

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

## **Dal primo gennaio 2012 "rivoluzione" del regime fiscale dei c.d. contribuenti minimi**

Gentile cliente con la presente intendiamo ricordarLe che l'art. 27 del D.L. 98/2011 ha riformulato in modo radicale il **regime dei contribuenti minimi**, apportando importanti modifiche alla precedente disciplina prevista dall'art. 1 della Legge n. 244/2007. In via generale **le modifiche apportate a questo regime fiscale prevedono un inasprimento dei requisiti previsti per l'accesso e una durata massima di fruizione consistente in 5 anni per i soggetti al di sopra dei trentacinque anni**. Il "restyling" del regime fiscale ha toccato anche la sua convenienza: a fronte della riduzione della platea di soggetti che ne hanno accesso, infatti, il legislatore ha previsto la riduzione dell'imposta sostitutiva dal 20% al 5%. **Per i soggetti che hanno beneficiato del regime dei minimi e che dal primo gennaio 2012 non possiedono i requisiti per beneficiare del nuovo regime è stato previsto un regime ad hoc opzionale** che conserva alcuni benefici caratteristici del regime dei minimi, quale l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive.

### **Premessa**

La **Manovra d'estate 2011**, approvata con D.L. 6.7.2011, n. 98, ha profondamente **modificato**, con **decorrenza 1° gennaio 2012**, il **regime dei contribuenti minimi**, di cui all'art. 1, co. 96-117, della Legge n. 244/2007. Le **modifiche**, in particolare, **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, co. 96 e 99 della Legge n. 244/2007), ma non anche quelli "aggiunti" dal co. 2 dell'art. 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. In data 22 dicembre 2011, sono stati emanati due provvedimenti direttoriali, previsti dall'art. 27 del D.L. 98/2011, che hanno attuato le citate disposizioni, e più precisamente: il provvedimento n. 185820/2011 contiene le modalità di applicazione del regime dei "nuovi" minimi, di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 98/2011; il provvedimento n. 186825/2011 contiene le modalità di applicazione del regime contabile agevolato, di cui all'art. 27, co. 3, del D.L. 98/2011 (regime degli "ex minimi" o regime supersemplificato).

### **Restrizione dell'ambito soggettivo – soggetti rientranti nel regime riformato**

---

La manovra correttiva ha previsto, in un'ottica di accorpamento e concentrazione delle agevolazioni fiscali, la modifica del regime dei minimi il quale ora:

- prevede agevolazioni fiscali ancora più vantaggiose del vecchio regime dei minimi;
- prevede requisiti più restrittivi per l'ingresso (o la permanenza, come cennato sopra) al regime.

#### **OSSERVA**

Secondo la 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

Secondo quanto stabilito dall'articolo 27 del DL n. 98/2011 convertito con modifiche **a partire dal 01.01.2012**, invece, **i contribuenti hanno accesso al regime in parola qualora siano rispettati i requisiti sopra indicati in aggiunta ai seguenti:**

<b>REGIME DEI MINIMI – I NUOVI REQUISITI</b>	
<b>I nuovi requisiti previsti per l'accesso al regime forfettario</b>	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 ai **nuovi requisiti**, un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate (prot. n. 185820/2011) ha fornito le seguenti precisazioni:

- riguardo alla **mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente**, l'Agenzia ha precisato che tale preclusione non opera *"laddove il contribuente dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà"*;
- riguardo al **requisito secondo cui 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'Agenzia conferma che *"si fa riferimento allo svolgimento effettivo e all'inizio effettivo della stessa e non alla sola apertura della partita Iva"*.

### **Principali casistiche di contribuenti minimi e strade percorribili dal 2012**

Di seguito illustriamo le **principali ipotesi e le relative problematiche che si potrebbero verificare a seguito dello "switch" dei due regimi:**

- **EX DIPENDENTE O CO.CO.CO.:** se l'attività intrapresa in regime dei minimi costituisce la prosecuzione di un'attività svolta in precedenza in qualità di dipendente o di collaboratore coordinato e continuativo, si è in presenza di una causa ostativa all'accesso nel nuovo regime agevolato. Evidenziamo a tal proposito che sulla base dei chiarimenti forniti dalle entrate in

occasione del regime delle nuove iniziative produttive si è tuttavia in presenza di una mera prosecuzione quando la nuova attività utilizza, per esempio, gli stessi beni lo stesso luogo di esercizio e gli stessi clienti dell'attività precedente;

- **MINIMO GIÀ IN ATTIVITÀ AL 31/12/2007:** in questa situazione la disposizione contenuta nel primo comma dell'articolo 27 del dl 98/2011 non lascia spazio a dubbi interpretativi. Il fatto di non aver intrapreso l'attività d'impresa o autonoma dopo il 31/12/2007 è causa ostativa all'accesso al regime dei nuovi minimi. Se il contribuente è ancora in possesso dei requisiti previsti dalla legge 244/2007, il regime naturale di destinazione è rappresentato dal nuovo regime degli ex minimi al quale si potrà rinunciare, previa opzione da esercitarsi nella prima dichiarazione utile, per l'applicazione del regime contabile ordinario;
- **PARTITA IVA NEL TRIENNIO PRECEDENTE:** se il contribuente minimo ha iniziato l'attività dopo il 31/12/2007 ma nel triennio precedente l'inizio della stessa aveva esercitato un'attività artistica, professionale o d'impresa, quest'ultima anche in forma associata o familiare, l'accesso al regime dei nuovi minimi sarà precluso;
- **L'ATTIVITÀ RILEVATA DA TERZI:** qualora il contribuente minimo abbia rilevato un'attività d'impresa da terzi, l'accesso al regime agevolato a imposta sostitutiva del 5% sarà condizionato dalla verifica del limite dimensionale dei ricavi realizzati dal cedente nell'esercizio precedente a quello di cessione dell'attività d'impresa stessa ( 30.000 euro);
- **SOCIO NEL TRIENNIO PRECEDENTE:** fra le altre condizioni che inibiscono l'accesso ai benefici del nuovo regime, l'articolo 27 del dl 98/2011 individua anche lo svolgimento nel triennio precedente di attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma associata o familiare;
- **PRATICANTATO OBBLIGATORIO:** l'attività precedentemente svolta dal contribuente sotto forma di praticantato obbligatorio ai fini dell'accesso ad arti o professioni non può mai essere considerata quale mera prosecuzione dell'attività con la conseguente esclusione dal nuovo regime agevolato ad imposta sostitutiva del 5%. Il periodo svolto come praticante avvocato o commercialista, quindi, non costituisce causa di esclusione all'accesso dall'1/1/2012 del regime dei nuovi minimi.

### **Condizioni temporali di accesso al regime**

Come accennato in premessa, il regime dei contribuenti minimi è stato vincolato a precise condizioni temporali. Nel dettaglio, **dal 1° gennaio 2012** 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;
- anche per più di cinque esercizi ma comunque fino al compimento del 35esimo anno di età.

#### **OSSERVA**

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.

In relazione **all'individuazione dell'anno di inizio di attività da cui decorre il quinquennio agevolato**, l'inizio di tale quinquennio decorre 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.

#### **ESEMPIO**

Se ipotizziamo un soggetto che compirà il 19° anno di età nel 2012 e deciderà di intraprendere una nuova attività potrà beneficiare del nuovo regime dei minimi non solo sino al 2016 (ultimazione del quinquennio), bensì sino al 2028 (ossia data di compimento del 35° anno di età).

Evidenziamo, inoltre, che secondo quanto precisato dal provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 185820/2011 *"coloro che, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, cessano di applicare il regime fiscale di vantaggio non possono più avvalersene, anche nell'ipotesi in cui, nel corso del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, tornino in possesso dei requisiti (...)"*.

#### **Il regime ad "hoc" per i soggetti uscenti dal regime dei minimi**

Per effetto dell'inasprimento dei requisiti previsto per l'accesso al nuovo regime può darsi che alcuni soggetti in possesso dei requisiti previsto per il vecchio regime dei minimi non abbiano più accesso al nuovo. Il legislatore, al fine di limitare gli effetti derivanti dall'esclusione dal regime fiscale di tali soggetti, ha istituito un regime ad hoc che conserva alcune delle caratteristiche e dei benefici del regime dei minimi.

Nel dettaglio, le **possibili situazioni che si possono verificare in relazione allo "switch" del nuovo regime fiscale sono le seguenti:**

- il contribuente non presenta uno o alcuni dei nuovi requisiti previsti dal nuovo regime, pur beneficiando del vecchio regime dei minimi al 31.12.2011;
- il contribuente raggiunge il limite temporale previsto dalla nuova normativa e, di conseguenza, viene escluso dall'accesso al regime.

#### **OSSERVA**

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con il provvedimento direttoriale prot. n. 185825/2011, sono altresì ammessi al regime supersemplificato i seguenti soggetti:

- contribuenti con i requisiti dei "vecchi" minimi (co. 96 e 99 della Legge n. 244/2007), ma che

hanno optato per il regime ordinario, ovvero per quello delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della Legge n. 388/2000;

- contribuenti con i requisiti dei "vecchi" minimi, nonché quelli "aggiunti", di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 98/2011, ma che hanno optato per il regime ordinario, ovvero per quello delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della Legge n. 388/2000.

In **presenza dei requisiti dei "vecchi" minimi ma non di quelli nuovi che consentono l'accesso al nuovo regime dei minimi** è previsto un **regime supersemplificato** che prevede le seguenti caratteristiche (art. 27, co. 3, del D.L. 98/2011, e punto 5 del provvedimento direttoriale n. 185825/2011):

- 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;
- esonero dall'obbligo di versamento dell'acconto Iva;
- esclusione da Irap (e dalla relativa dichiarazione);
- esonero dall'obbligo di tenuta del registro dei beni ammortizzabili;
- 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;
- obbligo di presentazione della comunicazione dati Iva (se volume d'affari superiore a euro 25.822,24);
- obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva e di quelle delle imposte sui redditi;
- obbligo di versamento dell'acconto e del saldo Irpef, e delle relative addizionali regionali e comunali;
- rispetto degli adempimenti del sostituto d'imposta, di cui all'art. 25 del DPR n. 600/73 (ritenute suoi redditi di lavoro autonomo e sugli altri redditi ivi indicati), e dall'art. 5 del DPR n. 322/98;
- obbligo di presentazione della comunicazione di cui all'art. 21 del D.L. n. 78/2010 (spesometro);
- obbligo di presentazione della comunicazione delle operazioni effettuate o ricevute con operatori economici stabiliti in Paesi black list.

### **Rettifica della detrazione a seguito dell'esclusione dal nuovo regime**

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, tali soggetti le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2012 dovranno:

- applicare l'Iva;
- 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".

**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.

#### **ESEMPIO**

Un contribuente minimo, nel mese di aprile 2010 ha acquistato un bene ammortizzabile per un importo di euro 9.600 (8.000 più Iva 20%). Tale bene, entrato in funzione nell'anno 2010, risulta ancora utilizzato 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 960, corrispondente ai 3/5 dell'imposta assolta all'atto dell'acquisto ( $1.600 \times 3/5 = 960$ ), mentre il residuo importo 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.

***Alla luce di quanto sopra, lo studio resta a disposizione per ogni qualsivoglia chiarimento in merito alle problematiche connesse a quanto argomentato.***

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO