31 dicembre 2007. Individuazione della tassazione sostitutiva del 5%.
Comma 2	Elencazione delle condizioni per il riconoscimento del beneficio di cui al comma 1.
Comma 3	Previsione di un regime semplificato per i contribuenti che, pur avendo i requisiti dei contribuenti minimi, non presentano i requisiti per accedere al nuovo regime forfetario di cui al comma 1.
Comma 4	Previsione di fuoriuscita dal regime semplificato, di cui al precedente comma 3, al venire meno delle condizioni ivi previste.
Comma 5	Possibilità di opzione per il regime ordinario da parte dei soggetti aventi i requisiti per l'accesso al regime semplificato di cui al comma 3.
Comma 6	Con uno o più provvedimenti direttoriali saranno emanate le disposizioni per l'attuazione della disposizione in esame.
Comma 7	Soppressione del primo e secondo periodo dell'art. 117, co. 1, del TUIR, e soppressione di parte del terzo periodo del citato comma.

Il regime dei “nuovi” minimi (art. 27, cc. 1 e 2 del D.L. 98/2011)

Come detto in premessa, il nuovo regime dei minimi, di cui al comma 1 dell’art. 27, è destinato a sostituire il precedente regime dei minimi. I requisiti previsti dai primi due commi dell’art. 27 sono una sorta di “sintesi” tra quanto previsto dall’art. 1, cc. 96-117, della Legge 244/2007 per i contribuenti minimi, e le disposizioni di cui all’art. 14 della Legge n. 388/2000 per quanto concerne i soggetti rientranti nelle nuove iniziative produttive. In particolare:

- per quanto attiene l’ambito oggettivo, il nuovo regime mantiene le agevolazioni previste per i contribuenti minimi: esclusione da Iva, da Irap e dagli studi di settore, assenza di obblighi contabili e tassazione forfetaria (ridotta tuttavia dal 20% al 5%);
- per quanto attiene ai soggetti interessati, invece, il nuovo regime, al pari di quanto già previsto per le nuove iniziative produttive e per i minimi stessi, è riservato alle persone fisiche che intraprendono una nuova attività d’impresa, o professionale
- per quanto riguarda, infine, l’aspetto temporale, il regime è applicabile alle persone fisiche che avviano un’attività a decorrere dal 1° gennaio 2012, ovvero che abbiano già intrapreso tale attività ma in data successiva al 31 dicembre 2007 (e quindi dal 1° gennaio 2008). In pratica si tratta di coloro che hanno iniziato la propria attività solo successivamente all’introduzione del regime dei minimi ad opera della Legge 244/2007 e che, dunque, non erano già in esercizio a tale data.

E’ opportuno osservare che l’art. 27 del D.L. 98/2011 non abroga espressamente l’art. 13 della Legge n. 388/2000, ossia il regime delle nuove iniziative produttive, ma si limita a prevedere che “gli attuali regimi forfetari sono riformati e concentrati (...)”. Posto che il regime delle nuove iniziative produttive non è di tipo forfetario, in quanto il reddito è determinato nei modi ordinari, e vista la mancanza di un’abrogazione espressa in tal senso, si ritiene che il regime in questione dovrebbe rendersi applicabile anche dal 1° gennaio 2012 in poi, sia per coloro che a tale data siano già in attività, e quindi siano all’interno del triennio agevolabile, sia per coloro che intraprendano un’attività dal 2012. Inoltre, si ritiene altresì possibile per un contribuente che nel 2011 fruisca del regime di cui all’art. 13 della Legge n. 388/2000 di “transitare” nel 2012 al regime dei nuovi minimi, in presenza dei relativi presupposti, e di proseguire in tale regime per tutto il quinquennio agevolato (o anche oltre se trattasi di soggetto “under 35”).

Requisiti “vecchi” minimi

Il legislatore della Manovra d'estate, pur avendo profondamente modificato il regime dei minimi di cui all'art. 1 della Legge n. 244/2007, richiede, quale condizione per poter accedere al regime dei “nuovi” minimi dal 2012, la presenza dei requisiti previsti dai co. 96 e 99 dell'art. 1 della Legge n. 244/2007.

Nella vigente normativa, fino al 31 dicembre 2011, i contribuenti ammessi al regime dei minimi sono le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa o arti o professioni che, al contempo, ai sensi dell'art. 1, co. 96, L. 244/2007:

- nell'anno solare precedente a quello di entrata in vigore nel regime:
 - abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, inferiori ad Euro 30.000;
 - non abbiano effettuato cessioni all'esportazioni, ovvero operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni, servizi internazionali o afferenti agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali;
 - non abbiano sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, fatte salve quelle per prestazioni di natura occasionale, anche se "assunti" con le modalità a progetto o riconducibili ad un programma di lavoro;
 - non abbiano erogato somme, sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro;
- nel triennio solare precedente non abbiano effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, anche finanziaria, per un ammontare complessivo superiore ad Euro 15.000;

Preclusioni

Per quanto riguarda le fattispecie per le quali risulta precluso l'accesso, dovrebbero restare confermate anche per il nuovo regime le esclusioni già in essere, ai sensi del co. 99, art. 1, L. 244/2007, ossia:

- le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali Iva, quali a titolo esemplificativo quello della vendita di tabacchi, agricolo ecc.;
- i soggetti non residenti nel territorio dello Stato;

- i soggetti che in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ex art. 10, co. 1, n. 8, D.P.R. 633/1972, e di mezzi di trasporto nuovi ex art. 53, co. 1, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. con L. 29 ottobre 1993, n. 427;
- gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni ex art. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza fiscale ex art. 116, Tuir;
- coloro che continuano in forma individuale, nello stesso periodo d'imposta, l'attività svolta in forma societaria così come chiarito dalla R.M. 9 giugno 2009, n. 146/E.

Requisiti “aggiunti”

Come già anticipato, il regime dei “nuovi” minimi richiede la contemporanea presenza sia dei requisiti dei “vecchi” minimi (co. 1 dell’art. 27), sia quelli “aggiunti” di cui al co. 2 dell’art. 27, che ricalcano in buona sostanza quelli previsti per le nuove iniziative produttive di cui all’art. 13 della Legge n. 388/2000. In particolare, tali requisiti “aggiunti” sono i seguenti:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l’inizio dell’attività, nessuna attività d’impresa o professionale, nemmeno in forma associata o familiare;
- l’attività da esercitare non deve costituire mera prosecuzione di altra attività svolta in precedenza sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, ad eccezione del caso in cui l’attività in precedenza svolta consista nel periodo di tirocinio professionale obbligatorio;
- nel caso in cui venga proseguita l’attività svolta in precedenza da altro soggetto, come potrebbe accadere in caso di cessione, conferimento ed affitto d’azienda, l’ammontare dei ricavi realizzati nel periodo d’imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio, non sia superiore a euro 30.000.

In relazione a tali requisiti “aggiunti”, è opportuno ricordare il contenuto della prassi dell’Agenzia delle Entrate emanata negli anni scorsi, a commento del regime di cui all’art. 13 della Legge n. 388/2000, ed in particolare:

- C.M. 3 gennaio 2001, n. 1/E: con riferimento al fatto di non aver esercitato alcuna attività nei tre anni precedenti antecedenti l’inizio della nuova attività, ha chiarito che non costituisce causa di esclusione la semplice apertura della partita

Iva come pure, la partecipazione in qualità di socio ad una società di capitali o di persone senza che venga svolta attività gestionale nella stessa, così come chiarito dalla C.M. 1° giugno 2001, n. 59/E;

- C.M. 1° giugno 2001, n. 59/E: unitamente alla precedente C.M. 26 gennaio 2001, n. 8/E, ha puntualizzato che in merito alla "mera prosecuzione" la stessa si realizza quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale continuando ad essere svolta nello stesso luogo con l'impiego degli stessi beni preesistenti nell'attività precedente e nei confronti degli medesimi clienti. La disposizione, la cui concreta applicazione va verificata caso per caso, ha carattere antielusivo ed è finalizzata ad evitare gli abusi dei contribuenti, i quali, al solo fine di godere delle agevolazioni tributarie previste dal nuovo regime, potrebbero di fatto continuare ad esercitare l'attività in precedenza svolta, modificando solamente la veste giuridica di impresa o lavoro autonomo. In tempi recenti è stato chiarito che è possibile fruire del regime agevolato in caso di precedente svolgimento di un'attività di lavoro autonomo occasionale (R.M. 26.8.2009, n. 239/E);
- con riferimento alla condizione relativa al subentro nell'attività svolta da altro soggetto, non è stata mantenuta la previsione del raddoppio del limite dei ricavi, contenuta nella disciplina delle nuove iniziative produttive, a seconda che si tratti di attività aventi ad oggetto prestazioni di servizi (Euro 30.987,41), ovvero aventi ad oggetto altre attività (Euro 61.974,83);

Requisito "temporale"

In presenza di tutti i requisiti in precedenza illustrati (mancato esercizio di attività di impresa o professionale nel triennio precedente, assenza di mera prosecuzione di altra attività già svolta come dipendente o autonomo, eccetera), nonché di quelli previsti per i "vecchi" minimi (co. 96 e 99 della Legge n. 244/2007) a decorrere dal 1° gennaio 2012, il contribuente persona fisica accede al nuovo regime forfetario, di cui ai primi due commi dell'art. 27. Tuttavia, fermo restando il mantenimento delle citate condizioni, a differenza di quanto accadeva per i contribuenti minimi, per i quali la fruizione del regime in questione non prevedeva un limite massimo temporale, è previsto dallo stesso co. 1 dell'art. 27 che il regime in questione è applicabile:

- in linea generale, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata, e per i quattro successivi;
- in deroga, anche per più di cinque esercizi ma comunque fino al compimento del 35esimo anno di età. Sul punto la lettera della norma non si presta a interpretazioni equivoche: l'anno in cui il contribuente andrà a compiere i 35 anni di età è assorbito all'interno del regime dei minimi e fruisce ancora del sistema di tassazione agevolato, a prescindere dal mese o giorno in cui l'evento accade. Dunque il soggetto può compiere 35 anni, ad esempio il 3 gennaio di un anno, che comunque l'intero anno usufruirà delle agevolazioni del nuovo regime.

Dalla combinazione delle due predette disposizioni, sembra emergere un quadro normativo che stabilisce:

- in ogni caso la possibilità di avvalersi del regime dei minimi per cinque anni (anno di inizio dell'attività e quattro successivi), a prescindere dall'età del contribuente alla data di inizio dell'attività (fermi restando tutti gli altri requisiti richiesti);
- per i contribuenti "under 35" la possibilità di prolungare il periodo di fruizione del regime agevolato in questione anche oltre i cinque anni, e comunque non oltre il periodo d'imposta in cui il contribuente stesso compie 35 anni (fermi restando, anche in questa ipotesi, gli altri requisiti previsti).

In relazione all'individuazione dell'anno di inizio di attività, da cui decorre il quinquennio agevolato, si ritiene che, nonostante la disposizione di cui all'art. 27 entri in vigore il prossimo 1 gennaio 2012, l'inizio di tale quinquennio decorra dalla data di avvio dell'attività, anche se antecedente al 1° gennaio 2012. Ad esempio, se un soggetto ha iniziato l'attività nel corso del 2009, all'età di 40 anni, potrà rimanere nel regime dei minimi, mantenendone i requisiti, per gli anni 2012 e 2013, al termine del quale scade il quinquennio agevolato.

Altra questione per la quale occorrerà un chiarimento da parte dell'Agenzia è relativa al quinquennio per il quale si applica l'agevolazione, ovvero se tale periodo è riferito alla fruizione del regime dei minimi, ovvero se debba riguardare cinque anni di attività. Ad esempio, un contribuente che ha iniziato nel 2009, potrebbe aver fruito del regime dei minimi solamente per l'anno 2011, nel qual caso è necessario chiarire se tale soggetto possa fruire di altri quattro anni di regime dei minimi, ovvero se solamente per altri due, in quanto deve aversi riguardo a cinque anni di attività. A parere di chi scrive, la soluzione più corretta dovrebbe essere quella secondo cui il quinquennio è riferito allo svolgimento dell'attività, e non

all'effettiva fruizione dell'agevolazione, ragion per cui nell'esempio proposto, la posizione più corretta dovrebbe essere quella di consentire l'applicazione del regime di cui all'art. 27 del D.L. 98/2011 solamente negli anni 2012 e 2013.

Per quanto riguarda, invece, la possibilità di prolungamento dell'applicazione del regime dei minimi per i contribuenti "under 35", anche oltre i cinque anni, pur essendo tale previsione inserita nella lett. b) del co. 1 dell'art. 27, che letteralmente si riferisce ai soli contribuenti che iniziano l'attività dal 1° gennaio 2012, si ritiene che debba trattarsi di una previsione "generale", e come tale applicabile anche a coloro che sono già in attività alla data di entrata in vigore della norma, ossia al 1° gennaio 2012. Pertanto, prendendo ad esempio una persona fisica che ha iniziato l'attività nel 2010 all'età di 25 anni, in presenza dei requisiti previsti, potrà fruire del regime dei minimi fino all'anno 2020 compreso, in quanto in tale anno compirà il trentacinquesimo anno di età.

REQUISITI “NUOVI” MINIMI

Condizioni del “vecchio” regime dei minimi per intero (commi 96 e 99 dell’art. 1 della L. 244/2007).

Soggetti: persone fisiche residenti nel territorio dello Stato esercenti attività d’impresa o arti o professioni che, al contempo, ai sensi dell’art. 1, co. 96, L. 244/2007:

a) nell’anno solare precedente a quello di entrata in vigore nel regime:

1. abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, inferiori ad Euro 30.000;
2. non abbiano effettuato cessioni all’esportazioni, ovvero operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni, servizi internazionali o afferenti agli scambi internazionali,

Requisiti “aggiunti”, di cui al comma 2 dell’articolo 27:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l’inizio dell’attività, nessuna attività artistica, professionale o d’impresa, neppure in forma associata o familiare;
- l’attività esercitata non costituisca mera prosecuzione di altra attività svolta in precedenza sia sotto forma di lavoro dipendente che autonomo, eccettuata l’ipotesi in cui l’attività in precedenza svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell’esercizio di arti o professioni;
- nell’ipotesi in cui venga proseguita l’attività svolta in precedenza da altro soggetto a seguito ad esempio di cessione, conferimento ed affitto d’azienda, l’ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel

<p>operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali;</p> <p>3. non abbiano sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori, fatte salve quelle per prestazioni di natura occasionale, anche se "assunti" con le modalità a progetto o riconducibili ad un programma di lavoro;</p> <p>4. non abbiano erogato somme, sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro;</p> <p>b) nel triennio solare precedente non abbiano effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, anche finanziaria, per un ammontare complessivo superiore ad Euro 15.000.</p>	<p>periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio sia inferiore ad Euro 30.000.</p>
--	---

Ulteriori condizioni

Oltre ai requisiti di qui sopra, per accedere ai "nuovi minimi", dal 01.01.2012, occorre, alternativamente, che le persone fisiche:

- a) intraprendano un'attività d'impresa, arte o professione;
- b) abbiano intrapreso un'attività d'impresa o di arte e professione successivamente al 31 dicembre 2007, ossia dal 1° gennaio 2008 data di entrata in vigore del regime dei minimi attualmente vigente; ciò al fine di agevolare il "trasferimento" al nuovo regime.

Regime degli "ex minimi" (o supersemplificato)

Come si desume dalla lettura del quadro normativo previsto dall'art. 27 del D.L. 98/2011, il co. 3 prevede un regime semplificato per coloro che, pur avendo i requisiti dei contribuenti minimi (sono infatti richiamati i co. da 96 a 99 dell'art. 1 della Legge n. 244/2007) non riescono a "transitare" nel nuovo regime super semplificato. In tal caso, è previsto comunque un regime agevolato, sia pure di portata limitata, come si vedrà meglio in seguito, adottabile tuttavia anche da coloro che intraprendono una nuova attività d'impresa o di lavoro autonomo, a partire dal 2012, ma senza il possesso dei requisiti previsti dall'art. 27 del D.L. 98/2011.

In presenza dei requisiti dei "vecchi" minimi, il regime super semplificato in questione prevede le seguenti caratteristiche:

- esonero dall'obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili, sia ai fini delle imposte dirette, sia ai fini Iva;
- esonero dall'obbligo di effettuazione delle liquidazioni periodiche Iva, e dei relativi versamenti periodici;
- esclusione da Irap.
- obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti;
- obbligo di emissione fatture e certificazione dei corrispettivi;

- liquidazione e versamento dell'Iva in base alla dichiarazione annuale;
- applicazione degli studi di settore o dei parametri.

Ai fini reddituali, è prevista l'applicazione dell'Irpef, e delle relative addizionali, in misura ordinaria, ed il reddito, pur in mancanza di esplicita previsione, dovrebbe essere determinato in base al principio di competenza per le imprese, ed a quello di cassa per i lavoratori autonomi.

Esempi

Si riportano di seguito alcuni esempi, alla luce di quanto argomentato che evidenziano differenti combinazioni di regimi per diverse annualità. Si parte dal presupposto che siano presenti i requisiti per l'accesso al nuovo regime dei minimi.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Contribuente con 28 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008	2008/2011				2012/2015			
	Regime dei minimi con imposta al 20%				Regime dei minimi con imposta al 5% (prosegue fino al 2018)			
Contribuente con 60 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008	2008/2011				2012	2013/2015		
	Regime dei minimi con imposta al 20%				Regime dei minimi con imposta al 5%	Regime "ibrido o residuale" ↘ Irpef secondo aliquota progressiva ↘ Esclusione dall'Irap ↘ Versamento annuale Iva ↘ Semplificazioni contabili		

Persona fisica con 32 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008	2008/2011 Regime dei minimi con imposta al 20%		2012/2014 Regime dei minimi con imposta al 5%	2015 Regime "ibrido o residuale" ➤ Irpef secondo aliquota progressiva ➤ Esclusione dall'Irap ➤ Versament o annuale Iva Semplificazion i contabili
Persona fisica con 32 anni di età che ha iniziato l'attività nel 2008 ed è transitato dal regime delle nuove iniziative ai minimi	2008/2010 Regime delle nuove iniziative produttive con imposta al 10%	2011 Regime dei minimi con imposta al 20%	2012/2014 Regime dei minimi con imposta al 5%	2015 Regime "ibrido o residuale" ➤ Irpef secondo aliquota progressiva ➤ Esclusione dall'Irap ➤ Versament o annuale Iva Semplificazion i contabili

Per effetto di quanto previsto nell'art. 27, co. 4, del D.L. 98/2011, il regime "semplificato ibrido o residuale" cessa di avere applicazione a decorrere dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al co. 96 dell'art. 1 della Legge n. 244/2007, ovvero di verifica una delle fattispecie indicate nel successivo co. 99 del predetto art. 1.

Opzione per il regime ordinario

L'art. 27, co. 5, del D.L. 98/2011, prevede che, in alternativa al regime "ibrido o residuale", è possibile optare per il regime contabile ordinario. L'esercizio dell'opzione presenta le seguenti caratteristiche:

- è valida per almeno un triennio;
- è comunicata con la prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata;
- decorso il triennio minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida, sin quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Come anticipato, per i soggetti che "migreranno" dal vecchio regime dei minimi a quello semplificato di cui al co. 3 dell'art. 27 (o a quello ordinario), il reddito d'impresa, o di lavoro autonomo, si dovrà determinare secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR, e la tassazione sarà quella ordinaria Irpef. Mentre per i lavoratori autonomi non si pongono particolari problemi nel "passaggio" dal regime dei minimi a quello semplificato di cui al citato co. 3, in quanto la determinazione del reddito avviene comunque in base al principio di cassa, per coloro che svolgono un'attività d'impresa, è doveroso spendere alcune considerazioni in merito al "passaggio", a decorrere dal 2012, dal principio di cassa a quello di competenza.

Regole applicabili nel passaggio dal regime dei minimi a quello supersemplificato

In tal caso dovrebbero applicarsi le seguenti regole:

- i ricavi di competenza del 2012, ma già incassati nel 2011, sono rilevanti in tale ultimo anno, in quanto rientranti nella disciplina del regime dei minimi; allo stesso modo, eventuali costi di competenza del 2012, ma già pagati nel 2011, sono già "assorbiti" nell'ambito della posizione di contribuente minimo in tale ultimo anno. Viceversa, le componenti di reddito che, pur di competenza del 2011, non sono tassabili o deducibili in tale anno perché non si è manifestato il presupposto

del principio di cassa, diventano tassabili o deducibili nel periodo il cui si manifesta il principio di cassa (ad es., nel 2012) nonostante detti ricavi o acquisti non rispettino il principio di competenza nell'anno in cui si passa al regime ordinario (art. 1, co. 112, L. 244/2007). La C.M. 73/E/2007, par. 4.4, afferma: "I ricavi, i compensi e le spese sostenute, che hanno già concorso alla formazione del reddito nei periodi soggetti al regime dei minimi, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi. Allo stesso modo, i componenti di reddito che, ancorché di competenza dei periodi di vigenza del regime, non hanno concorso alla formazione del reddito di tali periodi d'imposta (perché non hanno avuto, ad esempio, manifestazione finanziaria) dovranno assumere rilevanza nei periodi d'imposta successivi". Così, un acquisto di merci, consegnato e pagato nel periodo di vigenza del regime "speciale", avendo già concorso alla formazione del reddito secondo le regole dei "minimi" (principio di cassa), non assumerà alcuna rilevanza nel periodo d'imposta successivo alla fuoriuscita dal regime, neanche sotto forma di rimanenze;

- le rimanenze finali di merci del 2011 (costi di competenza del 2011 ma non dedotti in quanto non pagati), diventano rilevanti nel 2012 quali rimanenze iniziali nel regime semplificato (tale passaggio, tuttavia, presenta difficoltà contabili di gestione);

- i cespiti acquisiti, e pagati, nei periodi d'imposta in cui si è fruito del regime dei minimi, sono già stati dedotti nell'anno in cui è avvenuto il pagamento. Conseguentemente, la vendita degli stessi a decorrere dal 2012, genera plusvalenza imponibile per l'intero corrispettivo di vendita. Viceversa, per i cespiti posseduti dal contribuente prima dell'entrata nel regime dei minimi, per i quali è stata sospesa la deduzione delle quote di ammortamento, dal 2012 può essere ripresa la deduzione delle relative quote di ammortamento;

- con l'uscita dal regime dei minimi, non è più possibile continuare a pagare in maniera rateizzata (in 5 rate annuali di pari importo e senza interessi) l'Iva rettificata in sede di entrata nel regime dei minimi (codice tributo 6497) e le rate residue devono essere pagate immediatamente, «al netto della rettifica» dell'Iva in uscita dal regime dei minimi, relativa ai beni per i quali è stata effettuata la rettifica in entrata nel regime speciale. Il versamento di questo importo va effettuato entro la scadenza del primo versamento periodico successivo alla cessazione del regime dei minimi (16 maggio 2012, per i trimestrale e 16 febbraio 2012 per i mensili), se si passa al regime semplificato od ordinario (articolo 7, comma 1, lettera f, Dm 2

gennaio 2008). Per chi adotterà, per legge, il regime residuale (che non prevede liquidazioni periodiche Iva, ma solo il pagamento dell'eventuale saldo Iva al 16 marzo dell'anno successivo), si ritiene che il pagamento delle rate residue, al netto delle relative rettifiche in aumento, debba essere effettuato entro il 16 marzo 2013;

- per i beni “promiscui” (si pensi, ad esempio, alle autovetture), la disciplina del regime dei minimi prevede la deduzione del 50% del costo sostenuto, mentre nell’ambito della disciplina ordinaria il costo deve essere dedotto secondo le regole ordinarie previste dal TUIR (40% per le autovetture)

Esenzione Irap

Come anticipato, il regime semplificato di cui al co. 3 dell’art. 27 prevede, al pari di quanto previsto per il regime dei minimi, l’esonero da Irap. Tale “agevolazione” deve essere valutata attentamente, poiché si tratta di soggetti che, per le loro piccole dimensioni, possono comunque fruire della non soggezione ad Irap (mancanza di collaboratori e/o dipendenti, dotazione di beni strumentali minima, ecc.), anche nell’ambito del regime contabile ordinario, essendo sprovvisto di fatto del requisito dell’autonoma organizzazione.

Studi di settore

I contribuenti “ex minimi” che affluiranno dal 2012 nel nuovo regime semplificato così detto “ibrido o residuale” saranno soggetti agli studi di settore, con conseguente obbligo di compilazione ed allegazione alla dichiarazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione di detti studi. Sul punto, oltre a ricordare il recente inasprimento delle sanzioni, ad opera dello stesso D.L. 98/2011, per l’omessa o infedele comunicazione dei dati in questione, è bene evidenziare che l’assoggettamento a studi di settore di contribuenti comunque “minimi” per le loro dimensioni lascia perplessi, in quanto sembra difficile poter sostenere l’affidabilità di Gerico nello stimare la reale attività dei soggetti in argomento. Ad ogni modo va tenuto presente che la circolare 38/E del 2010 (punto 6.1) aveva precisato che, in presenza dei requisiti per l’applicazione del regime dei minimi, potevano configurarsi situazioni di marginalità economica («scarsi beni strumentali, volumi d'affari ridotti») idonee a rendere giustificabile lo scostamento dei ricavi e compensi dichiarati rispetto a quelli presunti.

Rettifica della detrazione

I soggetti descritti nei paragrafi precedenti, e quindi tutti coloro che non potranno fruire del nuovo regime dei minimi (sia coloro che fruiranno del regime degli “ex minimi” di cui al co. 3 dell’art. 27 del D.L. 98/2011, sia coloro che saranno soggetti al regime ordinario), si troveranno dal 2012 a fruire di un regime che, ai fini Iva, è di carattere ordinario, con conseguente esercizio della rivalsa per le operazioni attive, e del diritto alla detrazione per le operazioni passive. Pertanto, oltre ad applicare l’Iva per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2012, tali soggetti dovranno altresì eseguire la rettifica della detrazione a seguito del mutamento di regime per effetto dell’abbandono del regime dei minimi e fruizione di un regime (ai fini Iva) ordinario.

Il presupposto normativo è disciplinato dall’art. 19-bis2, co. 3, del DPR 633/72, secondo cui “se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell’imposta sugli acquisti o nell’attività che comportano la detrazione dell’imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione”.

I precedenti chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

Relativamente ai beni ammortizzabili, è bene ricordare che, quale regola generale, che il co. 5 dell’art. 19-bis2, del DPR 633/72 dispone che la rettifica della detrazione non deve essere eseguita per i beni di costo unitario non superiore a euro 516,46, nonché per quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sui redditi sia superiore al 25% (si veda anche la C.M. n. 73/E/2007). In passato, l’Agenzia delle Entrate (C.M. n. 7/E/2008), tuttavia, a commento delle nuove disposizioni in materia di regime dei minimi di cui all’art. 1, co, da 96 a 117, della Legge n. 244/2007, ebbe modo di precisare, in deroga alla predetta regola generale, che “la rettifica dell’Iva vada eseguita anche con riferimento ai beni strumentali di importo inferiore a euro 516,46 ed ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25% non ancora entrati in funzione al momento del passaggio al regime dei contribuenti minimi, ossia per i quali non sono state ancora eseguite le deduzioni integrali o delle relative quote di ammortamento”. Successivamente, con la C.M. n. 13/E/2008, l’Agenzia è ritornata

sulla posizione iniziale, in quanto afferma che “in relazione a detti beni si applica, quindi, la disposizione del comma 3 del citato art. 19-bis2, secondo cui se mutamenti nel regime fiscale dell’attività comportano la detrazione dell’imposta sugli acquisti in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati. Pertanto, in relazione ai beni in questione, in fase di accesso al regime dei contribuenti minimi, è necessario effettuare la rettifica della detrazione solo se gli stessi non sono stati ancora utilizzati o ceduti, diversamente non occorrerà effettuare detta rettifica”.

Ambito oggettivo della rettifica della detrazione

I chiarimenti descritti sono stati emanati in relazione alla fattispecie di entrata nel regime dei minimi, con conseguente obbligo di rettifica della detrazione a “sfavore” del contribuente. Tuttavia, gli stessi devono ritenersi applicabili, sia pure al “contrario”, e quindi con rettifica a “favore” del contribuente, nell’ipotesi di uscita, o meglio di mancata entrata nel nuovo regime dei minimi. In particolare, l’ambito oggettivo di tale rettifica a favore comprende principalmente quanto segue:

- beni ammortizzabili acquistati in periodi d’imposta in cui il contribuente ha fruito del regime dei minimi, non ancora alienati all’atto della fuoriuscita dal predetto regime (31 dicembre 2011). Per tali beni, la rettifica deve essere eseguita in funzione dei quinti mancanti al compimento del quinquennio (periodo di osservazione della rettifica della detrazione per i beni mobili);
- merci acquistate in periodi d’imposta in cui il contribuente ha fruito del regime dei minimi, non ancora vendute alla data di fuoriuscita dal predetto regime (31 dicembre 2011). Per tali beni, la rettifica della detrazione riguarda l’imposta assolta sui beni non ancora alienati (e quindi in giacenza) alla data del 31 dicembre 2011.

E’ appena il caso di evidenziare che la rettifica della detrazione Iva non è in alcun modo influenzata dalla circostanza che, ai fini delle imposte sui redditi, il contribuente minimo possa aver dedotto integralmente il costo sostenuto per l’acquisto dei beni ammortizzabili, o delle merci, a seguito dell’avvenuto pagamento. Tale aspetto, infatti, riguarda le regole di determinazione del reddito per i contribuenti minimi, fermo restando che l’Iva assolta non è in ogni caso detraibile nei periodi d’imposta di vigenza di tale regime.

Esempio – rettifica della detrazione per beni ammortizzabili

Il sig. Carlo Verdi, nel mese di marzo 2010, in qualità di contribuente minimo in tale anno, ha acquistato un bene ammortizzabile per un importo di euro 6.000 (5.000 più Iva 20%). Tale bene, entrato in funzione nell'anno 2010, risulta ancora utilizzato dal sig. Verdi al 31 dicembre 2011, data di cessazione dal regime dei minimi. Per tale bene, la rettifica della detrazione a favore del contribuente riguarda i 3/5 dell'imposta assolta e non detratta all'atto dell'acquisto, in quanto corrispondente ai "quinti" rimanenti alla data di cessazione del regime (i precedenti 2/5, riferiti agli anni 2009 e 2010 non sono rettificabili e quindi la relativa imposta è definitivamente acquisita).

In buona sostanza, nel 2012 il sig. Verdi può recuperare l'importo di euro 600, corrispondente ai 3/5 dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto ($1.000 \times 3/5 = 600$), mentre il residuo importo di euro 400 non è più recuperabile, in quanto riferito ai due periodi d'imposta in cui il bene è stato utilizzato nell'ambito del regime dei minimi.

Esempio – rettifica della detrazione per beni-merce

Il sig. Carlo Verdi, nel mese di luglio 2011, ha acquistato dei beni da rivendere nell'ambito della propria attività, per un importo di euro 3.000, iva 20% compresa (imponibile euro 2.500, imposta 500). Alla data del 31 dicembre, parte di tali beni risultano in giacenza, in quanto non sono stati alienati dal contribuente. Il costo di acquisto corrispondente a tali beni in giacenza è pari a euro 1.200 (iva compresa). Nel 2012, a seguito dell'uscita dal regime dei minimi, il sig. Verdi può recuperare l'imposta relativa al costo dei beni in giacenza, pari a euro 200.

Credito Iva derivante dalla rettifica della detrazione

Relativamente al credito Iva derivante dalla descritta rettifica della detrazione, si pongono alcuni aspetti critici, soprattutto collegati all'individuazione della dichiarazione annuale Iva in cui allocare tale credito, nonché alla conseguente decorrenza del diritto di utilizzare il credito in compensazione, sia orizzontale che verticale.

Relativamente al primo aspetto, è bene ricordare che l'art. 7, lett. e), del D.M. 21.2.2008 (decreto attuativo delle disposizioni sui "vecchi" minimi) prevede che "la

rettifica della detrazione è effettuata pure in caso di passaggio, anche per opzione, al regime ordinario, nella dichiarazione annuale relativa all'anno dal quale trova applicazione tale regime, tenendone conto nel versamento a saldo dell'imposta relativa a tale anno". Da ciò deriverebbe che il contribuente minimo per l'anno 2011, che passa al regime ordinario nel 2012 (ovvero in quello degli ex minimi, di cui al co. 3 dell'art. 27 del D.L. 98/2011), deve indicare il credito Iva riveniente dalla rettifica della detrazione nella dichiarazione Iva 2013, relativa all'anno 2012 (dichiarazione annuale relativa all'anno dal quale trova applicazione il regime ordinario). Tale conclusione, tra l'altro, è coerente con il fatto che per l'anno 2011 il contribuente non è tenuto a presentare la dichiarazione annuale Iva, in quanto in tale anno ha fruito del regime dei minimi. Lo stesso decreto 21.2.2008 prevede poi che dell'importo del credito il contribuente ne debba tener conto "nel versamento a saldo dell'imposta relativa a tale anno", e quindi in occasione del versamento dovuto al 16 marzo 2013 (termine per il versamento del saldo Iva relativo all'anno 2012).

Dal testo del decreto citato, poiché del credito Iva se ne deve tener conto in sede di versamento del saldo Iva per l'anno 2013, la prima scadenza utile per l'utilizzo di tale credito dovrebbe essere il 16 marzo 2013. Tale conclusione, tuttavia, non appare corretta, in quanto le regole generali di utilizzo in compensazione di un credito annuale (da dichiarazione) prevedono che lo stesso possa essere utilizzato sin dal 1° gennaio dell'anno di nascita del credito. Nel caso di specie, quindi, ferme restando le limitazioni introdotte dal D.L. 78/2009 per l'utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva per importi eccedenti 10.000 euro, il credito Iva riveniente dalla rettifica della detrazione a seguito dell'uscita dal regime dei minimi può essere utilizzato sin dal 1° gennaio 2013.

La rettifica della detrazione secondo le regole dei minimi

L'art. 7, lett. f, del D.M. 21.2.2008, nella parte in cui descrive le regole relative al versamento dell'Iva derivante dalla rettifica della detrazione a seguito dell'ingresso del regime dei (vecchi) minimi, stabilisce altresì il comportamento da tenere in caso di uscita dal regime dei minimi, prevedendo che "in caso di cessazione del regime di franchigia, per legge o per opzione, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo a tale cessazione, al netto della rettifica di cui al secondo periodo della lettera e)". In ossequio a tale disposizione, la C.M. n.

73/E/2007, precisa che “analoga rettifica va effettuata quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell’Iva. In tal caso, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita al netto di tale rettifica”.

Le descritte regole, in buona sostanza, prevedono che il credito derivante dalla rettifica della detrazione “in uscita” dal regime dei minimi possa essere utilizzato a decurtazione delle (eventuali) residue rate ancora dovute per effetto della rettifica della detrazione “in entrata” nel regime dei minimi. E tale utilizzo (a scomputo) può avvenire, secondo quanto stabilito dalle descritte regole, già in occasione del primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita dal regime, il che significa che per coloro che escono dal 1° gennaio 2012, l’utilizzo potrebbe già avvenire dal 16 febbraio 2012 (per i contribuenti mensili), ovvero dal 16 maggio 2012 (per i contribuenti trimestrali).

E’ agevole evidenziare che le stesse disposizioni del D.M. 21.2.2008 prevedono una contraddizione, atteso che da un lato prevedono la collocazione del credito Iva derivante dalla rettifica della detrazione nella dichiarazione Iva relativa all’anno di entrata nel regime ordinario (e quindi da presentarsi nel 2013), dall’altro prevedono uno scomputo sin dalla prima liquidazione periodica dell’anno di uscita dal regime (inizio 2012).

Detto ciò, una possibile chiave di lettura, già sposata da altro Autore¹, sembra poter essere la seguente per un contribuente che fuoriesce dal regime dei minimi dal 2012:

- già dalla prima liquidazione periodica utile a partire dal 1° gennaio 2012, il credito Iva derivante dalla rettifica della detrazione può essere utilizzato in compensazione verticale, in ossequio al contenuto della lett. f) dell’art. 7 del D.M. 21.2.2008, il quale come detto consente l’utilizzo di tale credito a scomputo del debito Iva residuo derivante dalla precedente rettifica della detrazione in entrata nel regime dei minimi;
- a partire dal 1° gennaio 2013, a seguito dell’iscrizione del credito in questione nella dichiarazione annuale Iva relativa all’anno 2012, il contribuente può utilizzare il credito stesso in compensazione orizzontale con altri tributi, in quanto trattasi di un vero e proprio credito da dichiarazione.

Infine, è opportuno ricordare che, come precisato dalla C.M. n. 13/E/2008:

¹ L. Caramaschi, “Regime dei nuovi minimi: casi e criticità da gestire a pochi mesi dal debutto”, Circolare Settimanale n. 41/2011, Euroconference, pag. 13.

- il debito Iva derivante dalla rettifica della detrazione a seguito dell'entrata nel regime dei minimi costituisce un costo deducibile in capo al contribuente minimo;
- il credito Iva relativo alla rettifica della detrazione a seguito dell'uscita dal regime dei minimi costituisce, invece, una sopravvenienza attiva tassabile in capo al contribuente che transita nel regime ordinario.

20 dicembre 2011

Sandro Cerato