

**STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”**

Professionisti d'impresa

AREA FISCALE E SOCIETARIA

- *TRASFORMAZIONI*
- *SCISSIONE*
- *FUSIONE*
- *CONFERIMENTO*
- *RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI*
- *MERGER & ACQUISITION*
- *GESTIONI PATRIMONI - TRUST - FONDI PATRIMONIALI*
- *PIANIFICAZIONE AZIENDALI*

Circ. n°6 del 05/02/2012

NUOVO REGIME DEI MINIMI FORFETTONI

A cura dell'ufficio Studi

ROMA

*Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com*

ARIANO IRPINO

*Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it*

Professionisti d'impresa

Nuovi minimi senza ritenuta

Il provvedimento del 22 dicembre conferma la sostitutiva al 5% e prevede l'assenza di ritenute su compensi o ricavi percepiti dal 2012

Il provvedimento direttoriale n. 185820/2011 contiene **importanti precisazioni** in relazione alla tassazione sostitutiva prevista nell'ambito dei contribuenti “minimi”, in quanto, oltre a **confermare la riduzione** dell'imposta al 5%, prevede l'**assenza di ritenute** sui compensi o ricavi percepiti dai minimi a decorrere dal 2012.

Il regime in questione, come noto, è stato oggetto di importanti modifiche ad opera dell'art. 27 del DL 98/2011, a decorrere dall'anno 2012, con cui è stata prevista una notevole riduzione dell'**imposta sostitutiva** che colpisce il reddito dei soggetti minimi, la quale **scende** dal 20% (applicabile ancora per l'anno 2011) **al 5%** (con decorrenza dall'anno 2012). Tale imposta, in ogni caso, è sostitutiva dell'Irpef, nonché delle addizionali regionali e comunali.

Sul punto, è bene ricordare che il regime dei minimi, nella versione in vigore fino al 2011, prevede l'applicazione delle **regole ordinarie** per quanto riguarda l'applicazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta (DM 2 gennaio 2008), il quale deve quindi operare una **ritenuta del 20% sui compensi percepiti** dai soggetti minimi per attività di **lavoro autonomo**, ovvero del **23%** (sulla metà) dei ricavi derivanti dallo svolgimento di **attività di intermediazione** (rapporti di agenzia, procacciamento d'affari, ecc.).

Tale **prelievo alla fonte**, soprattutto per i professionisti, determina situazioni creditorie anche significative in capo a tali soggetti, per i quali il **recupero non sempre** si determina del tutto **agevole**, considerando l'assenza di IVA ed IRAP (per i contributi previdenziali, la **possibilità di compensazione** è limitata solamente ad alcune categorie di lavoratori autonomi sprovvisti di cassa previdenziale, ovvero per i geometri).

Prima dell'emanazione del provvedimento direttoriale, molti commentatori avevano giustamente focalizzato l'attenzione sulla **questione della ritenuta d'acconto**, la cui applicazione anche dopo le modifiche apportate dal DL 98/2011, avrebbe certamente creato **situazioni creditorie molto significative**, soprattutto per i professionisti, per i quali, a fronte di una tassazione sul reddito del 5%, il prelievo anticipato del 20% sui compensi avrebbe determinato notevoli difficoltà di recupero per i motivi anzidetti.

Resta la necessità di rilasciare una dichiarazione alla controparte

La **novità** contenuta nel provvedimento direttoriale che, come anticipato, dispone la **non applicabilità** di alcuna ritenuta sui compensi o ricavi percepiti dai minimi a decorrere dal 2012, è quindi da salutare con favore, ferma restando la **necessità di rilasciare**, da parte dei

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

soggetti in questione, una dichiarazione alla controparte in cui si attesta l'applicazione del regime dei minimi.

Qualche considerazione in più deve essere svolta per i **soggetti che già fruiscono del regime dei minimi** per l'anno 2011 e che mantengono i requisiti (compresi quelli “aggiunti” dal comma 2 dell'art. 27 del DL 98/2011) anche per l'anno 2012. Per tali soggetti, infatti, **eventuali compensi o ricavi** percepiti fino al 31 dicembre 2011, in relazione ad attività per le quali è prevista l'applicazione della ritenuta d'acconto, la misura della stessa rimane quella ordinaria, ragion per cui, laddove possibile, sembra certamente conveniente **rinviare l'incasso** dei ricavi o compensi all'anno 2012, così da poter **fruire della “nuova” regola** prevista dal punto 5 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre scorso.

Si ricorda, a tale proposito, che sia le regole previste per l'applicazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta, sia le regole di determinazione del reddito per i contribuenti minimi, prevedono il **regime di “cassa”**, ragion per cui il rinvio al 2012 di compensi o ricavi porterebbe con sé un **duplice beneficio**: assenza di ritenuta d'acconto e applicazione del 5% sul reddito dell'anno 2012.

Infine, un'**avvertenza** per eventuali fatture emesse in questo periodo e già consegnate alla controparte ma che verranno pagate nell'anno 2012, per le quali è **opportuno** procedere all'annullamento e all'invio di un nuovo documento accompagnato dalla dichiarazione di non assoggettamento a ritenuta, a seguito di quanto previsto dal provvedimento direttoriale in commento.

Nuovi minimi più duraturi per gli under 35

Il recente provvedimento direttoriale definisce con chiarezza i requisiti per accedere al regime dei minimi dal 2012 e la sua durata

L'emanazione del Provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2011 (prot. 185820/2011) ha definito con esattezza il **perimetro** dei soggetti che potranno **“entrare” nel regime dei minimi dal 2012**, dopo le modifiche apportate dall'art. 27 del DL 98/2011, nonché il periodo di **permanenza** massima nel regime stesso. Focalizzando l'attenzione, in questo intervento, sui soggetti già in attività al 31 dicembre 2011, il Provvedimento direttoriale citato conferma che l'ingresso nel regime dei “nuovi” minimi è riservato a coloro che hanno intrapreso l'attività successivamente alla data del 31 dicembre 2007, e che presentino nel contempo sia i requisiti previsti dall'art. 1, commi da 96 a 99, della L. n. 244/2007 (“vecchi” minimi), sia quelli “aggiunti” dall'art. 27, comma 2, del DL 98/2011. Ciò sta a significare che il regime dei minimi, dal 2012, non è riservato solamente a coloro che erano già **“vecchi” minimi fino al 2011**, bensì a tutti coloro che, avendo iniziato l'attività

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

successivamente al 31 dicembre 2007, presentino tutti i requisiti previsti alla data del 31 dicembre 2011.

Il Provvedimento direttoriale contiene un'importante precisazione, allorché, riferendosi al requisito di cui alla lett. b) del comma 2 dell'art. 27, secondo cui l'attività da esercitare **non** deve costituire **mera prosecuzione** di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente, dispone che tale preclusione “non opera laddove il contribuente dia prova di aver **perso il lavoro** o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà”. Tale precisazione, oltre ad essere condivisibile, risolve diverse situazioni riferite a lavoratori dipendenti che, a causa della crisi, hanno perso il posto di lavoro, ma che hanno continuato a svolgere la stessa attività apprendosi (forzatamente) una partita IVA.

Altra importante precisazione attiene a coloro che hanno intrapreso una nuova attività in data successiva al 31 dicembre 2007, avvalendosi del regime delle nuove iniziative produttive, di cui all'art. 13 della L. n. 388/2000, i quali “possono accedere al regime fiscale di vantaggio per i periodi di imposta residui al completamento del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età” (si pensi, ad esempio, ad un soggetto che ha iniziato l'attività nel 2009 all'età di 38 anni, fruendo del regime delle nuove iniziative produttive per il triennio 2009-2011, che può accedere al regime dei nuovi minimi per gli anni 2012 e 2013).

Relativamente alla durata del regime, il Provvedimento direttoriale fugge alcuni dubbi emersi nei mesi precedenti, precisando che:

- quale regola generale, il regime in questione si applica per il periodo d'imposta di inizio dell'attività e per i quattro successivi;

- in deroga, per i soggetti che non hanno ancora compiuto 35 anni, il regime può essere applicato anche oltre il quinquennio e, comunque, fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, senza esercitare alcuna opzione.

Dopo la fuoriuscita, il rientro non è possibile

Di particolare rilevanza è la precisazione contenuta nel Provvedimento in commento (§ 3.3), secondo cui “coloro che, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, cessano di applicare il regime fiscale di vantaggio non possono più avvalersene, anche nell'ipotesi in cui, nel corso del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, tornino in possesso dei requisiti”. In buona sostanza, una volta entrati nel regime dei minimi, il contribuente può restarci al massimo **cinque anni consecutivi** (o anche più se *under 35*) e l'eventuale uscita per qualsivoglia motivo ne impedisce il **rientro**, anche se nell'ambito del quinquennio si mantengono o si torni in possesso di tutti i requisiti. È probabile che l'Agenzia voglia impedire lo “spezzatino” da parte del contribuente che, per motivi di convenienza, intenda avvalersi del regime in questione valutando di volta in volta il comportamento da tenere, entrando e uscendo dal regime di anno in anno.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

Infine, relativamente a coloro che “escono”, in quanto non presentano i requisiti per poter accedere al nuovo regime dal 2012, si conferma il naturale **passaggio** al regime supersemplificato di cui al comma 3 dell'art. 27, non solo per coloro che hanno iniziato l'attività prima del 2008, ma anche per i soggetti che hanno iniziato **successivamente al 31 dicembre 2007** e che non presentano i requisiti “aggiunti” di cui al comma 2 dell'art. 27 (fermi restando quelli dei “vecchi” minimi).

IMPOSTE SOSTITUTIVE

Cambiano le indicazioni in fattura per i nuovi minimi

Andrebbe specificato direttamente in fattura che i ricavi e i compensi non sono soggetti a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. Le **nuove regole** per i contribuenti minimi dal 2012, introdotte a seguito della **riforma del regime agevolato** ad opera del DL 98/2011 e dei recenti provvedimenti attuativi, comportano l'opportunità di introdurre **nuove indicazioni nelle fatture** emesse da tali soggetti.

La “vecchia” disciplina del regime agevolato di cui trattasi, recata dall'art. 1, commi da 96 a 117, della Finanziaria 2008 (L. 244/2007), era stata resa attuativa con il DM 2 gennaio 2008 che, all'art. 7, comma 1, lettera b), stabiliva che i contribuenti **minimi**, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, se emettono fattura devono **indicare**, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che l'operazione è effettuata da **soggetti che applicano il regime di franchigia**. Pertanto, i contribuenti minimi hanno sempre recato, nelle fatture emesse, indicazioni del tenore della seguente: “Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 100, della Finanziaria 2008 (L. 244 del 24 dicembre 2007, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007)”.

Le nuove disposizioni di riforma del regime, di cui all'art. 27 del DL 98/2011, e il relativo provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre scorso (n. 185825), **nulla** dicono in proposito, ma la previsione del decreto attuativo del 2008 rimane comunque.

È opportuno aggiornare il riferimento normativo alle nuove disposizioni

Pertanto, è ancora **necessario riportare** nei predetti documenti **tale annotazione**, anche se pare opportuno aggiornare, dal 2012, il **riferimento normativo** alle nuove disposizioni, aggiungendo quindi, all'indicazione sopra riportata, una **dicitura** del seguente tenore, ripresa, tra l'altro, dal summenzionato provvedimento attuativo che così definisce il nuovo regime riformato: “Regime fiscale **di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità *ex art. 27, commi 1 e 2, del DL 98/2011*”.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

Come già illustrato in precedenti interventi, poi, con il già citato provvedimento attuativo (punto 5.2), l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che i **ricavi** e i **compensi** relativi al reddito oggetto del regime, **non** sono **assoggettati a ritenuta** d'acconto da parte del sostituto di imposta; a tal fine, però, i contribuenti devono rilasciare un'**apposita dichiarazione**, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

In tale prospettiva, potrebbe essere utile, **anziché inviare** specifiche comunicazioni ai sostituti d'imposta dei contribuenti minimi, **inserire direttamente** nelle fatture emesse un'indicazione del seguente tenore: “Le somme oggetto di fatturazione afferiscono al reddito soggetto all'imposta sostitutiva propria del regime di vantaggio; gli importi dovuti, pertanto, non devono essere assoggettati alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del DPR 600/1973, **come previsto** dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011, n. 185820/2011 (punto 5.2)”.

Per quanto riguarda le fatture emesse **entro il 31 dicembre** dell'anno scorso, quindi **con ritenuta** d'acconto, ma non ancora incassate, i contribuenti minimi possono comunque **evitare** l'applicazione delle ritenute, **annullando** tali documenti ed emettendone di nuovi con la dichiarazione di non assoggettamento a ritenuta, a seguito di quanto previsto dal provvedimento direttoriale indicato in precedenza.

I nuovi minimi «dipendono» dagli anni effettivi d'attività

Il periodo di tre anni, entro cui chi vuole avvalersi del regime non deve aver svolto altra attività, è quello di reale svolgimento e non il periodo d'imposta. Il periodo temporale di **tre anni precedenti**, entro il quale il contribuente che intende avvalersi del regime dei **minimi non** deve aver svolto **altra attività** artistica, professionale ovvero d'impresa, deve intendersi riferito al **periodo effettivo** di **svolgimento** dell'attività, e non al periodo d'imposta.

Lo hanno precisato, nel corso di Telefisco 2012, i tecnici dell'Agenzia delle Entrate, a seguito di uno specifico quesito.

Come noto, tra i requisiti “aggiunti”, di cui all'art. 27, comma 2, lett. a), del DL 98/2011, per potersi avvalere del regime dei **“nuovi” minimi**, di cui al citato art. 27, è previsto che “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”.

In relazione a tale requisito, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate se si deve far riferimento ai tre periodi d'imposta precedenti, oppure se, come sembra **più logico**, si deve aver riguardo al periodo di **effettivo svolgimento** dell'attività, e quindi il requisito in

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

questione si deve verificare in ragione degli **effettivi giorni trascorsi** tra la **chiusura** della precedente attività e l'**inizio** di quella nuova.

L'esempio posto nel quesito riguarda un soggetto che ha **cessato** un'attività il **10 maggio 2006**, e ha dato **inizio** alla nuova attività in data **30 maggio 2009**, nel qual caso sono decorsi **più di tre anni effettivi** (giorni di calendario), ma non tre periodi d'imposta.

Correttamente, l'Agenzia, nel precisare, come detto, che si deve far riferimento al periodo di effettivo svolgimento dell'attività, ha confermato che il soggetto in questione **può accedere** al regime dei minimi (ferma restando la verifica degli altri requisiti previsti), in quanto alla data del 30 maggio 2009 sono trascorsi più di tre anni effettivi rispetto alla cessazione della precedente attività (10 maggio 2006).

In relazione al requisito in esame, previsto anche per l'accesso al regime delle nuove iniziative produttive, di cui all'art. 13 della L. n. 388/2000, è bene ricordare anche i seguenti ulteriori chiarimenti espressi in passato dall'Agenzia delle Entrate:

- circolare 3 gennaio 2001, n. **1**: **non** costituisce causa di **esclusione** la **semplice apertura** della **partita IVA**, come pure la partecipazione in qualità di socio ad una società di capitali o di persone senza che venga svolta attività gestionale nella stessa (si veda anche la circ. 18 giugno 2001, n. **59**). Tale aspetto è stato confermato altresì dal provvedimento direttoriale 22 dicembre 2011, prot. n. 185820/2011 (§ 3.2), in cui si precisa che “si fa riferimento allo svolgimento effettivo e all'inizio effettivo della stessa e non alla semplice apertura della partita Iva”;

- risoluzione 26 agosto 2009, n. **239**: il riferimento allo svolgimento di attività artistica o professionale (oggi contenuta nell'art. 27, comma 2, lett. a) del DL n. 98/2011), rinvia alla nozione di **esercizio abituale** di un'attività artistica, professionale o d'impresa (artt. 53 e 55 del TUIR), con **esclusione** quindi di eventuali attività commerciali o di lavoro autonomo **occasionale**, di cui all'art. 67, lett. i) e l) del TUIR. Pertanto, l'eventuale svolgimento, nei tre anni antecedenti, di un'attività occasionale non inibisce, in linea di principio, l'accesso al regime dei minimi.

Resta il regime “agevolato” per chi ha i requisiti dei “vecchi” minimi

Infine, è bene evidenziare che il mancato rispetto del requisito in questione comporta l'**impossibilità** di accedere al regime dei minimi **dal 2012, fermo restando** che il contribuente che possiede comunque i requisiti dei **“vecchi” minimi** accede naturalmente al regime “agevolato”, di cui all'art. 27, comma 3 del DL 98/2011 (§ 1.1 del provvedimento direttoriale 22 dicembre 2011, prot. n. 185825/2011).

Lo Studio Castellano è a disposizione per maggiori informazioni.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

**STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”**

Professionisti d'impresa

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it