

Le guide operative di *exLege*

*I contribuenti minimi
e gli “ex minimi”*

*a cura di
Patrizia Clementi*

Supplemento a exLege 1/2012



Le guide operative di *exLege*

I contribuenti minimi e gli “ex minimi”

*a cura di
Patrizia Clementi*

SUPPLEMENTO AL N°1/2012 DI EX LEGE - POSTE ITALIANE SPA SPED. IN ABB.TO
POSTALE DL 353/2003 (conv. in legge 27/02/2004 n. 46) art. 1 comma 1 LO/MI

Fonti normative:*Nuova disciplina*

Legge 24.12.2007, n. 244, art. 1, cc. 96-117 (ex contribuenti minimi)

D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. L. 15.7.2011, n. 111, art. 27, cc. 1 e 2 (nuovi contribuenti minimi)

D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. L. 15.7.2011, n. 111, art. 27, cc. 3 (ex contribuenti minimi)

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 22.12.2011, n. 185820 (nuovi contribuenti minimi)

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 22.12.2011, n. 185825 (ex contribuenti minimi)

Circolare 30.5.2012, n. 17/E (chiarimenti sul nuovo regime)

Risoluzione 22.5.2012, n. 52/E (istituzione codici tributo nuovi minimi)

Prassi amministrativa applicabile per quanto non espressamente disposto dalla nuova normativa e in quanto compatibile con essa

D.M. 2.1.2008; Circolare 21.12.2007, n. 73E; Circolare 28.1.2008, n. 7/E; Circolare 19.2.2008, n. 12/E; Circolare 26.2.2008, n. 13/E; Risoluzione 21.7.2008, n. 311/E; Risoluzione 3.10.2008, n. 356/E.

Le parrocchie, gli altri enti ecclesiastici e gli enti del variegato mondo del *non profit* svolgono le loro attività avvalendosi della generosa collaborazione resa a titolo di volontariato da fedeli, parrocchiani, soci, simpatizzanti e, in generale, da persone che, spinte da motivazioni ideali e religiose, mettono a disposizione il loro tempo e la loro competenza per contribuire tanto alla vita ordinaria degli enti, quanto a specifiche iniziative.

Accanto a queste risorse, per fortuna ancora numerose, gli enti si avvalgono sempre più spesso anche di collaborazioni retribuite che devono essere gestite, anche sotto il profilo contrattuale, fiscale e previdenziale, nel più rigoroso rispetto della normativa che li disciplina.

Le prestazioni lavorative retribuite possono essere ricondotte, essenzialmente, a tre tipologie di origine civilistica:

- il lavoro subordinato (artt. 2094 ss, codice civile),
- il lavoro autonomo (artt. 2222 ss, codice civile) svolto in modo sia occasionale che professionale (cioè da soggetti per i quali tali attività è la principale o, comunque, è abituale), e, tra queste due grandi categorie,

- le collaborazioni coordinate e continuative ora disciplinate dagli articoli 61 ss, D.Lgs. 276/2003, «*i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa prevalentemente personale e senza vincolo di subordinazione, di cui all'art. 409, numero 3), del codice di procedura civile, [...] riconducibili a uno o più progetti specifici determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore*».

Recentemente accanto ai tradizionali contratti di lavoro *subordinato*, *d'opera* e *a progetto* sono state introdotte altre due modalità per regolare il rapporto di lavoro, anzitutto per semplificare gli adempimenti burocratici e per alleggerire il carico tributario: il cosiddetto “lavoro accessorio” (regolato con il sistema dei *voucher*) e la figura del “contribuente minimo” di cui si tratta nella presente Guida Operativa in considerazione del fatto che il suo regime fiscale presenta vantaggi sia per i lavoratori (autonomi o professionali), sia per gli enti.

Prima di illustrare compiutamente questo regime occorre precisare che può essere utilizzato dalla persona fisica che intende svolgere sia una prestazione di lavoro autonomo professionale (occasionale o autonoma), sia un'attività d'impresa.

Esso prevede, oltre ad una notevole semplificazione degli adempimenti e ad una tassazione molto agevolata, l'esclusione dall'applicazione dell'IVA sulle operazioni attive. La possibilità di non vedersi addebitata l'IVA è particolarmente significativa per le parrocchie che non la recuperano su tutti i costi inerenti la sfera istituzionale (in quanto operano come consumatore finale) e nemmeno nell'ambito delle attività commerciali esercitate, se si tratta di operazioni per le quali è prevista l'esenzione IVA (è il caso, ad esempio, delle scuole materne e dell'attività didattica in genere).

Si tenga conto che questo regime può essere adottato sia dai soggetti che esercitano l'attività di lavoro autonomo d'impresa come occupazione principale, sia da coloro che, invece, la svolgono come “secondo lavoro” essendo già lavoratori dipendenti presso altri soggetti oppure pensionati.

I lavoratori autonomi che possono collaborare con la parrocchia adottando il regime dei contribuenti

minimi sono, ad esempio, gli organisti e i direttori di coro; nell'ambito degli imprenditori si può pensare all'affidamento in appalto della pulizia dei locali, della cura del verde, della manutenzione di impianti.

Il nuovo regime dei contribuenti minimi

La disciplina fiscale dei contribuenti minimi, che è destinata *alle persone fisiche* che svolgono attività economiche di limitate dimensioni, era stata introdotta con la finanziaria 2008 (L. 24.12.2007, n. 244, art. 1, cc. 96-117). A partire dal 2012, il regime è stato significativamente modificato (cf D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. L. 15.7.2011, n. 111); nella nuova versione è certamente più conveniente per coloro che lo adottano (l'aliquota dell'imposta viene ridotta ad un quarto di quella precedente), ma il campo soggettivo di applicazione è notevolmente ridotto e il suo utilizzo è possibile solo per un tempo stabilito dalla norma.

Infatti il regime in vigore dal 1° gennaio 2012, definito dei "nuovi minimi" o delle "neoattività", prevede *requisiti aggiuntivi* rispetto a quelli già richiesti dalla finanziaria 2008 e potrà essere *utilizzato solo per 5 anni*, con un'eccezione che riguarda i *giovani al di sotto dei 35 anni*.

Ambito soggettivo: le nuove attività

Le attività avviate *a partire dal 1° gennaio 2012* dalle persone fisiche possono essere inquadrare nel nuovo regime dei contribuenti minimi a condizione che:

- siano rispettati *i requisiti dimensionali e strutturali già previsti* dalla previgente normativa (cf D.L. 98/2011, art. 27, c. 2),
- si tratti di iniziative che integrano *l'ulteriore requisito della novità dell'attività*,
- non ricorrano *cause di esclusione* (anche queste già valide per i vecchi contribuenti minimi).

I requisiti dimensionali e strutturali

Essendo destinato a regolare le attività di modeste dimensioni economiche, il regime agevolato è riservato alle persone fisiche che, nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo o d'impresa:

- non conseguono *ricavi o compensi*, ragguagliati ad anno, superiori a 30.000 euro;
- non effettuano, in ciascun triennio, acquisti di *beni strumentali*, mobili o immobili, per un importo complessivo superiore a 15.000 euro, neppure mediante contratti di appalto e di locazione, anche finanziaria;
- non si avvalgono di *lavoratori dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi*, con o senza progetto, né di associati in partecipazione di solo lavoro; non determina, invece, causa di esclusione dal regime il pagamento di compensi per prestazioni occasionali;
- non realizzano *cessioni all'esportazione* né operazioni ad esse assimilate (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino).

Il nuovo requisito della novità dell'attività

L'obiettivo del nuovo regime, che ha assorbito il precedente, è quello di favorire la costituzione di nuove imprese e l'avvio di nuove attività di lavoro autonomo; per questo l'accesso è condizionato all'ulteriore requisito della *novità dell'attività*, declinata come segue:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei *tre anni precedenti* l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- 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;
- qualora venga proseguita un'*attività d'impresa svolta in precedenza da un altro soggetto*,

l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente a quello di utilizzo del regime, non deve essere superiore a 30.000 euro.

Le cause di esclusione

Le cause di esclusione dal regime dei nuovi minimi sono quelle già previste dalla previgente normativa; non possono accedervi i soggetti che:

- non sono residenti nello Stato italiano;
- si avvalgono di regimi speciali IVA (come, ad esempio il regime dettato per i produttori agricoli, per l'editoria, per i giochi e gli intrattenimenti, per la rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, per le vendite a domicilio);
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi o assimilati a quelli nuovi;
- partecipano a società di persone o associazioni professionali ovvero a Srl in regime di trasparenza; possono invece accedere al regime i partecipanti all'impresa familiare.

L'esistenza delle cause di esclusione dal regime devono essere verificate in relazione al periodo d'imposta in cui si intende operare come contribuente minimo.

Le concessioni in locazione

L'amministrazione finanziaria e i provvedimenti di attuazione hanno fornito numerosi chiarimenti circa le condizioni di accesso al regime, tra le quali si evidenziano quelle più rilevanti.

a) Sui limiti dimensionali e strutturali

Le precisazioni relative al limite dei ricavi e dei compensi e al tetto per l'acquisto dei beni strumentali sono state fornite con riferimento alla normativa precedente e sono valide anche con riferimento al nuovo regime, dal momento che tali requisiti sono rimasti immutati. È stato precisato che:

- ai fini del raggiungimento dei 30.000 euro di ri-

- cavi e compensi rilevano quelli di cui agli articoli 57-85 e 54 del TUIR; non rilevano, invece, i compensi di natura occasionale percepiti dal contribuente minimo (ad es. per attività di consulenza) qualificabili come redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67 del TUIR;
- nel caso in cui il soggetto svolga più attività occorre considerare il volume di ricavi e compensi complessivo relativo a tutte le attività esercitate, anche se gestite con contabilità separata;
 - il limite dei 15.000 euro nel triennio riguardante l'acquisto di beni strumentali deve essere verificato con riferimento al costo sostenuto dal contribuente al netto dell'IVA, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione; devono essere computati anche i corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate presso soggetti non titolati di partita IVA;
 - il riferimento al triennio deve intendersi quale triennio "mobile", da verificarsi ogni esercizio;
 - nel computo del limite dei 15.000 euro non rileva l'eventuale cessione degli stessi nel triennio di osservazione;
 - il valore dei beni strumentali, utilizzati solo in parte nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, è considerato per il 50%, sempre al netto dell'IVA indetraibile; si presumono comunque ad uso promiscuo tutti i costi relativi a beni a deducibilità limitata di cui agli articoli 54, comma 3-bis, 102 comma 9 e 164 del TUIR (spese di telefonia e automezzi).

b) Sulla novità dell'attività

L'ulteriore requisito della novità dell'attività è coerente con la *ratio* del nuovo regime che, come ricorda la Circolare 17/E/2012 intende favorire l'avvio di nuove iniziative economiche, soprattutto «*da parte di giovani e di coloro che hanno perso il lavoro*» e agevolare «*il rafforzamento della struttura produttiva anche attraverso il consolidamento di attività precedentemente svolte in forma occasionale o precaria*»; viene pertanto stabilito che:

- ai fini dell'individuazione del momento di inizio dell'attività deve farsi riferimento non alla mera apertura della partita IVA, ma all'effettivo svol-

- gimento della stessa, coincidente con la prima effettuazione di operazioni attive o passive;
- il limite relativo ai “tre anni precedenti” tra l’avvio dell’attività per cui si intende fruire del regime agevolato e la precedente attività di lavoro autonomo o di impresa è riferito alla data di effettivo svolgimento dell’attività precedente e non al periodo d’imposta; occorre quindi computare i giorni di calendario trascorsi tra la fine della precedente attività e l’inizio di quella nuova;
 - la qualità di socio in società personali o di capitale non è di per sé causa ostativa per l’adozione del regime agevolato; occorre invece verificare l’effettivo esercizio dell’attività d’impresa o di lavoro autonomo eventualmente svolta dal socio;
 - non è escluso dal regime dei minimi l’associato in partecipazione di solo lavoro, perché il suo reddito non è qualificabile come reddito derivante dallo svolgimento di una attività artistica o professionale, come definita dall’articolo 53, comma 1 del TUIR;
 - la partecipazione ad una società inattiva non costituisce causa ostativa;
 - la nuova attività viene considerata “mera prosecuzione dell’attività precedente” quando ha il medesimo contenuto economico e si fonda sulla stessa organizzazione di mezzi rispetto alla precedente; in questi casi la “novità” riguarderebbe solo l’aspetto formale, restando invece immutati i beni utilizzati nell’attività precedente, i luoghi in cui viene svolta, i clienti nei confronti dei quali si rivolge; il requisito della “novità” va sempre verificato in presenza di attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato, mentre non precludono l’applicazione del regime forme di lavoro precario come i contratti di collaborazione coordinata e continuativa e quelli di lavoro a tempo determinato quando l’attività sia svolta per un periodo di tempo non superiore alla metà del periodo di osservazione (il triennio precedente l’inizio della nuova attività);
 - lo svolgimento di attività professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo occasionale,

- qualificabile come reddito diverso ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, non è preclusiva alla fruizione del regime agevolato;
- non è di ostacolo all'ingresso nel regime la circostanza che la nuova attività sia in precedenza svolta come dipendente se è il contribuente ha perso il lavoro o è stato posto in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà;
 - non viene considerata “mera prosecuzione” dell'attività la situazione di un lavoratore dipendente che, a seguito del pensionamento, svolge la stessa attività in forma di lavoro autonomo.

Durata del regime fiscale

Mentre la durata del regime degli ex minimi era subordinata al solo permanere nel tempo dei requisiti previsti dalla norma, quello dei nuovi minimi *può essere adottato solo per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro anni successivi*.

Condizioni più favorevoli sono previste per gli *under 30*, che possono permanere nel regime *anche oltre il 5 anno di attività, ma non oltre il compimento del trentacinquesimo anno di età*.

La Circolare 17/E/2012 precisa che, considerata la *ratio* che ispira la norma «*il provvedimento presuppone la continuità nell'applicazione del regime. Ne consegue che coloro che ne fuoriescono, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, non possono più avvalersene per gli eventuali periodi residui, anche nell'ipotesi in cui tornino in possesso dei requisiti previsti*».

Caratteristiche del regime fiscale dei nuovi contribuenti minimi

Il regime è caratterizzato da una notevole semplificazione degli adempimenti e da significative agevolazioni fiscali.

La semplificazione degli adempimenti

Le semplificazioni contabili e dichiarative sono quelle già previste per i contribuenti minimi del vecchio regime e riguardano sia il versante dell'I-VA che le imposte dirette.

In ambito IVA è previsto l'esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal D.P.R. 633 del 1972; nello specifico l'esonero riguarda:

- registrazione delle fatture emesse (art. 23),
- registrazione dei corrispettivi (art. 23),
- registrazione degli acquisti (art. 25),
- tenuta e conservazione dei registri e dei documenti (art. 39), fatta eccezione per le fatture emesse, quelle di acquisto e le bollette doganali di importazione,
- dichiarazione e comunicazione annuale (artt. 8 e 8-*bis* del D.P.R. 322/1998),
- invio della comunicazione delle fatture "significative" (Circ. n. 24/E del 30.5.2011, § 3.1).

Permane, invece, l'obbligo:

- di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali,
- di certificazione dei corrispettivi,
- di comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, dell'intenzione di effettuare acquisti intracomunitari per essere inclusi nell'archivio VIES (cf art. 35, c. 2, lett. e-*bis* del D.P.R. 633/1972),
- di integrazione delle fatture per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni,
- di presentazione agli uffici doganali degli elenchi intrastat.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, nonostante l'esonero dagli obblighi di tenuta dei registri IVA, il contribuente può, per scelta, tenere comunque i registri previsti ai fini IVA. Analogamente, pur non essendovi alcun obbligo, è possibile procedere all'annotazione delle date di pagamento e di incasso sulle fatture, operazione che consente di individuare più agevolmente le operazioni rilevanti ai fi-

ni della determinazione del reddito di ciascun periodo d'imposta.

In ambito IRPEF è previsto l'esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.

Le agevolazioni fiscali

Le agevolazioni fiscali previste per questo regime sono significative e spaziano a 360 gradi su tutte le imposte: l'IRPEF viene sostituita da un'imposta sostitutiva davvero "leggera", per l'IVA è previsto l'esonero, per l'IRAP l'esclusione e gli studi di settore non trovano applicazione.

1. IRPEF

Le agevolazioni in tema di imposta sul reddito sono state notevolmente accentuate rispetto all'originaria versione del regime dei contribuenti minimi. Come in precedenza è prevista l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali locali (regionale, provinciale, comunale), ma l'aliquota è fissata al 5% (in luogo del precedente 20%).

a) Determinazione del reddito e applicazione dell'imposta sostitutiva

Per la determinazione del reddito si applica il principio di cassa, secondo il quale sia i componenti positivi che quelli negativi partecipano alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui sono incassati o in cui si effettua il pagamento.

I primi sono rappresentati da: ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta; plusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione; sopravvenienze attive.

I componenti negativi sono costituiti da: costi relativi all'attività esercitata (comprensivi dell'IVA addebitata a titolo di rivalsa sugli acquisti di beni e servizi); contributi previdenziali versati in ottemperanza a norme di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi; minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione; sopravvenienze passive.

Sono inapplicabili al regime dei minimi le norme che prevedono limitazioni alla deducibilità dei costi inerenti l'attività (come, ad esempio, quelle sulle spese di alberghi e ristoranti); la Circolare n. 7/E/2008 sostiene infatti che *«tenendo conto della particolarità del regime dei minimi che prevede una modalità semplificata di determinazione del reddito ai sensi del comma 104 si ritiene che non possono trovare applicazione le norme del TUIR che prevedono una specifica limitazione nella deducibilità dei costi. Le spese relative a beni ad uso promiscuo e, quindi, parzialmente inerenti, nonché le spese relative a tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli articoli 164 e 102, comma 9, del TUIR (ad esempio autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia) rileveranno nella misura del 50 per cento dell'importo corrisposto comprensivo dell'IVA per la quale non può essere esercitato il diritto alla detrazione»*.

Le spese sono invece deducibili integralmente, a condizione che sia provata, sulla base di criteri oggettivi, l'inerenza della spesa all'attività d'impresa o di lavoro autonomo esercitata.

Il costo dei beni strumentali viene dedotto per intero dal reddito del periodo in cui è avvenuto il pagamento.

I contributi previdenziali, che i contribuenti minimi devono versare all'ente previdenziale di appartenenza, devono essere dedotti prioritariamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo nei limiti in cui trovano capienza in tali redditi; l'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo del contribuente.

Il reddito delle attività dei contribuenti minimi non assume alcuna rilevanza in sede di determinazione del reddito complessivo del contribuente e ai fini del riconoscimento delle detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13 del TUIR, mentre rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia e costituisce la base imponibile per il versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori per legge (per i lavoratori autonomi senza Cassa previdenziale i versamenti sono da effettuare alla Gestione separata INPS; per gli imprenditori alla Gestione artigiani e commercianti IVS).

b) Imposta sostitutiva

Al reddito, come sopra determinato, si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionale, provinciale e comunale pari al 5%.

Nel caso di imprese familiari, l'imposta è dovuta dal titolare dell'impresa ed è calcolata sul reddito al lordo delle quote spettanti ai collaboratori.

Eventuali crediti d'imposta spettanti al contribuente minimo potranno essere scomputati dall'imposta sostitutiva dovuta utilizzando l'istituto della compensazione tramite il modello F24. Analogamente possono essere compensate le ritenute subite in eccedenza rispetto alle somme dovute come imposta sostitutiva; in alternativa può essere chiesto il rimborso.

c) Esclusione dagli studi di settore

Di particolare rilievo la previsione che i contribuenti minimi sono esonerati dagli studi di settore e dalla compilazione del modello per la comunicazione dei relativi dati.

2. IRAP

Per quanto la loro situazione di contribuenti "marginali" escluda di per sé i contribuenti minimi dall'ambito di applicazione dell'IRAP, è comunque garanzia di chiarezza la precisazione che questi soggetti sono esenti dall'imposta; come spiega l'Agenzia delle entrate «*con tale disposizione il legislatore ha inteso prescindere dalle caratteristiche individuali dell'attività svolta ai fini dell'assoggettamento all'IRAP del reddito prodotto, riconducendo l'esenzione tra le specificità del regime in esame*»; ne consegue che «*i contribuenti minimi sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione*» (Circ. 73/E/2007, 3.3).

3. IVA

Una peculiarità del regime è costituita dall'esonero dall'applicazione dell'IVA: in pratica, sui compensi corrisposti a questi lavoratori autonomi o imprenditori *non è dovuta l'IVA*; essi sono, infatti, tenuti all'emissione della fattura, ma in esonero da imposta; le fatture devono riportare la dicitura che

motiva l'esclusione dall'IVA "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, c. 100 della legge finanziaria per il 2008".

Naturalmente i soggetti che adottano questo regime non hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti.

In quanto non viene applicata l'IVA, sulle fatture di importo superiore a 77,74 euro deve essere applicato il bollo di 1,81 euro.

4. ESONERO DALLE RITENUTE FISCALI

Il precedente regime dei contribuenti minimi prevedeva che i ricavi o compensi dei lavoratori autonomi fossero assoggettati alla ritenuta di acconto prevista dal D.P.R. 600/1973. Dal 1° gennaio 2012, invece il sostituto d'imposta non deve più effettuare la ritenuta (si ricorda che la parrocchia, gli altri enti ecclesiastici ed, in generale, gli enti *non profit* sono sostituiti d'imposta).

Per evitare di subire la ritenuta occorre che il lavoratore autonomo inserisca nella fattura una dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva (ad esempio: "Compenso non soggetto a ritenuta d'acconto in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva ex articolo 27 del D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. L. 5.7.2011, n. 111").

Adempimenti per accedere al regime dei nuovi contribuenti minimi e opzioni

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, o di lavoro autonomo a partire dal 1° gennaio 2012 e che presumono di rispettare i requisiti previsti per l'applicazione del regime dei nuovi contribuenti minimi devono darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività (modello AA9/11). La comunicazione viene effettuata barrando nel "quadro B" la casella denominata *Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'art. 27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98*.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011 dispone che, al fine di stabilire quale sia il periodo di imposta di inizio

di una nuova attività produttiva, deve farsi riferimento all'effettivo esercizio della stessa, e non alla mera apertura della partita IVA. Di conseguenza, coloro che iniziano ad esercitare l'attività in un momento diverso da quello in cui hanno aperto la Partita IVA e che non hanno comunicato nella dichiarazione di inizio attività l'applicazione del regime dei nuovi contribuenti minimi, devono presentare una dichiarazione di variazione dati per indicare che intendono avvalersi del regime fiscale agevolato.

I soggetti che, pur in possesso dei requisiti per usufruire del regime dei nuovi contribuenti minimi, non intendono usufruirne possono optare per un diverso regime in sede di dichiarazione di inizio attività; l'opzione per un diverso regime può essere effettuata anche per uscire, prima del compimento del quinquennio, dal regime già applicato. In questi casi il contribuente può optare:

- per il regime ordinario,
- per il regime delle nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000 (cosiddetto forfettino);
- per il regime contabile agevolato (cosiddetto degli ex minimi).

Decadenza dal regime

Il regime non può più essere applicato qualora vengano superati i limiti dimensionali o di struttura previsti oppure nel caso si verifichi una delle fattispecie che ne impediscono l'accesso.

Più precisamente il regime cessa di avere efficacia quando, alternativamente, il contribuente:

- consegue ricavi o compensi superiori a 30.000 euro;
- effettua una cessione all'esportazione;
- sostiene spese per lavoratori dipendenti o collaboratori;
- eroga somme a titolo di partecipazione agli utili agli associati in partecipazione con apporto costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- effettua acquisti di beni strumentali che, som-

mati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di 15.000 euro.

La possibilità di avvalersi del regime viene meno, altresì, quando:

- a causa di un mutamento dell'attività, il contribuente rientra in uno dei regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- trasferisce la propria residenza all'estero;
- a causa di un mutamento dell'attività, effettua in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati, di porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- acquisisce partecipazioni in società di persone, in società a responsabilità limitata con ristretta base proprietaria che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza, ovvero in associazioni professionali costituite per l'esercizio in forma associata di arti o professioni.

Il regime cessa di trovare applicazione:

- dall'anno successivo a quello in cui (anche a seguito di accertamento divenuto definitivo) viene meno uno dei requisiti necessari o si verifica una delle condizioni ostative;
- dall'anno stesso (anche a seguito di accertamento divenuto definitivo) in cui i ricavi o compensi percepiti superano di oltre il 50% il limite di 30.000,00 euro (vale a dire, 45.000,00 euro). In tal caso, il contribuente dovrà porre in essere gli ordinari adempimenti contabili ed extracontabili posti a carico degli imprenditori e dei professionisti.

Superamento del tetto dei ricavi per oltre il 50%

In particolare, se in corso d'anno i corrispettivi o i ricavi superano i 45.000 euro, è dovuta l'IVA relativa alle operazioni effettuate nel corso dell'intero anno solare che, per la frazione d'anno antecedente al superamento del limite, sarà determinata mediante scorporo dai corrispettivi, in ogni caso facendo salvo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

La fuoriuscita dal regime per superamento di oltre il 50% del limite di compensi o ricavi, comporta una serie di adempimenti che il contribuente è te-

nuto ad assolvere in relazione al periodo d'imposta in corso al momento del superamento.

In particolare, il contribuente deve:

a) agli effetti dell'IVA

- istituire i registri previsti dal titolo II del D.P.R. 633/1972, entro il termine per l'effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite;
- adempiere gli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni effettuate successivamente al superamento del limite;
- presentare la comunicazione dati e la dichiarazione annuale IVA entro i termini ordinariamente previsti;
- versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stato superato di oltre il 50 per cento il limite di 45.000 euro entro i termini ordinariamente previsti;
- annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati anteriormente al superamento del limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA;

b) agli effetti dell'IRPEF e dell'IRAP

- istituire i registri e le scritture contabili previsti dal titolo secondo del D.P.R. 600/1973 e annotare le operazioni con le modalità e nei termini ivi stabiliti a decorrere dal mese in cui è stato superato il predetto limite;
- adempiere agli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
- presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite entro i termini ordinariamente previsti;
- versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del testo

- unico in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa, nonché sul valore della produzione netta determinate secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;
- annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il superamento del limite dei ricavi o compensi oltre la soglia del 50% implica, inoltre, l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni.

Con il passaggio dalla vecchia alla nuova versione del regime dei contribuenti minimi sono state previste delle disposizioni transitorie che consentono, in determinate circostanze, ai soggetti già in attività di poter usufruire – almeno per qualche anno – del nuovo regime.

Possono infatti applicare il regime dei nuovi minimi coloro che hanno intrapreso un'attività d'impresa o di lavoro autonomo successivamente al 31 dicembre 2007, a condizione che alla data di inizio dell'attività fossero in possesso dei requisiti necessari per l'accesso al regime, compreso quello della "novità" dell'attività.

L'accesso al nuovo regime è ammesso anche ai soggetti che, sebbene in possesso dei requisiti per applicare l'ex regime dei minimi hanno optato per il regime ordinario ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

In ogni caso la permanenza nel regime è concessa limitatamente ai periodi di imposta residui al completamento del quinquennio, oppure, se successivo, non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Nel caso sia stata esercitata l'opzione per il regime ordinario occorre rispettare il vincolo triennale di permanenza nel regime.

Ingresso nel regime per i soggetti con attività già in corso

Semplificazioni per gli *ex minimi*

Coloro i quali non potranno usufruire del nuovo regime agevolato per i minimi transiteranno automaticamente nel regime “residuale” previsto per gli *ex* contribuenti minimi.

Infatti l'articolo 27, commi 3 e seguenti del D.L. 98/2011 ha introdotto un regime contabile e dichiarativo semplificato riservato alle persone fisiche:

- cominciano ad esercitare un'attività d'impresa o di lavoro autonomo e che, pur avendo le dimensioni per rientrare nel regime dei contribuenti minimi di cui all'art. 1, cc. 96 e 99, L. 244/2007, non possono accedervi a seguito dei nuovi limiti di accesso;
- avevano adottato il precedente regime dei contribuenti minimi e che, per effetto dei nuovi requisiti di accesso, non possono utilizzare il nuovo regime,
- fuoriescono dal nuovo regime perché si conclude il periodo di permanenza concesso.

I contribuenti possono comunque 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 contabile ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Possono optare per questo regime contabile semplificato anche i contribuenti che avevano i requisiti per accedere al precedente regime dei minimi, ma hanno effettuato l'opzione per il regime ordinario oppure per quello di cui alla L. 388/2000; nel caso di opzione per il regime normale occorre rispettare il vincolo triennale.

Semplificazioni

I contribuenti che si avvalgono del regime contabile agevolato sono esonerati dai seguenti obblighi:

- registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, dell'im-

- posta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto;
- tenuta del registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'articolo 16, D.P.R. 600/1973;
 - liquidazioni e versamenti periodici dell'IVA;
 - versamento dell'acconto annuale IVA;
 - presentazione della dichiarazione IRAP e versamento della relativa imposta.

A questo proposito va sottolineato che, dati i requisiti dimensionali che devono essere rispettati, l'esclusione da questa imposta dovrebbe derivare dalla stessa disciplina IRAP, ma l'esplicita esclusione offre la garanzia che non ci saranno dubbi interpretativi e applicazioni non uniformi da parte degli Uffici finanziari.

Adempimenti richiesti

Restano fermi gli altri adempimenti:

- conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 600/1973;
- fatturazione e certificazione dei corrispettivi, qualora non ricorrano le condizioni di esonero previste per le attività di cui all'articolo 2 del D.P.R. 696/1996;
- comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'articolo 8-bis del D.P.R. 322/1998, qualora il volume d'affari sia uguale o superiore a euro 25.822,84;
- presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini IRPEF e IVA;
- versamento annuale dell'IVA;
- versamento dell'acconto e del saldo dell'IRPEF;
- versamento dell'acconto e del saldo delle addizionali comunali e regionali all'IRPEF;
- adempimenti dei sostituti d'imposta;
- comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA (le cosiddette fatture significative);
- comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata.

Studi di settore

I contribuenti che applicano questo regime contabile agevolato sono soggetti agli studi di settore, nonché alla compilazione del modello per la comunicazione dei relativi dati.

L'eventuale adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore o dei parametri non rileva ai fini dell'individuazione del tetto dei 30.000 euro previsto per l'accesso al regime.

Aspetti previdenziali

Come previsto dall'articolo 5 del D.M. 2 gennaio 2008, il reddito conseguito dai contribuenti minimi assume rilevanza anche ai fini previdenziali.

I lavoratori autonomi che hanno l'obbligo di iscrizione ad una Cassa professionale devono rispettare la disciplina ad essa relativa.

I lavoratori autonomi che non hanno una propria Cassa previdenziale devono iscriversi alla Gestione Separata INPS, mentre coloro che svolgono attività d'impresa devono iscriversi alla Gestione INPS Commercianti/Artigiani e devono versare i contributi con le modalità e nella misura previsti per l'anno di competenza.

Come stabilito dall'articolo 1 comma 104 della legge 244/2007 i contributi previdenziali ed assistenziali così versati, compresi quelli effettivamente corrisposti dal titolare dell'impresa familiare per conto dei propri collaboratori fiscalmente a carico, ovvero non fiscalmente a carico, ma per i quali il titolare non ha esercitato la rivalsa sul collaboratore, sono deducibili dal reddito.