

Regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (nuovi minimi)

Con la circolare n. 17 del 30 maggio 2012, l'Agenzia delle entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla corretta applicazione del nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

PREMESSA

Come è noto, l'articolo 27 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 155 del 6 luglio 2011, ha apportato, con decorrenza dal 2012, al regime dei contribuenti minimi una serie di modifiche. Il regime (in breve: **regime di vantaggio per le nuove attività**) assume, ora, le caratteristiche di un vero e proprio regime di favore per la nuova imprenditoria e va ad aggiungersi a quello delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000 (in breve: NIP) rappresentando una possibile ulteriore scelta per coloro che intendono avviare una nuova attività d'impresa ovvero di lavoro autonomo.

IN COSA CONSISTE IL REGIME DI VANTAGGIO

Il regime di vantaggio, introdotto con l'articolo 27, commi 1 e 2 del predetto D.L. n. 98, è finalizzato a favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro.

Le disposizioni che regolamentano il nuovo istituto, sono state mutate da quelle che regolano il regime dei contribuenti minimi disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007.

In sostanza, l'ex regime dei minimi può intendersi assorbito dal nuovo regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità il quale presenta notevoli novità soprattutto con riferimento ai requisiti di accesso, al periodo di applicabilità e alla misura dell'imposta sostitutiva dovuta.

Il predetto regime si applica a partire dal 1° gennaio 2012, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, ovvero anche oltre al 4° anno successivo a quello di inizio dell'attività e sino al compimento del 35° anno di età.

Le persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione, ovvero che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007, qualora risultino in possesso dei requisiti previsti dalla norma, applicano l'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali del 5 per cento.

Coloro che iniziano una nuova attività d'impresa o professionale nel corso, ad esempio, dal 2012 applicano le nuove disposizioni fino al periodo d'imposta 2016.

Va ricordato che in sede di conversione del decreto legge è stato previsto che il regime si applica anche oltre il 4° anno, successivo a quello di inizio dell'attività, e sino a quello di compimento del 35° anno di età del contribuente, senza esercitare alcuna opzione espressa.

Si ricorda che per i contribuenti di piccole dimensioni che intendono iniziare una nuova attività di impresa o di lavoro autonomo rimane in vigore la possibilità di aderire al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo introdotto dall'articolo 13 della legge n. 388/2000.

A CHI SI APPLICA IL NUOVO REGIME

Le nuove disposizioni sono applicabili da tutte le **persone fisiche** che:

- a) Intraprendono, dal 1° gennaio 2012, un'attività di impresa, arte o professione;
- b) l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007;
- c) presumono di avere, o possedevano, i requisiti stabiliti dall'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244/2007 (regime degli ex minimi) e dall'articolo 27, comma 1 e 2 del sopracitato decreto n. 98/2011.

Sul tema sia il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185820/2011 che la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17 hanno precisato che per stabilire quale sia il periodo di inizio di una nuova attività non si fa riferimento alla mera apertura della partita Iva bensì all'effettivo svolgimento dell'attività, da intendersi come la prima effettuazione delle operazioni attive relative all'attività caratteristica ovvero a quelle passive sempre preordinate a tale attività.

L'aliquota dell'imposta applicabile, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, è particolarmente conveniente ed è stata fissata nel 5%.

Le condizioni, sopra riportate, testimoniano che mentre l'accesso all'ex regime dei minimi era consentito a chiunque fosse in possesso dei requisiti previsti dalla legge n. 244/2007, non essendo di impedimento il fatto che lo stesso fosse già in attività, il regime di vantaggio, invece, è accessibile, come si dirà meglio nei paragrafi successivi, esclusivamente a coloro che iniziano una nuova attività ovvero l'hanno iniziata dopo l'entrata in vigore del regime dei minimi (1° gennaio 2008).

LE CONDIZIONI PER L'ACCESSO AL REGIME DI VANTAGGIO PER LE NUOVE ATTIVITA'

Le condizioni che regolano l'accesso al nuovo regime sono state nel corso di questi ultimi mesi, oggetto di numerose incertezze. Per tale ragione sia il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185820/2011 che la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17 hanno fornito numerosi chiarimenti. In particolare il Predetto provvedimento ha sancito che, per quanto non espressamente previsto dal Provvedimento stesso, ove compatibile, restano applicabili le norme che disciplinano i "vecchi minimi" (commi da 96 a 117 della Legge n. 244/2007 e D.M. 2 gennaio 2008). Restano validi, di conseguenza, anche tutti i documenti di prassi emanati in relazione a tale regime.

Il Provvedimento suddetto conferma che devono essere posseduti tutti i requisiti previsti per l'accesso al vecchio regime dei minimi. In particolare, nell'anno di inizio dell'attività il contribuente deve presumere:

- di conseguire **compensi o ricavi in misura non superiore a 30.000 euro** (in caso di inizio attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di compensi va ragguagliato all'anno).
- di **non effettuare cessioni all'esportazione** o operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;
- di **non sostenere spese per lavoro dipendente o per collaboratori** (unica eccezione sono i compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare);
- di **non erogare somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito solamente da lavoro**;
- di **non acquistare** - anche mediante contratti di appalto e di locazione - **beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro**.

Oltre ai requisiti per l'accesso, già in essere per il regime dei minimi, è richiesto che:

1. il contribuente non abbia esercitato, negli ultimi tre anni, un'attività artistica, professionale o imprenditoriale, anche in forma associata o familiare;
2. l'attività non costituisca, in nessun modo, la mera prosecuzione di un'altra precedentemente svolta, sotto forma di lavoro autonomo o dipendente, salvo il caso in cui sia consistita nel periodo di pratica professionale obbligatoria;
3. nel caso di proseguimento di un'attività svolta da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi del periodo precedente non deve superare i 30.000 euro.

Di seguito vengono analizzati singolarmente i tre requisiti richiesti dall'articolo 27, commi 1 e 2 del D.L. n. 98/2011 alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare in commento.

1. Mancato esercizio nei tre anni precedenti di attività artistica, professionale ovvero di impresa anche in forma associata o familiare

La lettera a) del comma 2 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011 prevede che il contribuente **non abbia esercitato, negli ultimi tre anni, un'attività artistica, professionale o imprenditoriale, anche in forma associata o familiare**.

Con riferimento al limite temporale, è stato chiarito che il calcolo dei 3 anni deve essere effettuato avendo a riguardo il calendario comune e non tre periodi d'imposta.

Esempio

Cessazione attività 30 giugno 2009

Se l'inizio attività avviene nel corso del mese di luglio 2012 è possibile aderire al regime di vantaggio (senza dover attendere il 1° gennaio 2013).

In sostanza, poiché uno dei requisiti richiesti dalla norma prevede che il soggetto non abbia effettivamente svolto una attività nel triennio precedente, si propongono di seguito una serie di fattispecie che si possono verificare.

Socio accomandante di una società di persone

Nel caso in cui un socio accomandante di una società di persone voglia intraprendere una propria attività nel regime di vantaggio, dovrà essere verificato se nei tre anni precedenti lo stesso abbia svolto o meno una attività di gestione all'interno della società ovvero se si sia limitato esclusivamente a conferire il capitale.

Nessun problema per i soci di società di capitali in quanto la norma (mancato esercizio di un'attività d'impresa anche in forma associata) **circoscrive il suo ambito applicativo ai soli soggetti che ritraggano un reddito d'impresa**. Nel caso di specie, invece, l'eventuale dividendo erogato costituisce un reddito di capitali. Il problema, invece, si è dell'avviso si ponga per i soci di società trasparenti ai sensi dell'art. 116 del TUIR in quanto il reddito da loro ritratto dalla società è qualificabile d'impresa.

Socio di una società inattiva

Nel caso in cui un soggetto sia socio di una società inattiva, può aderire al regime di vantaggio, sempreché in possesso degli altri requisiti richiesti dalla norma, senza considerare il predetto limite del triennio, in quanto, a causa dell'inattività della società, manca una effettiva attività di gestione da parte dei soci.

Associato in partecipazione di solo lavoro

La circolare ha chiarito che l'associato in partecipazione di solo lavoro può accedere al regime agevolato in quanto il suo reddito non è qualificabile come reddito derivante da svolgimento di una attività artistica o professionale di cui all'articolo 53, comma 1 del Tuir.

Socio di società di persone e associazioni di cui all'art. 5 del Tuir e a S.r.l. trasparenti

Le disposizioni sul regime di vantaggio, sono mutate dal regime dei contribuenti minimi di cui alla legge n. 244/2007. In particolare l'articolo 1, comma 99, lettera d) della predetta legge dispone che non può accedere al regime dei minimi, il soggetto che detiene partecipazioni in:

- società di persone,

- associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir,
- società a responsabilità limitata che aderiscono al regime di trasparenza di cui all'articolo 116 del Tuir (c.d. trasparenza a ristretta base azionaria dove i soci sono esclusivamente persone fisiche).

La circolare sul regime di vantaggio chiarisce che il divieto di aderire al regime agevolato per i predetti soggetti vige solo con riferimento alle attività che potrebbero essere svolte nel periodo agevolato e non con riferimento a quelle svolte nel triennio precedente per cui vale il divieto di cui alla lettera a), comma 2 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011.

Sul tema la circolare n. 146/E del 9 giugno 2009 ha chiarito che, come indicato dalla lettera d), articolo 99 della legge n. 244/2007, il divieto di aderire al regime dei minimi per quei soggetti che esercitano attività di impresa, arti o professioni in forma individuale e contestualmente partecipano a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir, ovvero a società a responsabilità aderenti al regime della piccola trasparenza (art. 116 Tuir) deriva dal fatto che si vuole evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria (impresa o lavoro autonomo) conseguiti nello stesso periodo di imposta e imputabili al medesimo soggetto siano assoggettati a due diversi regimi di tassazione.

2. L'attività esercitata non deve costituire mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo

L'attività non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra precedentemente svolta, sotto forma di lavoro autonomo o dipendente, salvo il caso in cui sia consistita nel periodo di pratica professionale obbligatoria. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire (circolare n. 8/E/2001) che **costituisce una mera prosecuzione quell'attività che si presenta come nuova unicamente dal punto di vista formale.**

Sotto l'aspetto sostanziale, invece, la stessa si concretizza in una mera prosecuzione di quella svolta in precedenza perché, ad esempio, viene effettuata negli stessi luoghi, con gli stessi beni ed è rivolta ai medesimi clienti della prima attività. Per tale ragione, l'Agenzia in relazione alle NIP ha precisato che quindi, **la verifica del suddetto requisito non può basarsi su una serie di elementi individuati preventivamente, ma deve essere realizzata andando a verificare il singolo caso concreto ed avendo cura di analizzare anche il contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.**

Tale condizione ha finalità antielusive e mira ad evitare che si possa godere dei benefici previsti per le nuove attività esercitando di fatto, una precedente attività, e modificandone unicamente la veste giuridica.

In sostanza per rispettare la condizione in analisi, non basta che l'attività sia nuova esclusivamente sotto la veste formale, esercitando però la medesima attività in sostanziale continuità (stesso luogo, stessi macchinari, stessi clienti).

ESEMPIO

Si fa il caso di un soggetto che svolge l'attività di installatore di caldaie come lavoratore dipendente che intende iniziare una nuova attività imprenditoriale nel medesimo settore.

In questo caso, se l'ex datore di lavoro o i clienti del medesimo sono la parte prevalente dei suoi clienti, l'attività non può essere considerata nuova e pertanto il soggetto non può aderire al regime di vantaggio.

Contratto di collaborazione coordinata e continuativa e contratti di lavoro a tempo determinato

Nel caso in cui un soggetto che intende iniziare una attività nel regime di vantaggio avendo svolto nel triennio precedente altra attività sotto forma di collaborazione coordinata e continuativa ovvero con contratto di lavoro a tempo determinato potrà beneficiare delle nuove disposizioni agevolate nel caso in cui l'attività precedente sia stata svolta per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio antecedente l'inizio dell'attività (il periodo di osservazione è stato mutuato dalla lettera a), primo comma dell'art. 27).

La motivazione va ricercata nella marginalità dell'attività esercitata sia dal punto di vista temporale che da quello economico.

Esempio n. 1

Nel caso in cui un soggetto abbia svolto l'attività di falegname con **contratto a tempo indeterminato di lavoro dipendente** che decida di iniziare la medesima attività andrà verificato se c'è continuità avendo riguardo agli elementi che caratterizzano l'attività intrapresa (clienti, beni strumentali, luogo di lavoro, ecc).

Esempio n. 2

Nel caso in cui un soggetto abbia svolto **l'attività di falegname** con contratto a tempo indeterminato di lavoro dipendente e decida di **iniziare l'attività di installatore di caldaie, può aderire al regime di vantaggio.**

Esempio n. 3

Un soggetto ha svolto l'attività di falegname con contratto a tempo determinato di lavoro dipendente o con contratto di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co.) dall'1.1.2011 al 31.12.2011 decide di iniziare la medesima attività di falegname dal 1.6.2012.

Tale soggetto **può aderire al regime di vantaggio, senza necessità di effettuare nessuna ulteriore indagine**, perché l'attività di falegname è stata esercitata con contratto a tempo determinato o co.co.co. per un **periodo inferiore alla metà del triennio antecedente l'inizio attività**.

Esempio n. 4

Un soggetto ha svolto l'attività di falegname con contratto a tempo determinato di lavoro dipendente o con contratto di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co.) dall'1.1.2010 al 31.12.2011 ha iniziato la medesima attività di falegname dall'1.1.2012.

Tale soggetto **può aderire al regime di vantaggio solo se l'attività si presenta sostanzialmente nuova** e, pertanto, andrà condotta la canonica verifica circa i clienti, il luogo di svolgimento dell'attività e i beni strumentali impiegati. La verifica si rende necessaria in quanto l'attività di falegname è stata esercitata con contratto a tempo determinato o co.co.co. per un periodo superiore alla metà del triennio antecedente l'inizio attività.

Perdita del lavoro

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011, al paragrafo 2 ha precisato che la finalità antielusiva della norma non viene violata e la condizione di cui alla lettera b (prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo) non opera nel caso in cui **il contribuente possa provare di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà**.

Le disposizioni contenute nella norma, infatti, sono rivolte anche a quei soggetti che a seguito della perdita del lavoro per cause indipendenti dalla propria volontà o che a seguito della loro messa in mobilità dal proprio datore di lavoro intendono iniziare una nuova attività utilizzando la professionalità acquisita.

ESEMPIO

Un installatore di pannelli solari lavoratore dipendente che abbia perso il lavoro per cause indipendenti dalla propria volontà **può aderire al regime di vantaggio** anche se esercita la medesima attività sotto forma di lavoro autonomo senza necessità di nessuna ulteriore verifica.

Attività svolte in maniera occasionale

La circolare ha, inoltre, chiarito che l'aver svolto nell'anno precedente prestazioni occasionali non costituisce ostacolo all'ingresso nel regime.

La motivazione risiede nel fatto che i redditi prodotti con l'esercizio delle predette prestazioni sono classificabili come redditi diversi ai sensi dell'articolo 67 del Tuir e non sono produttive di reddito di lavoro autonomo o di impresa di cui agli articoli 55 e 53 del Tuir.

Per tale ragione, poiché l'esercizio di prestazioni occasionali non viola le condizioni di cui alle lettere a (mancato esercizio nei tre anni precedenti di attività artistica, professionale ovvero di impresa anche in forma associata o familiare) e b (prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo) il soggetto può, se in possesso degli altri requisiti previsti dalla norma, aderire e beneficiare delle disposizioni agevolate.

Pratica obbligatoria per l'esercizio dell'attività

La verifica del requisito della mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo non opera laddove l'attività esercitata prima dell'inizio dell'attività consista nella pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio delle arti e professioni.

Anche lo svolgimento di una pratica obbligatoria previsto da **specifiche disposizioni normative al fine di poter operare in un determinato settore economico-produttivo** (es. la pratica obbligatoria richiesta per alcuni settori dell'artigianato) non limita la possibilità di aderire al regime di vantaggio.

Un caso particolare riguarda il praticante avvocato non in qualità di collaboratore coordinato e continuativo ma con partita Iva che può accedere al regime di vantaggio già al momento dell'apertura della partita Iva e non dal superamento dell'esame di abilitazione.

L'Agenzia, infatti, nella citata circolare n. 17/2012 ritiene che non si può considerare influente ai fini del calcolo del triennio il periodo di lavoro autonomo svolto da praticante.

Svolgimento contestuale di attività di lavoro dipendente e da lavoro autonomo

Come è noto la predetta lettera b) dispone che un soggetto non può aderire al regime di vantaggio nel caso in cui l'attività costituisce una prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente ed autonomo.

La circolare chiarisce che, nel caso in cui ad una attività di lavoro autonomo o di impresa si aggiungesse un'altra attività sotto forma di lavoro dipendente, anche in ambiti omogenei, il soggetto può continuare a beneficiare delle disposizioni previste dal regime di vantaggio.

ESEMPIO

Un soggetto che svolge l'attività libero professionale di ingegnere aderendo al regime di vantaggio viene successivamente assunto con contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato per svolgere una attività omogenea.

In tale fattispecie, l'Agenzia ritiene che poiché non si verifica uno spostamento di imponibile verso un regime più favorevole, il soggetto può continuare a beneficiare delle disposizioni agevolate del regime in analisi e la tassazione sostitutiva potrà coesistere con quella ordinaria applicabile ai redditi da lavoro dipendente.

Per le ragioni suddette risulta influente il fatto che il contribuente che si avvale del regime agevolato inizi altre attività produttive di redditi diversi da quelle di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, o di impresa di cui all'articolo 55 del tur.

3. Proseguimento di un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto

Il comma 2 lettera c) dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011 dispone che in caso di proseguimento di un'attività di impresa svolta da un altro soggetto, il contribuente può aderire al regime di vantaggio solo se l'ammontare di ricavi conseguiti dal cedente non siano superiori a € 30.000,00.

La verifica sull'ammontare dei ricavi del dante causa deve essere effettuata con riferimento al periodo di imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio.

Ad esempio, in caso di prosecuzione dell'attività avvenuta nel corso del 2012, il cessionario o l'erede possono applicare il regime di vantaggio solo se nel 2011 il cedente o de cuius hanno conseguito ricavi in misura inferiore o pari al predetto limite di € 30.000,00.

Nel caso in cui l'acquisto dell'impresa avvenga in corso d'anno, il predetto limite dei 30.000 euro deve essere verificato non solo in capo al cedente, ma anche in capo al cessionario ragguagliando ad anno i ricavi prodotti da quest'ultimo (lett a, comma 96, art. 1, Legge n. 244/2007).

I ricavi riferibili al cedente e quelli riferibili al cessionario, relativi all'anno di cessione dell'attività devono essere considerati cumulativamente ai fini della verifica del superamento del predetto limite.

Nel caso in cui, al momento dell'acquisto i ricavi dell'anno del cedente abbiano superato del 50% il limite di 30.000,00 euro, l'avente causa non potrà applicare già dall'anno dell'acquisto il regime fiscale di vantaggio.

ESEMPIO

Si fa il caso di un contribuente che intende aderire al regime di vantaggio proseguendo l'attività della madre intervenuta a seguito di donazione d'azienda in data 30.6.2012.

A tal riguardo andrà verificato che la madre abbia realizzato nel 2011 un ammontare di ricavi non superiore a 30.000 euro.

Poiché, però, la donazione è avvenuta in corso d'anno, il predetto limite dei 30.000 euro deve essere verificato sul 2012 avendo a riguardo sia i ricavi conseguiti dal dante causa che dall'avente causa.

Supponendo che:

- 1) dal 1.1.2012 al 30.6.2012 il donante abbia conseguito ricavi per € 10.000;
- 2) dal 1.7.2012 al 31.12.2012 il donatario abbia conseguito ricavi per € 12.000.

In tale ipotesi, il donatario potrà rimanere anche per il 2013 nel regime di vantaggio.

Se, invece, la sommatoria dei ricavi è superiore a 30.000 euro, dal 2013 il donatario non potrà più applicare il regime di vantaggio.

I REQUISITI DEL REGIME DEI MINIMI

In estrema sintesi il regime è riservato alle sole persone fisiche esercenti attività d'impresa o di arti e professioni non in forma associata, sostanzialmente privi di struttura che soddisfano alcuni requisiti.

Requisiti per accedere al regime

Nell'anno solare precedente	Nel triennio precedente
- hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, in misura non superiore a euro 30.000; - non hanno effettuato cessioni all'esportazione; - non hanno sostenuto spese per lavoro dipendente o assimilato. - Non hanno erogato somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro (art. 53, co. 2, lett. c, tur).	Non hanno effettuato acquisti di beni strumentali per un ammontare complessivo superiore a euro 15.000, tenendo conto, altresì, dei beni acquisiti mediante contratti di appalto o di locazione, compresa quella finanziaria.

Il regime prevede le seguenti agevolazioni:

LE AGEVOLAZIONI DEL REGIME	
1.	applicazione di un'imposta sostitutiva del 5% sul reddito, calcolato come differenza tra ricavi o compensi e spese sostenute, aumentato delle plusvalenze e diminuito delle minusvalenze;
2.	i contribuenti che aderiscono a questo regime non sono più tenuti a versare l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali, l'IVA e l'IRAP;
3.	non è prevista la tenuta delle scritture contabili e vi è l'esonero dagli adempimenti Iva;
4.	esclusione dall'applicazione degli studi di settore;
5.	i contributi previdenziali si deducono per intero direttamente dal reddito ed è ammessa la compensazione di perdite riportate da anni precedenti.

Per espressa previsione normativa sono esclusi dal regime coloro che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 1, comma 99, lett. a) della legge n. 244/2007). In particolare, l'Agenzia delle entrate nella Circolare 21.12.2007, n. 73/E indica che è preclusa la possibilità di accesso al regime nel caso in cui il contribuente, anche solo marginalmente, si avvalga delle seguenti disposizioni in relazione alle attività di:

- agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972);
- vendita sali e tabacchi (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- commercio dei fiammiferi (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- editoria (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 (art. 74, sesto c. del D.P.R. n. 633/72);
- agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter. del D.P.R. n. 633/72);
- agriturismo (art. 5, comma 2, della legge 413/91);
- vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, del D.P.R. n. 600/73);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41/95);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41/95).

Per la medesima disposizione non possono aderire al regime i soggetti che:

- non risiedono nel territorio dello Stato;
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, n. 8), del d.p.r. n. 633 del 1972 e di mezzi di trasporto nuovi ex articolo 53, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993;
- partecipano, contestualmente, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir o a società a responsabilità limitata trasparenti di cui all'articolo 116 del Tuir.

Il comma 111 detta specifiche disposizioni nel caso in cui vengano meno le condizioni previste per l'accesso al regime. In particolare, il regime cessa di avere effetto dall'anno successivo, se in corso d'anno:

- viene superato il limite dei 30.000 euro;
- ovvero vengono effettuate esportazioni;
- ovvero impiegati lavoratori dipendenti o parasubordinati;
- ovvero superato il limite di acquisti di beni strumentali nel triennio;
- ovvero si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99:
 - a causa di un mutamento dell'attività, il contribuente:
 - rientra in uno dei regimi speciali ai fini dell'IVA;
 - effettua in via prevalente o esclusiva cessioni di fabbricati, di porzioni di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
 - trasferisce la propria residenza all'estero;
 - acquisisce partecipazioni in società di persone, in SRL trasparenti ovvero in associazioni professionali.

Se, invece, il limite di ricavi viene superato di oltre il 50% (in pratica si percepiscono corrispettivi superiori a 45.000 euro) il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso.

Per eventuali approfondimenti si rinvia ai chiarimenti resi dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 73/E del 21.12.2007 e con gli altri documenti di prassi sul tema.

1. Acquisti di beni strumentali nel triennio non superiori a € 15.000

Tra le condizioni per aderire e permanere nel regime di vantaggio vi è anche quella che fissa che gli acquisti di beni strumentali effettuati nel triennio siano di valore non superiore a € 15.000.

Nel caso in cui, con riferimento ai predetti acquisti, siano stati versati solo degli acconti, la circolare 73/E/2007, par 2.1 ha chiarito che gli acquisti rilevano, ai fini della determinazione del limite predetto, solo al momento in cui le operazioni si considerano effettuate ai fini Iva, ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Il comma 4, del predetto articolo 6, dispone che, in caso di pagamento anticipato, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo pagato.

Per tale ragione, ai fini del calcolo del limite di 15.000 euro, dovranno essere presi in considerazione anche gli acconti fatturati.

INIZIO ATTIVITA' TRA L'1.1.2008 E IL 31.12.2011

Il regime di vantaggio, oltre ad applicarsi a coloro che intraprendono l'attività a decorrere dal 1° gennaio 2012, si applica anche a coloro che, in possesso dei requisiti, l'hanno intrapresa dopo il 31 dicembre 2007 a condizione che questi siano in possesso:

1. sia dei requisiti per aderire al regime dei minimi di cui ai commi 96 e 99 dell'articolo 1 della Legge n. 244/2007;
2. sia degli ulteriori requisiti previsti dalla normativa sul regime di vantaggio introdotto di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011.

Il Provvedimento precisa che i soggetti, in possesso dei requisiti di cui al paragrafo precedente, che hanno intrapreso un'attività d'impresa, arte o professione **successivamente al 31 dicembre 2007** e che hanno optato per il regime ordinario ovvero per quello delle nuove iniziative produttive possono accedere al regime fiscale di vantaggio per i **periodi d'imposta residui** al completamento del quinquennio, ovvero non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età. Altra importante precisazione riguarda, inoltre, l'obbligo di osservare il vincolo triennale conseguente all'opzione per il regime ordinario: in pratica chi, ad esempio, ha iniziato l'attività nel 2008 in regime dei minimi ed ha optato, a decorrere dal 2009, per la determinazione con criteri ordinari dei redditi e dell'IVA, sarà obbligato al rispetto del vincolo triennale 2009/2011. Limitatamente al periodo d'imposta 2012 ovvero, se successivo, sino al compimento del 35° anno di età potrà beneficiare del nuovo regime di vantaggio.

ESEMPIO

Un soggetto ha iniziato una nuova attività nel 2009 (che non costituisce una prosecuzione di altra attività precedentemente svolta come lavoratore dipendente o autonomo) e pur essendo in possesso per aderire al vecchio regime dei minimi (i cui requisiti sono oggi validi per aderire al regime di vantaggio) opta per il regime ordinario di tassazione.

L'opzione per il regime ordinario ha valenza triennale (2009-2011).

A partire dal 1° gennaio 2012 tale contribuente (se in possesso di tutti i requisiti previsti dalla norma) può aderire al nuovo regime di vantaggio.

Poiché il calcolo della durata del quinquennio di applicazione delle disposizioni agevolate deve essere effettuato dal momento dell'inizio attività, avvenuta nel caso in esame nel 2009, si conclude che tale soggetto potrà aderire al regime di vantaggio fino al 31.12.2013 (o fino al compimento del 35° anno di età).

1. Perdita dei requisiti

Così come previsto dal precedente regime dei minimi, anche nel nuovo regime di vantaggio un contribuente che prima del 1° gennaio 2012 abbia perso e riacquistato i requisiti precedentemente indicati per accedere al regime dei minimi, può accedere ai benefici previsti dalle nuove disposizioni agevolate.

L'unica eccezione a quanto precedentemente esposto riguarda i soggetti che sono fuoriusciti dal regime dei minimi per aver conseguito ricavi di oltre il 50% del limite di € 30.000 euro (€ 45.000) per i quali è obbligatoria l'applicazione del regime ordinario di tassazione per il triennio successivo.

Ne consegue che **possono accedere al regime fiscale di vantaggio per il periodo residuo coloro che possedevano i requisiti necessari per l'applicazione del regime degli "ex minimi" alla data di inizio attività e nell'anno 2011, restando ininfluenti le vicende intercorse nel periodo intermedio.**

Per soggetti che all'1.1.2012 sono in possesso sia dei requisiti di cui alla legge n. 244/2007 (regime dei minimi) sia dei requisiti di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011 (regime di vantaggio) si possono verificare le seguenti situazioni:

A) se il soggetto aveva scelto di applicare l'ex regime dei minimi, può:

1. applicare il regime fiscale di vantaggio;
2. optare per un regime diverso (ordinario o semplificato di determinazione del reddito, contabile semplificato); in tale ultima evenienza non potrà più rientrare nel fiscale di vantaggio;

B) se il soggetto aveva scelto di applicare il regime ordinario o semplificato di determinazione del reddito o il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13, L. 388/2000) può:

1. applicare il regime fiscale di vantaggio; in tale ipotesi laddove poi ne esca – per scelta o per legge – non potrà più rientrarvi;
2. continuare ad applicare il regime scelto, e se sono trascorsi i tre anni obbligatori di permanenza, scegliere di applicare il regime fiscale di vantaggio, rispettando il limite di durata di cui all'articolo 27, comma 1 (5 anni dall'inizio dell'attività o fino al compimento del trentacinquesimo anno di età).

In ogni caso è necessario che coesistano anche i requisiti di cui al comma 2 dell'articolo 27 del decreto n. 98/2011.

2. Cosa accade ai soggetti che hanno aderito al regime dei minimi dal 2008

Con riferimento ai soggetti che hanno aderito al regime dei minimi a decorrere dall'anno di entrata in vigore dello stesso (periodo d'imposta 2008) ovvero dai successivi, per verificare se tali soggetti dovranno fuoriuscire dal regime agevolato **ed essere sottoposti a quello ordinario di tassazione, bisognerà verificare quando è avvenuto l'avvio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.**

SOGGETTI CHE INIZIANO L'ATTIVITA' A DECORRERE DAL 1° GENNAIO 2012

Per i soggetti che iniziano una nuova attività dal 1° gennaio 2012 il regime fiscale di vantaggio è il regime naturale. Per tale ragione i contribuenti, pur non dovendo esprimere alcuna opzione sono obbligati, comunque, a darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 maggio 2012 è stato approvato il nuovo modello AA9/11 che al quadro B contiene la casella denominata *"Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità previsto dall'art. 27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98"* che i contribuenti dovranno barrare per comunicare all'Amministrazione finanziaria la volontà di aderire al regime fiscale di vantaggio.

Regimi fiscali agevolati	
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	☒ ☐
Regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo previsto dall'art. 13 della L. 23 dicembre 2000, n. 388	☐ A ☐ R

A causa della tardività con la quale l'Agenzia delle entrate ha aggiornato il nuovo modello, i contribuenti che abbiano iniziato una nuova attività dal 2012 aderendo al regime di vantaggio possono presentare il modello AA9/11 entro 60 giorni dall'emanazione della circolare senza incorrere in alcuna sanzione per il ritardo.

Sempre a causa della mancanza di indicazioni, l'Agenzia delle entrate conferma che non viene considerato comportamento concludente ai fini dell'esercizio di opzione per il regime ordinario l'emissione di fattura con addebito di imposta al cessionario o committente.

A tal fine quindi, i contribuenti che volessero aderire al regime agevolato dovranno emettere una nota di variazione di sola Iva ai sensi dell'articolo 26, commi 3 e 4, e articolo 21, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972. L'emissione della nota di variazione deve avvenire entro 60 giorni dall'emanazione della circolare n. 17 del 2012 ovvero entro la prima liquidazione se successiva al citato termine.

1. Individuazione dell'esercizio di inizio dell'attività

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011 ha chiarito che al fine di stabilire quale sia il momento di inizio dell'attività è necessario far riferimento non alla semplice apertura della partita Iva ma all'effettivo esercizio della stessa.

Per tale ragione nel caso in cui un soggetto abbia iniziato ad esercitare l'attività in un momento differente da quello di apertura della partita Iva e non ha manifestato nella comunicazione di inizio dell'attività di voler aderire al regime di vantaggio dovrà presentare una dichiarazione di variazione dati con l'indicazione della volontà di beneficiare delle disposizioni agevolate in analisi.

Ai fini di comunicare correttamente la scelta di voler aderire al regime fiscale di vantaggio è possibile che si verifichino le seguenti situazioni:

1. un soggetto che ha aperto la partita Iva nel 2011 e non ha indicato nel quadro B del modello AA9/10 l'intenzione di applicare il regime dei contribuenti minimi di cui alla legge n. 244/2007, inizia effettivamente l'attività nel 2012 aderendo al regime di vantaggio. Lo stesso dovrà presentare la dichiarazione di variazione dati barrando l'apposita casella del quadro B del Modello AA9/11, ovvero, per coloro che abbiano aperto la partita Iva anteriormente all'approvazione della nuova modulistica, la casella, sempre del quadro B del modello AA9/10, riservata alla comunicazione dell'opzione del regime dei minimi;
2. due soggetti hanno aperto la partita Iva dopo il 1° gennaio 2012 ed hanno optato rispettivamente per il regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della Legge n. 388/2000 e per il regime ordinario. Entrambi di fatto non hanno esercitato alcuna attività. Per modificare la propria scelta tali soggetti possono presentare una dichiarazione di variazione dati barrando l'apposita casella del quadro B del Modello AA9/10, riservata alla comunicazione dell'opzione del regime dei minimi e revocare l'opzione a suo tempo effettuata.

DISAPPLICAZIONE O USCITA DAL REGIME

La fuoriuscita dal regime fiscale di vantaggio può avvenire:

1. per opzione;
2. per legge a causa del superamento dei limiti previsti dal comma 96 e 99 della legge n. 244/2007.

1. Fuoriuscita dal regime per opzione

Il contribuente in possesso dei requisiti per accedere al regime di vantaggio può optare per l'applicazione per un regime diverso (ordinario, nuove iniziative produttive e contabile semplificato).

a) Fuoriuscita dal regime e opzione per il regime ordinario

Il contribuente in possesso dei requisiti previsti per il nuovo regime di vantaggio può scegliere autonomamente di fuoriuscirne e optare per la determinazione del reddito secondo i modi ordinari.

Tale comportamento può essere adottato dal contribuente:

1. che si avvale del regime di vantaggio decide di fuoriuscire optando per la determinazione delle imposte in maniera ordinaria;
2. che in sede di inizio attività, pur essendo in possesso dei requisiti per beneficiare delle disposizioni del regime agevolato, opta per la determinazione del reddito secondo i metodi ordinari.

L'esercizio dell'opzione per il regime ordinario avviene mediante comportamento concludente ma deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria compilando il quadro VO della prima dichiarazione annuale Iva relativa al periodo di imposta a cui si riferisce la scelta operata.

b) Fuoriuscita dal regime e opzione per il regime delle nuove iniziative produttive

Il contribuente può scegliere autonomamente di fuoriuscire dal regime di vantaggio e optare per il regime delle nuove iniziative produttive disciplinato dall'articolo 13 della legge n. 388/2000.

L'esercizio dell'opzione deve essere effettuato nel modello di variazione dati AA9/11.

c) Fuoriuscita dal regime e opzione per il regime contabile agevolato

Il contribuente può scegliere autonomamente di non beneficiare del regime di vantaggio di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011 e di avvalersi del regime contabile semplificato disciplinato sempre all'art. 27 ma al comma 3, del predetto decreto.

d) Impossibilità di rientrare nel regime in caso di fuoriuscita

A differenza di ciò che avveniva nel regime dei minimi, dove i contribuenti potevano optare per il regime ordinario e, una volta trascorso il triennio, avendone di nuovo i requisiti, rientrarvi ancora una volta, nel regime di vantaggio una volta optato per la fuoriuscita il contribuente non potrà più rientrarvi.

1. Fuoriuscita dal regime per legge

La fuoriuscita dal regime di vantaggio può avvenire anche per legge a causa della perdita dei requisiti ovvero a seguito di accertamento divenuto definitivo.

a) Fuoriuscita dal regime per la perdita dei requisiti

Il contribuente fuoriesce obbligatoriamente dal regime di vantaggio se nel corso della sua applicazione:

1. consegue ricavi o percepisce compensi superiori a euro 30.000;
2. effettua cessioni all'esportazione;
3. sostiene spese per lavoro dipendente o assimilato;
4. eroga somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro (art. 53, co. 2, lett. c, Tuir);
5. effettua acquisti di beni strumentali per un ammontare complessivo superiore a euro 15.000, inclusi quelli effettuati da soggetti non titolari di partita Iva.

Il regime di vantaggio cessa di avere efficacia se:

1. a causa del mutamento dell'attività, il contribuente rientra in una dei regimi speciali Iva;
2. trasferisce la propria residenza all'estero;
3. si effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, n. 8), del d.p.r. n. 633 del 1972 e di mezzi di trasporto nuovi ex articolo 53, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993;
4. si partecipa, contestualmente, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir o a società a responsabilità limitata trasparenti di cui all'articolo 116 del Tuir.

Così come avveniva per la decadenza dal regime degli ex minimi, anche il regime di vantaggio cessa di avere efficacia:

1. dall'anno successivo a quello in cui vengono meno i predetti requisiti;
2. dall'anno stesso, se i ricavi superano di oltre il 50 per cento il limite di 30.000,00 euro (€ 45.000,00). In tal caso il contribuente dovrà porre in essere tutti gli adempimenti contabili ed extracontabili previsti per professionisti ed imprenditori.

La decadenza dal regime a causa del superamento dei ricavi di oltre il 50% obbliga il contribuente ad effettuare i seguenti adempimenti:

- Istituire i registri Iva entro il termine per effettuare la liquidazione relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite
- Rispettare gli obblighi per le operazioni effettuate dopo il superamento del limite
- Presentazione comunicazione dati Iva
- Presentazione dichiarazione annuale Iva
- Versamento dell'imposta a saldo dell'anno in cui è stato superato il limite di oltre 50%
- Annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati prima del superamento del limite entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva
- Istituire i registri e scritture contabili previsti da titolo II, DPR 600/72 con annotazione delle operazioni dal mese in cui è stato superato il limite
- Rispettare gli obblighi per le operazioni effettuate dopo il superamento del limite
- Presentazione comunicazione a fini Studi di settore e parametri
- Presentazione dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il limite dei redditi

- Versamento dell'imposta a saldo dell'anno in cui è stato superato il limite di oltre 50%, entro i termini ordinari e sulla base delle norme del Tuir
- Annotare le cessioni le prestazioni di servizi e gli acquisti effettuati prima del superamento del limite entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale

Il superamento del limite dei ricavi e dei compensi oltre la soglia del 50 per cento obbliga il contribuente ad applicare il regime ordinario per il periodo di imposta in cui avviene il superamento per i successivi tre.

Irrilevanza dell'indennità ai fini del calcolo del limite di € 30.000

L'indennità di maternità (o qualsiasi altra indennità sostitutiva del reddito di impresa) non deve essere considerata ai fini della verifica del limite dei ricavi per l'accesso o la permanenza nel regime.

Sul tema, l'articolo 6 del Tuir dispone che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita dei redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti (circolare n. 189 del 21 novembre 1999).

Tali indennità, inoltre, dovranno essere indicate nel rigo CM2 (denominato "totale componenti positivi") tra i componenti positivi di reddito.

L'indennità di maternità non dovrà, però, essere considerata ai fini della verifica del limite di € 30.000 (comma 96, art. 1, legge n. 244/2007) in quanto non costituisce ricavo o compenso come risulta evidente dall'articolo 68, comma 2, del D.Lgs n. 151/2001, secondo cui tale indennità "...all'80% del salario minimo giornaliero stabilito dall'art. 1 del decreto- legge 29 luglio 1981, n. 402, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 settembre 1981, n. 537, nella misura risultante, per la qualifica di impiegato, dalla Tabella A e dai successivi decreti ministeriali di cui al 2° comma del medesimo art. 1".

b) Fuoriuscita dal regime a seguito di accertamento

L'articolo 1, comma 114 della legge n. 244/2007 che ha introdotto il regime degli ex minimi, le cui disposizioni sono state mutate dal nuovo regime di vantaggio, dispongono che la fuoriuscita dal regime può essere causata anche a seguito di accertamento divenuto definitivo.

La cessazione avviene:

- a partire dall'anno successivo a quello in cui sono accertate in via definitiva il venire meno dei requisiti;
- a partire dall'anno stesso se l'accertamento divenuto definitivo stima un ammontare di ricavi e compensi superiori a € 45.000,00. Anche in questo caso il superamento del limite dei ricavi e dei compensi oltre la soglia del 50 per cento obbliga il contribuente ad applicare il regime ordinario per il periodo di imposta in cui avviene il superamento per i successivi tre.

CARATTERISTICHE DEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO

Ai sensi dell'articolo 1, comma 104 della legge n. 244/2007, che ha introdotto il regime dei minimi, il reddito si determina, in base al principio di cassa, come differenza tra l'ammontare dei compensi o ricavi percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nello stesso periodo relative all'esercizio dell'attività di impresa o dell'arte o della professione.

1. Imposta sostitutiva

E' prevista l'applicazione di **un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 5 per cento**. Trattandosi di un'imposta sostitutiva, non saranno ammesse detrazioni o deduzioni d'imposta tranne quelle espressamente previste dalla norma (in particolare, versamenti previdenziali).

I contribuenti aderenti al regime di vantaggio sono esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato negli stessi termini e con le medesime modalità previste per il versamento dell'IRPEF; trovano applicazione, quindi, tutte le disposizioni vigenti in materia di acconto dell'imposta, compensazione e rateazione.

2. I codici tributo per il versamento dell'imposta

La risoluzione 52/E del 25 maggio 2012 ha istituito i seguenti codici tributo da utilizzare per il versamento dell'imposta sostitutiva tramite il modello F24:

- **codice 1793** – per il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva, prima rata
- **codice 1794** – per il versamento dell'acconto, seconda rata
- **codice 1795** – per il versamento del saldo

3. Non applicazione delle ritenute d'acconto

Il Provvedimento del 22.12.2011, vista l'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, precisa 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 i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

Nel caso in cui un soggetto aderente al regime degli ex minimi abbia emesso nel 2011 una fattura con ritenuta d'acconto che sarà incassata nel 2012, la circolare n. 17/2012 chiarisce che in tale fattispecie è possibile rettificare la fattura comunicando al cliente di non operare la predetta ritenuta in quanto entrato nel regime di vantaggio.

4. Indicazioni in fattura

La "vecchia" disciplina del regime dei minimi, stabiliva che i contribuenti, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, se emettevano fattura **dovevano indicare**, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che l'operazione è effettuata da **soggetti che applicano il regime di franchigia**.

Pertanto, i soggetti che si avvalgono del regime di vantaggio, nelle fatture emesse, devono recare la seguente informazione: ***"Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 100, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 in applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità ex art. 27, commi 1 e 2, del DL n. 98/2011"***.

CESSAZIONE DI ATTIVITA' IN PRESENZA DI RICAVI NON RISCOSSI E COSTI NON PAGATI

L'Agenzia delle entrate ha fornito nella circolare in commento un atteso chiarimento relativo a quei contribuenti che si avvalgono del regime di vantaggio e decidono di cessare la propria attività in presenza di ricavi e compensi fatturati ma non ancora riscossi e costi ed oneri con riferimento ai quali non è ancora avvenuta la manifestazione finanziaria.

L'Amministrazione ha chiarito che nella predetta fattispecie è possibile seguire due strade alternative.

La prima consiste nel rispettare le indicazioni fornite in passato dall'amministrazione finanziaria con riferimento all'attività professionale. In particolare con la circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, par. 7.1 era stato chiarito che **l'attività non si può** "...considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale".

In sostanza il contribuente non potrà cessare l'attività e dovrà compilare il quadro CM del Modello Unico fino alla conclusione delle operazioni di incasso dei crediti e pagamento dei debiti.

La seconda soluzione, invece, viste le dimensioni ridotte di tale tipologia di contribuenti e a causa dell'esiguità degli importi di tali operazioni consente a tali soggetti di determinare il reddito dell'ultimo anno di attività tenendo conto anche delle operazioni che non hanno avuto in quell'anno manifestazione finanziaria.

LE SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI

I contribuenti che applicano il regime di vantaggio possono beneficiare non solo delle semplificazioni previste dal regime degli ex minimi ma anche di quelle disposte dal Provvedimento del 22.12.2011.

I contribuenti nel regime di vantaggio sono, quindi, esonerati dall'obbligo di:

- liquidazione e versamento dell'Iva;
- da tutti gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare:
 1. registrazione delle fatture emesse (articolo 23);
 2. registrazione dei corrispettivi (articolo 24);
 3. registrazione degli acquisti (articolo 25);
 4. tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39), fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione;
 5. dichiarazione Iva e comunicazione annuale Iva (articoli 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998);
- versamento e dichiarazione a fini IRAP;
- compilazione del modello Studi di settore e parametri (non essendo soggetti né a studi di settore che a parametri);
- compilazione e invio della comunicazione delle operazioni rilevanti Iva (articolo 21 comma 1 del D.L. n. 78/2010, c.d. spesometro);
- comunicazione delle operazioni effettuate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata (Art.1, D.L. n. 40/2010, c.d. comunicazione operazioni black list);

Si ricorda che i medesimi soggetti rimangono obbligati ai seguenti adempimenti:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi;
- per gli acquisti in *reverse charge* (acquisti intracomunitari o interni) sussiste l'obbligo di integrazione della fattura, indicando l'imposta con la relativa aliquota, e di versamento dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni (in quanto l'imposta sugli acquisti è indetraibile per tali soggetti);
- comunicazione in sede di inizio attività, o successivamente con apposita istanza inviata all'Agenzia delle entrate, della volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie ed essere quindi iscritti nel registro VIES;
- presentazione dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari.

DIVIETO DI RIVALSA E DI DETRAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI

L'applicazione del regime comporta che i contribuenti non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione della stessa sugli acquisti effettuati. In pratica, i contribuenti che decideranno di applicare il nuovo regime saranno considerati alla stregua dei consumatori finali restando incisi del tributo eventualmente loro addebitato.

Può verificarsi il caso di un soggetto nel regime di vantaggio il quale emette una fattura senza l'addebito dell'Iva che viene incassata nell'anno successivo in cui ha optato per il regime ordinario.

La predetta fattura non andrà integrata con l'Iva, considerato che ai sensi dell'articolo 6, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione si intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura (anche se diverso da quello in cui un'operazione si considera effettuata ai sensi dei commi 1 e 3 dello stesso articolo). Così ad esempio le fatture emesse da un ex minimo nel 2011, ed incassate nel 2012, non dovranno essere integrate con l'Iva anche se il soggetto – per scelta o per legge – è fuoriuscito dal regime in commento.

RETTIFICA IVA

Il passaggio al regime in analisi comporta, inoltre, l'applicazione della rettifica della detrazione ai fini IVA già detratta negli anni in cui è stato applicato il regime ordinario ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 (comma 101 dell'articolo 1 della legge n. 244/2007).

Tale rettifica, tuttavia, a causa delle caratteristiche precedentemente esposte del nuovo regime, trova applicazione solo nel caso di quei soggetti (in possesso dei nuovi requisiti) che hanno iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2007 e transitano dal regime ordinario a quello di vantaggio per la parte residuale del quinquennio.

1. Rettifica in caso di ingresso nel regime

In caso di ingresso l'Iva relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi.

Unica eccezione riguarda i beni ammortizzabili, anche immateriali, la cui rettifica deve essere eseguita:

- soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione,
- ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni.

Si evidenzia che il comma 5 dell'art. 19-bis2 stabilisce che la rettifica non deve essere effettuata per i beni ammortizzabili di costo unitario non superiore a 516,46 euro e per i beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25 per cento.

La prima o unica rata dovrà essere versata, entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'Iva relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, mentre le rate successive andranno versate entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

La norma prevede, inoltre, la facoltà di estinguere il debito mediante lo strumento della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Il mancato versamento dell'unica rata, ovvero di una singola rata, è punibile con la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (pari al trenta per cento dell'importo non versato) e costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo.

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 secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997.

Analoga rettifica va effettuata quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell'Iva.

In tal caso, il Decreto attuativo del regime dei minimi (le cui disposizioni sono valide anche per il regime di vantaggio), all'articolo 7, comma 1, lettera f) richiamato dal Provvedimento del 22 dicembre 2011 che à attuazione ai commi 1 e 2 dell'articolo 27 del D.L. n. 98/2011, chiarisce che le residue rate dell'Iva, al netto dell'eccedenza a credito emergente dalla rettifica di segno opposto eseguita sulle merci in giacenza e sui beni strumentali da meno di cinque anni:

- devono essere versate in un'unica soluzione;
- nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita al netto di tale rettifica.

In sostanza, un contribuente che transita dal regime di vantaggio a quello ordinario potrà recuperare il credito di Iva risultante dalla rettifica a proprio favore nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita dal regime senza attendere la presentazione della dichiarazione Iva annuale.

L'individuazione del primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita cambia a seconda del nuovo regime adottato dal contribuente:

- in caso di passaggio dal regime di vantaggio al regime ordinario, il primo versamento utile è costituito dalla versamento dell'Iva risultante dalla liquidazione periodica;
- in caso di passaggio dal regime di vantaggio al regime contabile agevolato (articolo 27, comma 3, D.L. n. 98/2011) il primo versamento utile è costituito dal versamento dell'Iva annuale (essendo tali soggetti esonerati dai versamenti periodici).

In caso di uscita dal regime di vantaggio per cessazione attività, poiché lo stesso è equiparabile ad un titolare di partita Iva (equiparazione valida anche con riferimento ai versamenti dovuti in base alla dichiarazione, ed

anche in caso di opzione per il pagamento rateale (Ris. n. 70/E/1998) il debito Iva potrà essere saldato versando le rate residue entro i termini previsti dall'articolo 1, comma 101 della legge n. 244/2007 (entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sostitutiva).