

CIRCOLARE MONOGRAFICA



CIRCOLARE MONOGRAFICA N. 1697

27 LUGLIO 2011

IL NUOVO REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI

Criteria di accesso e durata del regime

di Mauro Longo

La “manovra correttiva” del 2011 ha profondamente modificato i requisiti di accesso al regime dei minimi introducendo una serie di limitazioni le quali, in base alla relazione tecnica al provvedimento normativo, comporteranno che solo il 4% dei contribuenti, che attualmente applica il regime dei minimi, potrà continuare ad applicarlo.

Riferimenti normativi

- D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella L. 15 luglio 2011, n. 111, art. 27.

PREMESSA

L'art. 27 del D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni nella L. n. 111 del 15 luglio 2011, nel modificare i requisiti di accesso al regime dei contribuenti minimi di cui alla L. n. 244/2007, afferma che per favorire:

- la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro,
- la costituzione di nuove imprese,

gli attuali regimi forfettari sono riformati e concentrati in funzione di questi obiettivi. Conseguentemente, a **partire dal 1° gennaio 2012**, il regime di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche:

- a) che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione;
- b) che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

Il regime è applicabile anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta in cui il contribuente compie i 35 anni.

Nel nuovo regime è prevista l'applicazione di un'**imposta sostitutiva** molto ridotta (pari al **5%**), ma tale facilitazione è ammessa per un periodo di tempo “limitato”.

DECORRENZA DEL NUOVO REGIME

A partire dal 1° gennaio 2012, il nuovo regime dei contribuenti minimi si applica esclusivamente alle **persone fisiche** (e sul punto non si registra alcuna novità):

- che iniziano un'attività d'impresa o professionale (e anche qui nessuna novità),
- che abbiano iniziato l'attività **successivamente** al 31 dicembre 2007 (previsione nuova).

Ne consegue che il nuovo regime non si applicherà solo a coloro che iniziano l'attività a partire dal 2012, ma anche a coloro che l'hanno iniziata a partire dal **1° gennaio 2008**. Non potranno più avvalersi del regime dei minimi coloro che hanno iniziato l'attività prima del 2008, i quali transiteranno, in presenza dei requisiti richiesti, nel regime degli *ex-minimi*.

esempio Un contribuente ha iniziato l'attività nel 2006. Nel 2009 avendone tutti i requisiti decide di accedere al regime dei minimi. Costui a partire dal 2012 dovrà avvalersi del regime degli *ex-minimi* (salvo opzione per il regime ordinario), anche qualora il contribuente abbia tutti i requisiti oggettivi/sogettivi per rimanere nel regime dei minimi.

DURATA DEL REGIME E LIMITE DEI 35 ANNI

Diversamente da quanto previsto nell'originario regime dei minimi, la durata del **nuovo regime è "a termine"**. Infatti, il contribuente può beneficiarne:

- nel periodo d'imposta d'inizio dell'attività;
- e nei successivi, ma non oltre il **quarto**.

attenzione Per i giovani che iniziano un'attività, il regime è applicabile anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello d'inizio, ma **non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età**.

In sostanza, nel caso d'inizio attività nel corso del 2011, il nuovo regime che decorrerà a partire dal 1° gennaio 2012 potrà essere applicato fino al periodo d'imposta 2015 (salvo il fatto che il contribuente non abbia compiuto i 35 anni di età). Qualora l'attività sia iniziata, ad esempio, nel 2008, l'ultimo anno in cui si può applicare il regime dei minimi è il 2012 (sempre fatto salvo il limite dei 35 anni).

attenzione La nuova disciplina determina una **variabilità** del periodo di fruizione del regime dei minimi dipendente dal requisito anagrafico del contribuente.

esempio Per un soggetto che nel gennaio 2012 all'età di **27 anni** decide di iniziare un'**attività d'impresa**, la nuova norma prevede che egli potrà potenzialmente fruire del regime agevolato per 8 anni (i 4 "ordinari", più le annualità fino a quella in cui compirà 35 anni), quindi fino al 2020.

Sulla durata della nuova disciplina è **sostanzialmente diversa** rispetto a quella vigente fino al 31 dicembre 2011, infatti:

- l'attuale regime dei minimi **non** prevede una durata massima;
- l'attuale regime delle nuove iniziative produttive è utilizzabile per il primo periodo **d'imposta e i due successivi** (quindi per un massimo di 3 anni).

MISURA DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Nel nuovo regime dei minimi l'imposta sostitutiva prevista dal comma 105 dell'art. 1 della L. n. 244 del 24 dicembre 2007 è notevolmente ridotta, passando dal 20% al 5%. L'imposta è sostitutiva delle seguenti imposte:

- IRPEF;
- addizionali regionali;
- addizionali comunali;
- IRAP.

NUOVI REQUISITI DI ACCESSO

Per accedere al nuovo regime dei minimi oltre al rispetto dei vecchi requisiti di accesso, di cui ai commi 96 e 99 della L. n. 244/2007, è ora richiesto che:

- 1) il contribuente **non** abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- 2) l'attività da esercitare **non** deve costituire, in nessun modo, **mera prosecuzione** di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

3) qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, **non** deve essere **superiore a 30.000 euro**.

La nuova disciplina è quindi molto simile a quella attualmente vigente per accedere al regime delle nuove iniziative produttive.

Con riferimento al primo requisito, sono da ritenere valide le precisazioni fornite in passato dall'Agenzia delle Entrate per il regime delle nuove iniziative produttive. Più in particolare, con la circolare n. 1/E del 3 gennaio 2001 è stato chiarito che per quanto concerne il concetto di svolgimento dell'attività non rileva tanto l'aspetto formale, bensì l'aspetto sostanziale e quindi: *“la semplice apertura della partita IVA non costituisce automaticamente causa d'esclusione dal regime fiscale agevolato, occorrendo a tal fine l'effettivo esercizio dell'attività”*. Con le circolari n. 8/E del 26 gennaio 2001 e n. 59/E del 18 giugno 2001 è stato chiarito che non configura impedimento all'accesso al regime agevolato il precedente ruolo di socio di società di capitali (anche a ristretta base azionaria o unipersonale) o di socio accomandante di una s.a.s.

Per quanto concerne il requisito della “mera prosecuzione”, in passato l'Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 1/E del 2001, ha formulato il seguente esempio *“si pensi, a titolo esemplificativo, ad un soggetto che abbia lavorato in qualità di dipendente in un'impresa di trasporti ed intraprenda l'attività in proprio utilizzando lo stesso mezzo e servendo la medesima clientela dell'impresa di origine”*. L'Amministrazione con tale chiarimento ha intravisto la presenza di una “mera prosecuzione” nell'utilizzo dello stesso mezzo e nel servire la stessa clientela, ma è indubbio che tali precisazioni abbiano una valenza di carattere generale e che ben possano essere applicate anche ad altre situazioni simili che si presentano nella pratica.

Per quanto concerne, il subentro nell'attività di altro soggetto, rientrano in tale ipotesi, ad esempio, le:

- cessioni d'azienda;
- successioni d'azienda;
- affitti d'azienda.

Si evidenzia che è richiesta la sussistenza di tale requisito, per le **sole** attività svolte nella forma d'impresa e non anche per quelle esercitate nelle forme di lavoro autonomo. Tale differenza è stata motivata dall'Amministrazione finanziaria con il fatto che **non** è ravvisabile una successione dell'attività nel caso del lavoratore autonomo, poiché sia l'avviamento che i compensi riferiti all'attività di lavoro autonomo, sono in connessione economica esclusivamente con le capacità professionali del soggetto che svolge l'attività.

Rispetto al regime delle iniziative le differenze sono costituite da:

- un diverso ammontare di ricavi (30.000 euro), rispetto ai 30.987,41 (nel caso di prestazione di servizi) ovvero 61.974,83 (nel caso di altre attività);
- non è richiesto che siano regolarmente adempiuti gli obblighi previdenziali, assicurativi ed assistenziali.

PRATICANTATO

Per espressa previsione normativa il praticantato non è di ostacolo all'accesso nel nuovo regime dei minimi. Ne consegue che vi possono accedere al nuovo regime le persone fisiche che in precedenza hanno esercitato il periodo di praticantato obbligatorio per l'esercizio della professione (es. pratica forense).

SOGGETTI CHE NON POSSONO PIÙ ADERIRE AL REGIME DEI MINIMI

A mente del comma 3, dell'art. 27, del D.L. n. 98/2011, per i soggetti che, per effetto dei nuovi requisiti di accesso, **non** possono più beneficiare del regime dei minimi, ovvero ne fuoriescono, pur avendo tutte le altre caratteristiche previste dai commi 96 e 99 della norma istitutiva (L. n. 244/2007), sono previste alcune agevolazioni. È, infatti, disposto che costoro, a partire dal 2012:

- devono conservare i documenti ricevuti ed emessi;
- sono tenuti alla fatturazione e alla certificazione dei corrispettivi;
- sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA;
- sono esonerati dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini IVA;
- sono esenti dall'IRAP.

Non è più prevista l'**esclusione** dall'applicazione degli studi di settore e dai parametri, i quali diventano di conseguenza a costoro applicabili, anche se, a parere di chi scrive, viste le ridotte dimensioni di tali contribuenti, le stime di GE.RI.CO. appaiono poco attendibili.

In sostanza, trattasi di una sorta di regime “semplificato”, del quale se ne possono avvalere solo i contribuenti che, in base alla precedente disciplina, si avvalevano del regime dei minimi e che ora, in base alla nuova disciplina, sono

estromessi dal regime.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 27 del D.L. n. 98/2011, le sopracitate agevolazioni decadono, a partire dall'anno successivo a quello in cui **viene meno** una delle condizioni di cui al comma 96 (es: limite di 15.000 del valore dei beni strumentali, limite di ricavi/compensi pari a 30.000 euro, ecc.) ovvero si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99 dell'art. 1 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (es.: adozione di un regime speciale IVA, cessioni di fabbricati, aree edificabili e mezzi di trasporto, partecipazioni in società/associazioni).

Preme evidenziare che in base al dettato normativo:

- vige l'obbligo di versamento annuale dell'IVA. La norma prevede, infatti, solo l'esonero dalle liquidazioni periodiche, come attualmente previsto per il regime delle nuove iniziative produttive;
- deve essere presentata la dichiarazione annuale IVA;
- l'IRPEF è dovuta con i criteri ordinari, posto che la norma non prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva;
- non è previsto che il reddito venga determinato applicando il criterio di cassa, ne consegue che lo stesso dovrà essere determinato secondo i criteri ordinari (competenza per le imprese, cassa per i professionisti);
- devono essere determinate le quote di ammortamento e valutate le rimanenze finali;
- il cambio di regime IVA dovrebbe comportare una rettifica IVA a favore del contribuente per le rimanenze di merci presenti al 31 dicembre 2011.

attenzione Per il regime degli *ex-minimi*, non sono previsti limiti temporali.

OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO

Per i contribuenti che non intendono avvalersi del nuovo regime, è ammessa l'**opzione** per il regime contabile **ordinario**, la quale presenta le seguenti caratteristiche:

- è valida per almeno un triennio;
- viene comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata;
- trascorso tale periodo minimo, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

L'art. 27 prevede che con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno dettate le disposizioni necessarie per l'attuazione delle novità introdotte nel regime dei minimi dal D.L. n. 98/2011. I decreti attuativi dovranno dare concreta attuazione anche al regime degli *ex-minimi*, risolvendo i numerosi problemi "operativi" che si pongono per i contribuenti che si avvarranno di tale regime "semplificato".

REGIME DELLE NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE

Il primo periodo del comma 1 dell'art. 27, D.L. n. 98/2011 prevede che: "... *gli attuali regimi forfettari sono **riformati e concentrati** ...*". Non è quindi chiaro se, a partire dal 2012, il regime delle nuove iniziative produttive sia ancora applicabile. Posto che non esiste un'abrogazione esplicita, dovrà essere chiarito se, la norma istitutiva del regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 della L. n. 388/2000), possa considerarsi implicitamente abrogata per effetto della concentrazione dei regimi.

attenzione Qualora il regime delle nuove iniziative fosse abolito, è da chiarire quale sia, a partire dal 2012, il regime contabile applicabile ai contribuenti che si avvalevano di tale regime.