

## II NUOVO REGIME DEI MINIMI IN VIGORE DAL 2012

*A cura di Raffaella Pompei, dottore commercialista, funzionario dell'Ufficio fiscale di Confartigianato Udine*

Con l'art.27<sup>1</sup> del DL 98 del 6/7/2011 sono state introdotte importanti modifiche al regime dei minimi previsto dai commi da 96 a 117 della L. 244/2007, modifiche cui è stata data attuazione

---

<sup>1</sup> Art. 27 del DL 98 del 6/7/2011:

“ 1. Per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro e, inoltre, per favorire 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'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 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. L'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali prevista dal comma 105 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 è ridotta al 5 per cento. Il regime di cui ai periodi precedenti è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

2. Il beneficio di cui al comma 1 è riconosciuto a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, 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;
- c) 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 sia superiore a 30.000 euro.

3. Coloro che, per effetto delle disposizioni di cui al comma 1, pur avendo le caratteristiche di cui ai commi 96 e 99 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, non possono beneficiare del regime semplificato per i contribuenti minimi ovvero ne fuoriescono, fermi restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, i documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'IVA previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100. I soggetti di cui al periodo precedente sono altresì esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

4. Il regime di cui al comma 3 cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al comma 96 ovvero si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

5. I soggetti di cui al comma 3 possono optare per l'applicazione del regime contabile ordinario. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

6. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono dettate le disposizioni necessarie per l'attuazione dei commi precedenti.

7. Il primo e il secondo periodo del comma 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, sono soppressi. Al terzo periodo le parole: "Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del periodo precedente," sono soppresse”.

attraverso due appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (provvedimenti numero 185820 e 185825 del 22 dicembre 2011).

In seguito a tali modifiche dal 2012 il regime dei minimi sarà applicabile per il primo anno di attività e per i 4 successivi, oppure anche oltre il quinto anno di attività fino al periodo d'imposta in cui il contribuente compie 35 anni, esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione, o l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007, purché, in aggiunta ai requisiti già previsti in passato per l'accesso al regime dei minimi, siano presenti anche i seguenti ulteriori requisiti, già previsti dall'art.13 della L.388/2000 per l'accesso al regime delle nuove iniziative.

## CHI PUO' ANCORA APPLICARE IL REGIME DEI MINIMI

- il contribuente che non abbia esercitato<sup>2</sup>, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare (non può accedere al nuovo regime dei minimi chi, indipendentemente dal tipo di attività svolta, nei tre anni precedenti abbia già aperto una partita iva esercitando un'impresa o una professione, o sia stato collaboratore di impresa familiare, associato di associazione professionale o familiare coadiutore preso una società, mentre non è di ostacolo all'accesso al regime la qualità di socio accomandante o di socio non amministratore di società di capitali ossia la qualifica di socio di capitale non accompagnata dall'esercizio dell'attività o dalla qualifica di amministratore<sup>3</sup>);
- il contribuente che intraprenda, o abbia intrapreso dopo il 2007, un'attività che non sia il proseguimento di un'attività già svolta come lavoratore dipendente o autonomo, tranne in caso di perdita del lavoro o mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà<sup>4</sup> e il caso di praticantato obbligatorio per l'esercizio di un'arte o professione<sup>5</sup>;
- oltre ai suddetti requisiti, in caso di continuazione di un'attività d'impresa precedentemente svolta da un altro soggetto (per esempio in caso di cessione o successione d'azienda), i ricavi da quest'ultimo realizzati nel periodo precedente non superino 30.000 euro.

<sup>2</sup> In base al provvedimento 185820 del 22/12/2011 dell'Agenzia delle Entrate la condizione per l'accesso al regime dei minimi relativa al mancato esercizio nel triennio precedente di un'attività professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare è da ritenersi presente anche quando l'attività non è stata concretamente avviata ed esercitata (come può risultare ad esempio alla CCIAA) pur in presenza di una formale apertura di una partita iva.

<sup>3</sup> Con riferimento al regime delle nuove iniziative la circolare del 18/06/2001 n. 59, al par.2.5 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che : *"la qualità di socio in società personali o di capitale non è di per se' causa ostativa per l'adozione del regime agevolato. Occorre far riferimento all'effettivo esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo svolta in concreto dal socio. Pertanto, se il soggetto è stato socio accomandante di S.a.s. o socio in S.r.l., egli può ugualmente fruire del regime agevolato purché non abbia svolto, nei tre anni precedenti, attività di gestione all'interno della società, dopo il conferimento di solo capitale"*.

<sup>4</sup> Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nel provvedimento 185820 del 22/12/2011 con riferimento agli ex dipendenti.

<sup>5</sup> La stessa circolare del 18/06/2001 n. 59 al par.2.6 ha precisato, con riferimento a chi prima dell'inizio dell'attività ha già effettuato prestazioni occasionali, che tale disposizione *"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 in impresa o lavoro autonomo. Più che avere riguardo, quindi, al tipo di attività esercitata in precedenza occorre porre l'accento sul concetto di mera prosecuzione della stessa attività. E' da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. L'indagine diretta ad accertare la novità dell'attività intrapresa, infine, va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata"*.

Tali requisiti **si aggiungono** a quelli già previsti per l'accesso al regime dei minimi dalla L.244/2007. In base a tali requisiti possono accedere al regime dei minimi gli imprenditori individuali, le imprese familiari e professionisti che:

**1) nell'anno solare precedente:**

- hanno conseguito ricavi (criterio di competenza per le imprese che già non si trovino in tale anno nel regime dei minimi), compresi quelli per autoconsumo, o percepito ricavi/compensi (criterio di cassa per i professionisti e per le imprese che già in tale anno si trovino nel regime dei minimi) non superiori a 30.000 euro, senza tener conto dell'eventuale adeguamento a studi o parametri (art.2, comma 1, lett.a del DM 2/1/2008);
- non hanno effettuato cessioni all'esportazione (ai sensi degli art.8, 8-bis, 9, 71 e 72 del DPR 633/1972, secondo quanto stabilito dall'art.2, comma 2 del DM 2/1/2008) comprese operazioni non imponibili in base a lettere di intento (secondo la circolare 13/2008 la lettera ricevuta in vigenza del regime dei minimi va restituita al fornitore e la fattura va emessa comunque senza iva ai sensi del comma 100 della L.244/2007);
- non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o assimilati (secondo l'art.2 comma 3 del DM 2/1/2008 comprese anche le spese indeducibili per familiari) o erogato somme ad associati in partecipazione di solo lavoro (non è invece di ostacolo al regime l'erogazione di compensi per prestazioni occasionali (Circ.7 del 28/1/2008).;

**2) nel triennio precedente** non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche per appalto, affitto, noleggio e leasing, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro (al netto d'iva), calcolando al 50% il costo dei beni ad uso promiscuo (ai sensi del comma 97, il momento dell'acquisto va considerato ai sensi dell'art.6 del DPR 633/1972). Non vanno considerati nel conteggio i beni in comodato (Circ.7 del 28/1/2008). In caso di operazione straordinaria, chi continua l'attività deve tener conto degli acquisti effettuati dal dante causa nel triennio precedente (circ.7 /2008 con riferimento a una donazione d'azienda e circ. 13/2008 con riferimento a un caso di trasformazione da società a ditta individuale).

**Soggetti comunque esclusi**

Sono esclusi, pur in presenza di tutti i sopraindicati requisiti,:

- coloro che si avvalgono di regimi IVA speciali (ad esempio, agricoltura, editoria, beni usati);
- i soggetti non residenti;
- i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati, terreni edificabili di cui all'articolo 10, n. 8, DPR 633/72 e di mezzi di trasporto nuovi;
- i soggetti che partecipano a società di persone o associazioni professionali o a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza (tale requisito va verificato con riferimento alla data del 1° gennaio dell'anno considerato e va conservato per tutto l'anno stesso dato che secondo la risoluzione 146/2009 non possono coesistere nello stesso periodo d'imposta attività soggette al regime dei minimi e partecipazioni in associazioni o società trasparenti). Non sono invece esclusi i collaboratori familiari che contemporaneamente prestino un'altra attività d'impresa o professionale, non prevalente, al di fuori dell'impresa familiare (cir.7 del 28/1/2008).

Chi possiede sia i vecchi che i nuovi requisiti e non rientra tra i soggetti esclusi può rimanere nel regime dei minimi anche nel 2012.

Tale regime dal 2012 prevede l'imposta sostitutiva nella **misura del 5%** al posto di quella del 20%, ma il contribuente potrà restare in tale regime **solo per cinque periodi d'imposta da quello d'inizio dell'attività (avviata dopo il 2007) o comunque anche oltre i cinque periodi d'imposta purché non oltre il periodo d'imposta di compimento di 35 anni di età.**

## ADEMPIMENTI E CARATTERISTICHE DEL REGIME DEI MINIMI

- non addebito dell'iva a titolo di rivalsa;
- indetraibilità dell'iva sugli acquisti effettuati (l'iva non detratta è un costo deducibile);
- obbligo di certificazione dei corrispettivi ossia di emissione della fattura o rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino (sulle fatture emesse deve essere riportata l'annotazione **“operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge 244/2007”** e ciò anche nelle ipotesi in cui l'iva non sarebbe comunque stata applicata per la regola del reverse-charge, ipotesi dove quindi l'annotazione sopra evidenziata sostituisce l'annotazione **“emessa ai ai sensi dell'art.17 sesto comma DPR 633/1972”**; sulle fatture di importo superiore a €77,47 va applicata la marca da bollo di €1,81 in base al criterio di alternatività tra iva e imposta di bollo (per le ricevute vale l'esonero dall'imposta di bollo disposto dall'art.13 della legge 31/1980); restano comunque escluse dall'obbligo di rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino le attività previste dall'art.2 del DPR 696/1996;
- le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti UE non sono considerate cessioni intracomunitarie e non comportano quindi la compilazione dell'intrastat (Agenzia Entrate circ.36/2010). Sono infatti cessioni interne senza il diritto alla rivalsa (la fattura emessa nei confronti dell'operatore comunitario deve riportare anche l'annotazione **“non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis del d.l. 30 agosto 1993, n. 331”**);
- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti UE non sono prestazioni di servizi intracomunitarie e non comportano quindi la compilazione dell'intrastat (Agenzia Entrate circ.36/2010);
- obbligo di numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;
- obbligo di **iscrizione al VIES** prima di effettuare **acquisti intracomunitari** di beni o servizi<sup>6</sup>;
- obbligo di presentare gli elenchi intrastat relativamente agli acquisti di beni e servizi (non anche quelli relativi alle vendite di beni e servizi - Agenzia Entrate circ.36/2010);
- in caso di acquisti con iva a proprio carico (acquisti intracomunitari, acquisti per i quali è previsto il reverse charge ecc...) integrazione della fattura con aliquota ed imposta e versamento dell'iva entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stato effettuato l'acquisto;
- con l'eccezione di quanto previsto nel punto precedente esonero dal versamento dell'IVA;
- esonero dalle registrazioni contabili, dalla presentazione della comunicazione e della dichiarazione IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR 633/72 (decreto IVA);
- esonero dalla trasmissione della comunicazione delle operazioni a partire da 3.000 euro (Agenzia delle Entrate circolare n.24 del 30/5/2011 e provvedimento n.185820 del 22/12/2011);
- esonero dalla trasmissione della comunicazione delle operazioni con operatori economici *black list* (Agenzia delle Entrate n 53 del 21 ottobre 2010 e provvedimento n.185820 del 22/12/2011);
- ai fini delle imposte dirette obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi ed esonero dalla tenuta delle scritture contabili;
- obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, nei termini e modalità ordinari;
- esenzione dall'IRAP ed esonero dalla presentazione della relativa dichiarazione;
- esclusione dagli studi di settore e dai parametri ed esonero dalla compilazione dei relativi modelli;

<sup>6</sup> Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nel provvedimento 185820 del 22/12/2011

- obbligo di effettuare i versamenti d'imposte e contributi mediante F24 telematico;
- permangono in capo ai soggetti minimi gli obblighi tipici dei sostituti d'imposta (effettuazione delle ritenute d'acconto, versamento della stesse e presentazione del modello 770) in caso di erogazione di somme soggette a ritenuta (compensi a professionisti, ad agenti ecc...);
- le somme corrisposte contribuenti minimi normalmente soggette a ritenuta (compensi professionali, provvigioni, ricavi per prestazioni di appalto fatturate ai condomini) **dal 1/1/2012 non dovranno subire la ritenuta d'acconto** (restano soggetti a ritenuta solo i pagamenti avvenuti fino al 31/12/2011); a tal fine sulla fatture dei contribuenti minimi che ricevono compensi normalmente soggetti a ritenuta dovrà essere riportata un'annotazione del tipo *“prestazione soggetta ad imposta sostitutiva e non soggetta a ritenuta d'acconto ai sensi del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n.185820 del 22/12/2011”*).

## CALCOLO DEL REDDITO E IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il reddito imponibile, sia per gli imprenditori che per i professionisti è determinato secondo **il principio di cassa** (differenza tra ricavi o compensi percepiti e le spese sostenute nell'anno, comprese quelle relative all'acquisto dei beni strumentali che perciò non vanno ammortizzate ma vanno dedotte interamente nell'anno d'acquisto).

Concorrono alla formazione del reddito anche le **sopravvenienze, attive e passive, le plusvalenze e le minusvalenze** dei beni relativi all'impresa o all'esercizio di arti o professioni. In caso di vendita di beni acquistati durante l'applicazione del regime dei minimi l'intero corrispettivo di vendita costituisce plusvalenza, mentre in caso di vendita di altri beni, plusvalenze e minusvalenze sono determinate secondo criteri ordinari ossia come differenza tra corrispettivo e ultimo costo fiscalmente riconosciuto del bene prima dell'ingresso nel regime dei minimi.

Le spese relative all'acquisto o all'utilizzo dei **beni ad uso promiscuo** (e tali si considerano le auto di cui all'art.164 del TUIR e i telefoni secondo la circ.7 del 28/1/2011), sempre comprensive dell'iva, sono deducibili al 50%. Non trovano applicazione le limitazioni di deducibilità previste dal DPR 917/1986 (ad esempio le spese di manutenzione e quelle di vitto e alloggio, sono per i contribuenti minimi interamente deducibili nell'anno di pagamento), ma le spese devono comunque essere strettamente inerenti l'attività svolta in base a criteri oggettivi dimostrabili in sede di eventuali controlli.

**Le rimanenze** dei beni acquisiti durante il regime dei minimi sono irrilevanti in quanto il costo sostenuto per l'acquisto delle merci deve essere comunque dedotto dal reddito dell'anno in cui avviene il relativo pagamento. Invece, le rimanenze finali dell'anno che precede quello d'ingresso nel regime dei minimi vanno dedotte dal reddito prodotto nel primo anno di applicazione del regime fino a concorrenza dei componenti positivi incassati mentre l'eventuale eccedenza va dedotta nei periodi di imposta successivi.

**Gli omaggi e le spese per vitto e alloggio** sono deducibili per l'intero importo, sempre che siano spese inerenti (circ.min.34/2009 e circ.7 del 28/1/2011).

**Le spese di rappresentanza** sono invece deducibili nei limiti del plafond di congruità previsto dal DM del 19/11/2008 (circ.34/2009) e sono quindi deducibili nei limiti dell'1,3% dei ricavi e compensi anche se comunque non sono soggette alla percentuale di deducibilità del 75% prevista per le spese di vitto e alloggio.

Direttamente dal reddito d'impresa o professionale (e non quindi dal reddito complessivo) si deducono i **contributi previdenziali** compresi quelli corrisposti dal titolare dell'impresa familiare per conto dei propri collaboratori se il titolare non ha esercitato la rivalsa facendosi rimborsare dai familiari. L'eventuale eccedenza dei contributi pagati rispetto al reddito d'impresa o professionale è deducibile dal reddito complessivo.

Sul reddito così determinato **dal 2012 si applica una imposta del 5% (20% fino al 2011) sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali comunali e regionali**. L'imposta va

versata con **F24 telematico** alle scadenze ordinarie previste per gli acconti e il saldo IRPEF. Il saldo va versato con il **codice tributo 1800**. Tale codice dovrà essere usato sia per versare l'imposta sostitutiva sia per utilizzare in compensazione l'eventuale eccedenza di ritenute subite fino al 31/12/2011. Infatti le **ritenute** subite dai soggetti in regime dei minimi, indicate al rigo CM13, si scomputano dall'imposta sostitutiva e l'eventuale eccedenza, da evidenziare al rigo RX14, è utilizzabile in compensazione con il mod. F24 oppure può essere chiesta a rimborso.

Per gli acconti della sostitutiva, che andranno versati con le stesse modalità previste per gli acconti IRPEF si utilizzano invece si **codici 1798 (acconto prima rata) e 1799 (acconto seconda rata)**.

Sia il saldo che il primo acconto dell'imposta sostitutiva sono rateizzabili dato che l'ultimo periodo del comma 105 della L.244/2007 stabilisce che *“si applicano le disposizioni in materia di versamento dell'imposta sui redditi delle persone fisiche”* (nella relazione al disegno di legge è scritto che *“si applicano quindi tutte le disposizioni vigenti in materia di acconto d'imposta, compensazione e rateazione”*).

Per quanto riguarda la compilazione del quadro **RR** le istruzioni per la compilazione del quadro CM del mod. UNICO 2010 PF a pag.35 precisano che, come chiarito con la circolare INPS del 5 giugno 2009, n. 79, § 3, per i contribuenti minimi la base imponibile per il calcolo dei contributi dovuti deve essere determinata come segue: CM6 (Reddito lordo o perdita) – CM9 (Perdite pregresse). Il reddito da assoggettare ad imposizione contributiva previdenziale da indicare al rigo RR” colonna 3, infatti deve essere considerato al netto delle perdite pregresse ma al lordo dei contributi previdenziali,, che il contribuente dovrà indicare nel rigo CM7.

Nel rigo CM7 vanno indicati i contributi previdenziali pagati nell'anno fino a concorrenza del reddito d'impresa indicato nel rigo CM6. L'eventuale eccedenza che non trova capienza nell'importo indicato nel rigo CM6 va dedotto come onere deducibile nel rigo RP23, e potrà così abbattere gli eventuali altri redditi posseduti dal contribuente e assoggettati ad IRPEF. Questa eccedenza non va confusa con l'eccedenza a credito dei contributi pagati in presenza di un reddito eccedente il minimale, eccedenza che se viene utilizzata in compensazione nel modello F24, l'anno successivo obbliga il contribuente alla compilazione del quadro RM per assoggettare ad IRPEF l'onere rimborsato.

Il reddito assoggettato ad imposta sostitutiva è rilevante ai fini del calcolo delle detrazioni per carichi di famiglia e per la determinazione della base imponibile dei contributi previdenziali, mentre non rileva ai fini del calcolo delle altre detrazioni irpef previste dall'art.13 del TUIR (detrazioni per redditi di lavoro o pensione ecc...).

Nell'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario a quello dei minimi, per una previsione contenuta nel comma 117 dell'art.1 della L.244/2007 in vigore fino al 2011 ed abrogata a partire dal 2012 dal comma 7 dell'art.27 del DL 98/2011, **l'acconto irpef** va versato (con i normali codici **4033 prima rata e 4034 seconda rata**) senza tener conto delle disposizioni che disciplinano il regime in commento (chi è entrato nel regime dei minimi dal 2011, deve calcolare gli acconti da versare nel corso dello stesso anno 2011, sulla base dell'irpef dovuta evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2010 esclusivamente sulla base del metodo storico). Il prossimo anno invece tale disposizione non dovrebbe più essere applicata.

Nel caso di imprese familiari, l'acconto è dovuto, anche per conto dei collaboratori familiari, dal titolare dell'impresa.

## TRATTAMENTO DELLE PERDITE

Le perdite fiscali subite negli anni antecedenti l'applicazione del regime dei minimi possono essere utilizzate anche per abbattere i redditi dei contribuenti minimi secondo i criteri ordinari (il riporto è consentito per 5 anni o illimitatamente per i primi tre periodi di attività, solo per le perdite dei soggetti in contabilità ordinaria o per quelle subite nel 2006 e nel 2007 dai contribuenti in contabilità semplificata). Le perdite fiscali generatesi nel corso dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi nell'esercizio d'impresa, arte o professione possono essere portate in

diminuzione dei redditi della stessa categoria nei 5 anni successivi (oppure senza limiti di tempo per quelle d'impresa subite nei primi tre anni di attività) anche in caso di successiva fuoriuscita dal regime dei minimi, secondo quanto chiarito dalla risoluzione 123 del 30/11/2010. Le perdite subite durante il regime dei minimi però non vanno indicate nel quadro RS in quanto il riporto delle stesse è previsto nell'ambito del quadro CM, ai righe CM22 e CM23.

### COME RESTARE NEL REGIME NORMALE

I soggetti con i requisiti per accedere o restare nel regime dei minimi e che non hanno già optato per il regime normale, possono scegliere di applicare il regime residuale previsto per gli ex minimi o quello normale (in contabilità semplificata o ordinaria) attraverso apposita opzione, vincolante per un triennio in caso di opzione per il regime normale. Tale opzione si esprime semplicemente adottando comportamenti concludenti ossia continuando ad applicare le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte nei modi ordinari (addebito dell'iva nelle fatture, registrazioni contabili, ecc...). L'opzione deve essere poi comunicata l'anno successivo con la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui è stata effettuata (mod.IVA/2012 per chi è rimasto nel regime normale nel 2011 avendo i requisiti per accedere già da tale anno nel regime dei minimi).

L'opzione è vincolante per almeno un triennio ad eccezione dell'opzione relativa al 2008 che poteva essere revocata dopo un anno (in tal modo è stata data la possibilità a chi non ha fruito del regime agevolato già dal 2008 avendone i requisiti, di accedere a tale regime dal 2009).

Trascorso il triennio, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a revoca da esercitarsi mediante comportamento concludente e da comunicarsi l'anno successivo nel modello VO da allegare alla dichiarazione dei redditi relativa al primo anno di regime agevolato.

### SOGGETTI CHE PUR AVENDO I VECCHI REQUISITI NON RISPETTANO LE NUOVE ULTERIORI CONDIZIONI

I soggetti che invece, pur avendo i requisiti dei "vecchi minimi" non rispettano le ulteriori condizioni introdotte, e che perciò non possono accedervi o ne fuoriescono, entrano naturalmente, ossia senza necessità di opzione, in un nuovo regime, detto *degli ex minimi o regime residuale*, in base al quale dovranno applicare l'iva (evidenziandola nelle fatture di vendita e versandola annualmente previa detrazione di quella sulle fatture d'acquisto), dovranno determinare il reddito d'impresa secondo il criterio di competenza e non più secondo il criterio di cassa, seguendo le disposizioni del TUIR e calcolare l'irpef con le aliquote ordinarie progressive, cumulando il reddito d'impresa o professionale con gli eventuali altri redditi, usufruendo delle ordinarie deduzioni e detrazioni irpef anche se avranno comunque diritto alle seguenti semplificazioni elencate dall'Agenzia delle Entrate nel provvedimento 185825 del 22/12/2011:

- esonero dall'obbligo di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini IVA e II.DD.;
- esonero dalle liquidazioni e versamenti periodici IVA e dal versamento del relativo acconto (il versamento dell'iva avrà quindi cadenza annuale e dovrà essere effettuato entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento) fermo restando l'obbligo di fatturazione e/o certificazione dei corrispettivi e l'obbligo di conservazione della documentazione;
- esenzione dalla dichiarazione e dal versamento IRAP.

Restano invece confermati per tali contribuenti i seguenti obblighi:

- applicazione **degli studi di settore** o dei parametri con necessità di allegare alla dichiarazione dei redditi i relativi modelli in cui sarà opportuno segnalare nelle annotazioni

tutte quelle condizioni che dimostrino il carattere marginale dell'attività<sup>7</sup>, in modo da agevolare esiti favorevoli al contribuente in sede di contraddittorio con gli uffici;

- permangono gli obblighi tipici dei sostituti d'imposta (effettuazione delle ritenute d'acconto, versamento della stesse e presentazione del modello 770) in caso di erogazione di somme soggette a ritenuta (compensi a professionisti, ad agenti ecc...);
- le somme corrisposte a tali contribuenti sono normalmente soggette a ritenuta (compensi professionali, provvigioni, ricavi per prestazioni di appalto fatturate ai condomini);
- obbligo di iscrizione al VIES prima di effettuare **operazioni intracomunitari** di beni o servizi e di presentare gli elenchi intrastat;
- presentazione della comunicazione e della dichiarazione IVA;
- trasmissione della **comunicazione delle operazioni a partire da 3.000 euro** (Agenzia delle Entrate circolare n.24 del 30/5/2011 e provvedimento n.185820 del 22/12/2011);
- trasmissione della **comunicazione delle operazioni con operatori economici black list** (Agenzia delle Entrate n 53 del 21 ottobre 2010 e provvedimento n.185820 del 22/12/2011);

Tali soggetti potranno comunque optare, con vincolo triennale per il regime della contabilità ordinaria e per quello della contabilità semplificata.

#### **PASSAGGIO DAL REGIME DEI MINIMI A QUELLO RESIDUALE, SEMPLIFICATO O ORDINARIO**

Il regime dei minimi cessa di avere efficacia, oltre che per opzione per il regime normale, o per quello residuale, per obbligo:

- dal 2012 per i soggetti che hanno iniziato l'attività prima del 2008
- dal 2012 per i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 2007 ma che nel triennio precedente l'inizio dell'attività abbiano già esercitato un'altra attività d'impresa o professionale (anche come socio o collaboratore familiare);
- dal 2012 per i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 2007 ma come continuazione di un'attività già esercitata anche come dipendente, collaboratore, prestatore occasionale ecc..)
- dopo il 5° anno di permanenza nel regime se in tale anno il contribuente ha già compiuto il trentacinquesimo anno di età oppure, se dopo il 5° anno di permanenza nel regime non ha ancora compiuto il trentacinquesimo anno di età, dall'anno successivo a quello in cui si compiono 35 anni.

---

<sup>7</sup>Condizioni così individuate dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 38 del 12 giugno 2007:

- *limiti dimensionali e organizzativi per la struttura di impresa;*
- *arretratezza / inadeguatezza delle infrastrutture strumentali e assenza d'investimenti anche legati alla promozione dell'attività;*
- *assenza di spese per servizi esterni (non esternalizzazione delle fasi di lavorazione e di produzione);*
- *modalità organizzative di vendita tradizionali e assolutamente estranee a sistemi di rete (assenza di rapporti di franchising, affiliazione ovvero associazione a gruppi d'acquisto);*
- *ridotta articolazione del processo produttivo e bassa capacità di penetrazione sul mercato;*
- *limiti del mercato di riferimento (ampiezza territoriale e tipologia di clientela);*
- *scarsa competitività dei prodotti / servizi erogati e/o non sufficiente capacità produttiva;*
- *debolezza rispetto ai canali di approvvigionamento;*
- *età avanzata del titolare;*
- *localizzazione territoriale (geografica e di contesto produttivo).*

*I suddetti fattori possono pertanto consentire di individuare tutta una gamma di soggetti, i cui ricavi o compensi non sono, in linea di massima, stimabili mediante l'applicazione dello studio di settore e, in specie, l'analisi della congruità nel suo complesso nonché, a maggior ragione, l'applicazione degli indicatori di normalità economica".*

Inoltre, tenendo conto delle vecchie regole ancora valide il regime cessa di avere efficacia per obbligo:

- dall'anno successivo a quello in cui viene meno uno dei requisiti (superamento dei 30.000 euro di ricavi annui, eventualmente ragguagliati ad anno, e dei 15.000 euro di acquisti di beni, affitti, noleggi e leasing nel triennio precedente, sostenimento di spese per lavoro dipendente o assimilato o per associazioni in partecipazione di solo lavoro; effettuazione di esportazioni e operazioni assimilate) o in cui si verifica una delle cause d'esclusione che impediscono l'accesso al regime (regimi speciali iva; attività esclusiva o prevalente di cessione di immobili o veicoli nuovi; acquisto di partecipazioni in società di persone o in srl in regime di trasparenza ecc...);
- dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano 45.000 euro (ossia superano di oltre il 50% il limite di €30.000). In tal caso il contribuente è tenuto ad applicare il regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per i tre successivi.

La fuoriuscita per obbligo può essere anche conseguente ad un accertamento definitivo da parte degli uffici finanziari.

### **Conseguenze ai fini iva del passaggio dal regime dei minimi a quello normale iva nel 2012**

Come illustrato nella Seac 253 del 10/11/2011, anche chi fuoriesce dal regime dei minimi deve effettuare la rettifica della detrazione prevista dell'art. 19-bis2 del DPR n. 633/1972, in tal caso nella dichiarazione iva relativa all'anno dal quale trova applicazione il regime ordinario iva. In tal caso la rettifica della detrazione serve per recuperare in sede di calcolo del saldo, l'iva che durante il regime dei contribuenti minimi non è stata detratta e che si riferisce a merci che verranno vendute con iva o a beni che verranno utilizzati per compiere operazioni soggette ad iva. In particolare la rettifica della detrazione va calcolata sulle rimanenze fisiche di beni in magazzino al 1° gennaio dell'anno in cui si torna in regime iva, sui servizi non ancora utilizzati a tale data e sui beni strumentali per le quote ancora mancanti al compimento del periodo di sorveglianza (5 anni per i beni mobili e 10 anni per gli immobili).

Per documentare l'ammontare dell'IVA rettificata, in occasione di eventuali controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le circolari 73/2007 e 13/2008, deve predisporre un **apposito prospetto**<sup>8</sup> indicante per **categorie omogenee** la quantità e il valore dei beni facenti parte del **patrimonio aziendale**.

Per le **rimanenze** e i **servizi** non ancora utilizzati (quota parte non maturata del maxicanone iniziale e di canoni anticipati), va **rettificato l'intero** ammontare dell'IVA a credito non detratta all'atto dell'acquisto.

Per i **beni mobili strumentali** acquistati dal 2008 in poi, di costo unitario superiore a €516,46 o con coefficiente d'ammortamento inferiore o uguale al 25% la rettifica va effettuata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (in presenza di autovetture l'ammontare detraibile in sede di rettifica riguarderà solo il 40% dell'IVA).

---

<sup>8</sup> secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 che così precisa con riferimento alla rettifica della detrazione per mutamenti nel regime delle operazioni attive prevista dall'art.19bis2 del DPR 633/1972 : *Naturalmente, per poter effettuare le rettifiche in esame e consentire i necessari controlli, si rende necessaria la redazione di una apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'Amministrazione finanziaria, da parte dei contribuenti interessati nella quale indicare distintamente per per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. L'IVA relativa a detti beni, va determinata mediante il raffronto -fino all'esaurimento- con le fatture d'acquisto più recenti.*

*Problemi particolari certamente si pongono ai fini della determinazione dell'imposta incorporata in beni costituenti semilavorati e prodotti finiti, il cui ammontare complessivo va ricostruito e convalidato attraverso prove documentali e criteri analitici di rilevazione contabile.*

Per gli **immobili** acquistati o ultimati dal 2003, la rettifica va effettuata con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio.

La rettifica potrà riguardare anche i beni strumentali acquistati prima dell'ingresso nel regime dei minimi e su cui è stata calcolata la rettifica della detrazione al momento dell'ingresso nel regime dei minimi, sempreché non sia ancora scaduto il periodo di sorveglianza, ossia siano acquistati dal 2008 in poi, se beni mobili, o dal 2003 in poi se immobili.

Esempio: in caso di bene mobile strumentale acquistato nel 2008, prima dell'ingresso nel regime dei minimi avvenuto nel 2010, al costo di 1.000 euro + 200 euro di iva, nel 2010 il contribuente ha rettificato per tre quinti l'IVA detratta ( $3/5$  di 200 = 120) e provveduto al relativo versamento. Nel 2011 il contribuente, avendo superato nel 2010 i limiti previsti per l'adozione del regime dei minimi, fuoriesce dal regime agevolato e ritorna nel regime "normale" IVA. Per i beni per i quali è stata versata l'IVA a titolo di rettifica (per tre quinti), il contribuente può operare una rettifica a proprio favore con riferimento a tanti quinti quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (cioè, per due quinti). Il contribuente opera, quindi, la rettifica a proprio favore con riferimento a due quinti di 200, cioè euro 80.

Chi all'atto dell'ingresso del regime dei minimi ha scelto il versamento rateizzato della rettifica della detrazione (5 rate annuali di pari importo) deve provvedere al versamento delle **rate residue** (alla data dell'1/1/2012) al netto della rettifica a proprio favore calcolata al momento dell'ingresso nel regime iva ordinario. Tale versamento va effettuato *nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita* dal regime dei minimi (16.2.2012 per un contribuente mensile, 16.5.2012 per un contribuente trimestrale).<sup>9</sup>

Ipotizzando che il contribuente in esame opti dal 2012 per il versamento trimestrale dell'IVA, entro il 16.5.2012, deve liquidare a titolo di IVA un importo pari alla seguente somma algebrica:

- IVA a debito/credito relativa alle operazioni del primo trimestre;
- IVA a debito relativa alle rate residue della rettifica operata al momento dell'ingresso nel regime dei minimi (2 rate residue per la rettifica operata nel 2009 o alle 3 rate residue per la rettifica operata nel 2010, 4 rate residue per la rettifica operata nel 2011)
- IVA a credito per rettifica della detrazione a proprio favore sui beni esistenti al 31/12/2011 (nei limiti dell'importo indicato al punto precedente dato che l'eventuale eccedenza va recuperata solo in sede di dichiarazione IVA mod./2013 e quindi in occasione del versamento del saldo iva dovuto per il 2012).

In tal caso nel rigo nella dichiarazione iva da presentare nel 2013 relativa al 2012 (primo anno successivo alla fuoriuscita dal regime dei minimi) la rettifica della detrazione va indicata non nel quadro VA ma nel quadro VF, rigo VF56.

VF56 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

,00

Le istruzioni a tali rigo spiegano infatti che *"nell'ipotesi di passaggio al regime ordinario, il rigo deve essere compilato nella dichiarazione relativa all'anno in cui lo stesso è avvenuto, indicando la rettifica della detrazione al netto della parte eventualmente già utilizzata in diminuzione delle rate ancora dovute per la rettifica d'ingresso al regime"*.

La rettifica della detrazione a favore del contribuente determina una **sopravvenienza attiva** per il primo anno in cui il contribuente torna ad applicare le regole del TUIR (2012).

Se il contribuente dal 2012 adotta il regime degli ex minimi, che prevede il versamento annuale dell'IVA c'è da ritenere che le rate residue dovranno essere versate entro il **16/3/2013** (si aspetta sul punto un chiarimento ministeriale).

<sup>9</sup> Con la circ.73/2007 l'Agenzia delle Entrate chiarisce che *"ai fini della rettifica dovrà predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni strumentali utilizzati 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"*.

Un caso particolare di fuoriuscita dal regime è quello di cessazione dell'attività. In tal caso se la cessazione è avvenuta entro il 31/12/2011 le rate residue della rettifica della detrazione relativa all'ingresso nel regime dei minimi vanno versate in unica soluzione entro il 16/6/2012.

PROSPETTO RETTIFICA DELLA DETRAZIONE AI SENSI DELL'ART. 19-BIS2 DEL DPR 633/1972 e dell'art. 1 comma 101 legge 244/2007 (vedere seac 253 del 10/11/2011)								
DITTA _____			p.iva _____					
<b>MAGAZZINO AL 31/12/2011 (per categorie omogenee)</b>				imponibile	aliqu. Iva	iva da	% di	rett. iva
prot. acq.	descrizione rimanenze	quantità	costo unit.		4 10 20 21^^	rettificare	detraz.	
25/2011	barattoli colla da 1 kg marca x	10,00	5,30	53,00	20,00%	10,60	100,00%	10,60
30/2011				0,00		0,00		0,00
21/2010				0,00		0,00		0,00
5/2007*				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
				0,00		0,00		0,00
<b>SERVIZI NON UTILIZZATI AL 31/12/2011</b>			g	g tot.	imponibile	aliqu. Iva	iva da	% di
prot. acq.			periodo ^			4 10 20 ^^	rettificare	detraz.
20/2011	canone leasing auto bimestre nov. 2011-gen. 2012	31	92	500,00	21,00%	35,38	40,00%	14,15
10/2007*	maxicanone leasing auto contr. nov/2007-ott/2012	305	1825	1.300,00	20,00%	43,45	40,00%	17,38
				1		0,00		0,00
				1		0,00		0,00
				1		0,00		0,00
<b>BENI MOBILI AMMORTIZZABILI PRESENTI al 31/12/2011 acquistati dall'1/1/2008</b>		anno	quinti	imponibile	aliqu. Iva	iva da	% di	rett.iva
prot. acq.		acquisto	residui		4 10 20 ^^	rettificare	detraz.	
45/2011	saldatore modello x marca Y	2011	4	650,00	21,00%	109,20	100,00%	109,20
5/2011	compressore modello h marca Z	2011	4	800,00	20,00%	128,00	100,00%	128,00
5/2008	auto modello k marca w	2008	1	9.000,00	20,00%	360,00	40,00%	144,00
						0,00		0,00
						0,00		0,00
						0,00		0,00
						0,00		0,00
						0,00		0,00
<b>BENI IMMOBILI STRUMENTALI PRESENTI al 31/12/2011 acquistati dall'1/1/2003</b>		anno	decimi	imponibile	aliqu. Iva	iva da	% di	rett.iva
prot. acq.		acquisto	residui		4 10 20 ^^	rettificare	detraz.	
36/2005	laboratorio di via x comune y e str.catast.	2005	3	80.000,00	20,00%	4.800,00	100,00%	4.800,00
RETTIFICA IVA da riportare nel mod. IVA/2012 al netto delle eventuali rate residue non ancora versate della rettif. precedente								<b>€ 5.223,33</b>

\* anche per gli acquisti precedenti all'ingresso nel regime dei minimi

^ numero di giorni di decorrenza successivi al 31/12/2011 rispetto ai giorni dell'intero periodo considerato dal documento

^^ va applicata l'aliquota applicata in fattura e non quella vigente al momento della rettifica

**RETTIFICA BENI MOBILI STRUMENTALI di costo > a € 516,46 e con coefficiente d'ammortamento non >25%**

Anno di acquisto	2008	2009	2010	2011
Ammontare della rettifica (quinti)	1/5	2/5	3/5	4/5

**RETTIFICA BENI IMMOBILI STRUMENTALI**

Anno di acquisto/ultimazione	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Ammontare della rettifica (decimi)	1/10	2/10	3/10	4/10	5/10	6/10	7/10	8/10	9/10

### Conseguenze ai fini irpef del passaggio al regime residuale, semplificato o ordinario

Ai fini irpef, in caso di passaggio dal regime dei minimi a quello residuale, semplificato o ordinario, i ricavi, i compensi o le spese che hanno già concorso a formare il reddito in base al criterio di cassa non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi al periodo di applicazione del regime dei minimi, anche se di competenza di tali periodi. Allo stesso modo, i componenti di reddito di competenza dei periodi di imposta di vigenza del regime dei minimi e che 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, secondo il criterio di cassa.

Per i beni strumentali non ancora completamente ammortizzati al momento dell'ingresso nel regime dei minimi, **riprendono gli ammortamenti sospesi** al momento dell'ingresso nel regime dei minimi (per quelli acquistati durante il regime dei minimi il costo è già stato dedotto nell'anno d'acquisto e non assume più quindi rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi).

**Per quanto riguarda il versamento degli acconti irpef dato che non esiste una** disciplina specifica per gli acconti in caso di fuoriuscita dal regime dei minimi (per obbligo o scelta del contribuente) si dovrebbe ritenere che operino le regole generali in materia di versamento degli acconti delle imposte sui redditi, con possibilità di applicare il metodo storico o quello previsionale e con l'ulteriore conseguenza che non essendo dovuta l'imposta sostitutiva per il 2011, non dovrebbe essere necessario il versamento del relativo acconto.

Si fa presente però che nel modello Unico 2011 redditi 2010 al rigo RN37 è stata inserita la nuova colonna 4 dove *"i contribuenti che con riferimento al periodo d'imposta 2010 sono fuoriusciti dal regime dei contribuenti minimi devono riportare l'ammontare degli acconti versati relativi all'imposta sostitutiva"*.

Ipotizzando che tale colonna venga riproposta anche in Unico 2012, anche i soggetti che fuoriescono dal regime nel 2011 e che hanno versato per prudenza l'acconto dell'imposta sostitutiva con i codici 1798 (acconto prima rata) e 1799 (acconto seconda rata) possono recuperare tali scomputandoli dall'Irpef mediante compilazione del quadro RN.

RN37 ACCONTI	di cui acconti sospesi	di cui recupero imposta sostitutiva	di cui acconti caduti	di cui minimi fuoriusciti dal regime	5
	1	2	3	4	
	,00	,00	,00	,00	,00

**Per quanto riguarda il trattamento delle perdite**, anche per chi fuoriesce dal regime dei minimi c'è da tener presente che le perdite conseguite nel regime dei minimi, in base al comma 108 dell'articolo 1 della L.244/2007:

- sono computate in diminuzione dei redditi di impresa o di lavoro autonomo prodotti nei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quinto;
- se realizzate nei primi tre periodi d'imposta in cui viene esercitata l'attività, ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del Tuir sono riportabili illimitatamente nel tempo.

Di conseguenza per i soggetti che entrino nel loro regime naturale (regime residuale o degli ex minimi) o optino per il regime della contabilità semplificata, occorrerà gestire un doppio binario di perdite: quelle derivanti dal regime dei minimi, riportabili a nuovo e compensabili solo con i redditi della stessa categoria e quelle determinate in contabilità semplificata o nel regime residuale, compensabili con gli eventuali altri redditi dello stesso anno.

**Rimanenze ai fini irpef:** le merci in rimanenza al 31/12/2011 vanno distinte tra quelle pagate e quelle non pagate. Quelle pagate sono fiscalmente irrilevanti mentre quelle non ancora pagate concorrono, quali componenti di costo per il totale fattura (la quota di costo corrispondente all'iva non detratta durante il regime dei minimi corrisponde alla sopravvenienza attiva che va rilevata nel 2012 per la rettifica della detrazione generata da tali rimanenze) a formare le rimanenze iniziali insieme alle eventuali eccedenze contabili di rimanenze esistenti prima dell'ingresso nel regime dei minimi non assorbite dai corrispettivi evidenziati nel quadro CM delle successive dichiarazioni dei redditi, compreso Unico 2012 relativo al 2011<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Circ.13 26 2 2008:

**"4.2 Trattamento delle rimanenze di merci residue**

**D.** Nel caso di uscita dal regime dei minimi nel 2° anno, si ipotizzi la seguente fattispecie:

- rimanenze al 01/01/2008 Euro 35.000, sulle quali è stata operata la rettifica della detrazione;
- corrispettivi del 1° anno Euro 20.000;
- costi sostenuti Euro 5.000.

## PASSAGGIO DAL REGIME ORDINARIO A QUELLO DEI MINIMI

### Previsioni ai fini IVA

Chi entra nel regime dei minimi (applicandolo per gli anni residui al compimento del quinquennio dall'inizio attività o fino al compimento del 35esimo anno di età<sup>11</sup>) nella dichiarazione iva relativa all'anno che precede quello di applicazione del regime deve effettuare **la rettifica della detrazione prevista dell'art. 19-bis2** del DPR n. 633/1972, per l'iva detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario, relativa a beni non ancora ceduti e servizi o non ancora utilizzati (per i beni ammortizzabili la rettifica non deve essere effettuata se di costo unitario non superiore a 516,46 euro o se si tratta di beni con coefficiente di ammortamento superiore al 25%; per gli altri, la rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi cinque anni da quello della loro entrata in funzione, o dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati).

Il calcolo dell'iva da versare in seguito alla rettifica della detrazione comporta la necessità di predisporre un apposito documento in cui siano indicati, raggruppati per categorie omogenee, quantità e valori dei beni interessati. L'imposta dovuta può essere versata, oltre che **in un'unica soluzione, in cinque rate annuali** di pari importo, senza di interessi. La prima o unica rata deve essere versata con il **codice tributo 6497** (indicando come anno di riferimento l'anno che precede quello d'ingresso nel regime dei minimi) entro il 16 marzo dell'anno d'ingresso nel regime dei minimi, termine previsto per il versamento del saldo iva relativo all'anno precedente a quello di applicazione del regime. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che **per il versamento della prima o unica rata non è possibile avvalersi del maggior termine** (con maggiorazione dello 0,4%) **previsto per il versamento a saldo delle imposte dovute in base alla dichiarazione annuale e né della rateizzazione prevista** dall'art. 20 del D. Lgs n. 241 del 1997 per gli importi a debito risultanti da Unico. Le quattro rate successive sono versate senza interessi entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF. La rettifica iva anche in caso di rateizzazione va segnalata per l'intero importo nel rigo VA14 della dichiarazione IVA relativa all'anno che precede quello di ingresso nel regime dei minimi.

VA14	Regime contribuenti minimi legge n. 244/2007	1		2	Rettificazione della detrazione art. 19-bis2	,00
Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA						

L'importo di questa rettifica non va invece incluso nel rigo VF56 (totale rettifiche).

Nella dichiarazione iva relativa all'anno che precede quello di applicazione del regime si deve inoltre tener conto dell'iva relativa alle operazioni ad esigibilità differita (per esempio cessioni operazioni effettuate nei confronti dello Stato o di enti pubblici).

L'iva a credito risultante dalla dichiarazione iva relativa all'anno che precede quello di applicazione del regime può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art.30 terzo comma del DPR 633/1972 (non spetta quindi il rimborso per il minore credito del triennio, né l'ingresso nel regime dei minimi è

---

*Alla fine dell'anno 2008 le rimanenze residue sono pari a 15.000 (35.000 meno 20.000), mentre il periodo d'imposta chiude con una perdita pari a 5.000, ossia all'ammontare dei costi sostenuti.*

*Tenendo conto che sulle rimanenze è stata effettuata la rettifica della detrazione IVA all'entrata nel regime, si chiede di conoscere la sorte delle rimanenze residue di 15.000 all'uscita dal regime.*

**R.** *Nell'esempio descritto (ingresso nel regime e fuoriuscita dopo un solo anno) ai fini delle imposte dirette le rimanenze finali risultanti a seguito dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi rileveranno, come esistenze iniziali del periodo successivo soggetto al regime ordinario, per la parte che eccede l'ammontare dei componenti positivi prodotti in tale periodo (nel caso prospettato euro 15.000).*

*Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in caso di passaggio dal regime dei contribuenti minimi a quello ordinario occorrerà procedere nuovamente alla rettifica della detrazione - in aumento - ai sensi dell'articolo 19-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. articolo 1, comma 101, della legge finanziaria 2008).*

*Poiché le merci residue saranno cedute con addebito dell'IVA occorre ripristinare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte. Per effettuare tale rettifica dovrà predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, le quantità e i valori dei beni merce".*

<sup>11</sup> Secondo il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate contenuto nel Provvedimento 185820 del 22/12/2011

equiparato al caso di cessazione dell'attività) oppure può essere utilizzata in compensazione nel mod.F24 (circ.7/2008).

### **Previsioni ai fini delle imposte dirette e dell'irap**

Ai fini irpef, in caso di passaggio dal regime normale a quello dei minimi, i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso a formare il reddito in base al criterio di competenza non assumono rilevanza nei periodi d'imposta compresi nel regime dei minimi, anche se incassati o pagati in tali periodi. Correlativamente quelli che non hanno concorso a formare il reddito in base al criterio di competenza (ad esempio i risconti) concorreranno a formarlo nell'anno in cui si verificano i requisiti della competenza anche se ciò avviene durante il regime dei minimi. Le quote residue di ammortamento dei beni acquistati prima dell'ingresso nel regime dei minimi potranno essere dedotte solo dopo l'uscita dal regime se il bene nel frattempo non è stato ceduto.

Le rimanenze finali dell'anno che precede quello d'ingresso nel regime dei minimi vanno dedotte dal reddito prodotto nel primo anno di applicazione del regime fino a concorrenza dei componenti positivi incassati mentre l'eventuale eccedenza va dedotta nei periodi di imposta successivi.

Per quanto riguarda invece i componenti positivi e negativi di reddito relativi ad esercizi precedenti al regime dei minimi, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità del DPR 917/1986 (ad esempio quote residue di plusvalenze rateizzate, di spese di manutenzione e di rappresentanza ecc...) la loro somma algebrica concorre alla formazione del reddito dell'anno che precede quello di ingresso nel regime agevolato per l'importo che eccede 5.000 euro, se il risultato di tale somma algebrica è positivo, o per l'intero importo se invece è negativo (ossia mentre il risultato negativo è deducibile per l'intero importo, il risultato positivo è tassabile solo per la parte che eccede 5.000 euro). I contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi dal 2011 devono indicare:

- nei righi RG9, F5 studi e P38 la parte eccedente €5.000 della loro somma algebrica se di segno positivo
- nei righi RG20, F23 studi o P42 parametri l'intero importo della loro somma algebrica se di segno negativo

Quindi mentre il risultato negativo è deducibile per l'intero importo, il risultato positivo è tassabile solo per la parte che eccede 5000 euro.

Con la [risoluzione 132/E](#) del 27 maggio 2009 l'Agenzia ritiene che la stessa procedura va adottata anche per la determinazione della base imponibile IRAP dell'anno che precede quello d'ingresso nel regime dei minimi (anche in tal caso rileva solo la parte che eccede i 5000 euro se positiva, ovvero qualsiasi importo se negativa). Modello e istruzioni irap prevedono specificatamente che per tale scopo vanno utilizzate le caselle destinate ad accogliere i componenti di reddito rateizzati residui, incrementando la colonna 2 dei righi IQ4PF oppure IQ10PF attraverso l'indicazione nella colonna 1 di rigo IQ4PF della differenza tra il saldo algebrico positivo dei suddetti componenti e l'importo della franchigia di 5.000 euro, se tale differenza è positiva, oppure attraverso l'indicazione nella colonna 1 di rigo IQ10PF del saldo algebrico negativo (vedi Seac 127 del 29/5/2009).

<b>IQ4</b> Totale componenti positivi	Quote componenti positivi precedenti periodi d'imposta	1	2
		,00	,00
<b>IQ10</b> Totale componenti negativi	Quote componenti negativi precedenti periodi d'imposta	1	2
		,00	,00

### **Acconti**

Nell'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario a quello dei minimi l'**acconto irpef** va calcolato esclusivamente con il **metodo storico** e versato senza tener conto delle disposizioni che disciplinano il regime in commento (chi si avvale del regime dei minimi dal 2011, calcolerà gli acconti da versare nel corso dello stesso anno 2011, sulla base dell'irpef dovuta evidenziata nella

dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2010 senza possibilità di ricorrere al metodo previsionale). Tale previsione è stata recentemente abrogata a partire dal 2012 (vedi pag.9).

Chi è appena entrato nel regime dei minimi (regime ordinario nel 2010 e regime dei minimi dal 2011) deve versare gli acconti utilizzando i consueti codici per gli acconti irpef **4033 e 4034** e non i codici creati per gli acconti dei soggetti minimi (1798 e 1799).

Nella risposta all'interrogazione parlamentare del 30/9/2010 n.5-03497 la Commissione Finanze della Camera ha chiarito che il credito IRPEF eventualmente originato nel quadro RN dal versamento di tali acconti e, previa indicazione nel quadro RX, può essere utilizzato in compensazione, (ad esempio, per il versamento del saldo o degli acconti dell'imposta sostitutiva) ovvero chiesto a rimborso. Nel caso di imprese familiari, l'acconto è dovuto, anche per conto dei collaboratori familiari, dal titolare dell'impresa che a tal fine dovrà sommare all'acconto calcolato sul proprio reddito l'acconto calcolato sull'imposta determinata in proporzione all'incidenza del reddito di partecipazione sul reddito complessivo del collaboratore.

Si segnala invece che chi passa dal regime normale a quello dei minimi non deve versare l'acconto irap, essendo prevista per tali soggetti l'esenzione da tale imposta.

*Udine, 2 gennaio 2012*