



### ***Superminimi ed ex minimi: definite le regole dei due regimi***

Il 1° gennaio 2012 inizia una sorta di “nuova vita” per il regime dei minimi: se, infatti, rimangono inalterate sia le regole “base” di accesso al regime (sono però stati previsti alcuni requisiti aggiuntivi piuttosto stringenti ai commi 1 e 2 dell’art.27 del D.L. n.98/11) così come le regole per la gestione del regime (fissate dalla L. n.244/07 – Finanziaria 2008), la sostitutiva ridotta al 5% rispetto al precedente 20% cambia radicalmente le scelte strategiche dei contribuenti.

Visto l’enorme vantaggio fiscale che se ne otterrà, chi rispetterà le prescrizioni (vecchie e nuove) per l’accesso, dal 2012 di certo sceglierà di optare per il nuovo regime. Tale regime – che nei precedenti contributi abbiamo definito dei “superminimi” – viene oggi definito dall’Agenzia delle Entrate “*regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità*”.

Oltre al descritto regime, la Manovra correttiva ha introdotto un secondo istituto (co.3 dell’art.27 del D.L. n.98/11) dedicato a coloro che si trovano a rispettare i vecchi requisiti dei minimi (co.96 e 99 dell’art.1 della L. n.244/07), ma non i nuovi requisiti introdotti dall’art.27 del D.L. n.98/11. Si tratta, certamente, di una soluzione contabile scarsamente vantaggiosa per i contribuenti. Anche questa vede il proprio inizio con il periodo d’imposta 2012.

Nel presente contributo si andranno a richiamare i nuovi istituti introdotti dalla Manovra estiva, focalizzando l’attenzione sulle regole attuative introdotte (senza grande tempestività, occorre dirlo, visto che le nuove regole entrano in vigore il 1° gennaio 2012) dai Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate pubblicati lo scorso 22 dicembre 2011:

**Provvedimento  
n.185820/11**



denominato “*Modalità di applicazione del regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità - disposizioni di attuazione dell’art.27, co.1 e 2, del D.L. n.98/11, convertito con modificazioni dalla L. n.111/11*”) dedicato al regime dei “superminimi”;

**Provvedimento  
n.185825/11**



denominato “*Modalità di applicazione del regime contabile agevolato di cui all’art.27, co.3, del D.L. n.98/11, convertito con modificazioni dalla L. n.111/11*”) relativo al regime degli “ex minimi”.

Malgrado i predetti provvedimenti forniscano alcuni importanti chiarimenti, molti altri aspetti altrettanto meritevoli di risposta non sono ancora stati esaminati dall’Agenzia delle Entrate<sup>7</sup>.

È quindi oltremodo auspicabile, in considerazione dell’entrata in vigore del regime a partire dal 1° gennaio 2012 e, soprattutto, data la vasta platea di contribuenti potenzialmente interessata, che intervengano quanto prima le opportune puntualizzazioni per cercare di affrontare le nuove regole con un panorama interpretativo più completo.

#### **I chiarimenti al regime dei “superminimi”**

Con il Provvedimento direttoriale n.185820 del 22 dicembre scorso, l’Agenzia delle Entrate introduce le attese disposizioni di attuazione dei commi 1 e 2 dell’art.27 del D.L. n.98/11, e cioè le previsioni normative che individuano i requisiti di accesso al nuovo

<sup>7</sup> Per un’analisi critica precedente alla pubblicazione dei provvedimenti attuativi si veda L. Caramaschi, “*Regime dei nuovi minimi: casi e criticità da gestire a pochi mesi dal debutto*” in La Circolare Tributaria n.41/11, pag.6.

regime dei minimi o, come indicato in premessa, del nuovo “*regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità*” in vigore dal 1° gennaio 2012.

Un primo importante chiarimento riguarda coloro che hanno iniziato l'**attività dopo il 31 dicembre 2007** e che, se in possesso dei requisiti previsti dalla Finanziaria 2008 per i vecchi minimi unitamente a quelli “*di novità*” richiesti dal co.2 del citato art.27, possono dal 2012 accedere la nuovo regime.

Nel merito di quanto previsto dalla lett.b) del co.1 dell'art.27, quindi, il Provvedimento chiarisce che:

possono applicare dal 2012 il nuovo regime fiscale di vantaggio fino al compimento del quinquennio o fino al compimento del 35-esimo anno di età, anche i soggetti che hanno optato negli anni precedenti per il regime ordinario (semplificati o ordinari per opzione) e quelli che hanno optato per il regime delle neo-attività.

Tale precisazione appare di estrema importanza e nei fatti amplia notevolmente l'ambito di applicazione del nuovo regime in quanto, ad una prima lettura della previsione normativa, sembrava che il nuovo regime per chi aveva già avviato l'attività dal 2008 in poi, fosse ad appannaggio esclusivo di coloro che negli anni dal 2008 al 2011 avevano applicato in modo “*continuativo*” il regime dei contribuenti minimi.

I sostenitori di tale tesi restrittiva osservavano che l'eventuale opzione per i regimi ordinari, pur in presenza dei requisiti per applicare il regime dei minimi (salvo il 2008 dove con disposizione transitoria fu concesso ai contribuenti di optare con il vincolo per un solo anno), vincolava il contribuente per un triennio alla permanenza del regime ordinario. Con tale previsione, dunque, chi ad esempio ha optato nel 2008 o nel 2009 per il regime ordinario pur in presenza dei requisiti per essere minimo, potrà applicare già dal 2012 il nuovo regime dei superminimi per gli anni residui al compimento del quinquennio o fino al compimento del 35-esimo anno di età.

Posto che il provvedimento ribadisce la sussistenza del vincolo triennale di efficacia dell'opzione per il regime ordinario, si ritiene che chi abbia optato per il regime ordinario negli anni 2010 o 2011, non possa applicare il nuovo regime già dal 2012 ma debba attendere il compimento del predetto triennio di efficacia dell'opzione.

Un secondo chiarimento riguarda l'**ultra attività** del regime previsto per gli *under 35* una volta decorso il quinquennio di permanenza nel regime.

Il Provvedimento direttoriale chiarisce che:

i soggetti che non hanno ancora compiuto il trentacinquesimo anno di età possono continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio fino al periodo d'imposta di compimento del 35esimo anno di età, **senza esercitare alcuna opzione espressa**.

In pratica, per tali soggetti, in assenza di eventi interruttivi o decadenziali del nuovo regime, l'applicazione delle nuove regole cessa dal periodo d'imposta successivo a quello di compimento del 35-esimo anno di età.

Poche, anzi solo una per la verità, la precisazione in merito al delicato **requisito della “novità”**. Con riferimento all'ipotesi contemplata alla lett.b) del co.2 dell'art.27 del D.L. n.98/11, e cioè l'impossibilità a fruire del beneficio in presenza di “*mera prosecuzione di altre attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente*”, il Provvedimento introduce un'ulteriore specificazione affermando che:

tale condizione non opera qualora il contribuente dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà.

Non si può non rilevare come, sebbene si tratti di previsione favorevole al contribuente e quindi da accogliere con favore, tale precisazione non sia prevista dalla disposizione normativa.

Purtroppo non constano chiarimenti sulle altre numerose e delicate problematiche che riguardano il **principio di continuazione**, sulle quali si rimane nel dubbio (in particolare, continuazione significa proseguimento con partita Iva della stessa attività svolta come dipendente oppure vi è continuazione solo se tale attività si svolge negli stessi locali, con gli stessi beni strumentali e con gli stessi clienti?); visto il vantaggio ottenibile dal nuovo regime è evidente che alcuni contribuenti potrebbero essere portati a forzarne l'accesso, motivo per cui sarebbe stato opportuno che l'Agenzia si premurasse di fissare alcuni paletti. Un altro importante chiarimento con riferimento al **requisito della "durata"** del nuovo regime è quello che sancisce la non intermittenza del nuovo regime fiscale di vantaggio.

Viene stabilito, infatti, che 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 tornino in possesso dei requisiti per applicare il nuovo regime.

Tale precisazione, per la verità piuttosto intuitiva, è in linea con quelli che sono i requisiti di accesso al nuovo regime e in particolare con quello "*di novità*": appare logico che a chi esce dal nuovo regime non sia permesso di rientrarvi ancorché non si sia superata la durata massima consentita per la fruizione del regime.

È, però, con riferimento alle **prestazioni soggette a ritenuta** (è il caso, per citarne alcuni, degli esercenti arti e professioni o, in ambito d'impresa, degli agenti e rappresentanti di commercio) che interviene la disposizione più premiale per coloro che applicheranno il nuovo regime.

Deve in proposito osservarsi che l'art.6 del D.M. del 2/01/08, richiamato dal Provvedimento direttoriale in commento in quanto compatibile con le nuove previsioni, stabilisce che: "*Le ritenute subite dai contribuenti minimi si considerano effettuate a titolo d'acconto dell'imposta sostitutiva di cui al co.104 della legge. L'eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n. 241/97*".

Senza fornire particolari motivazioni (le argomentazioni, tuttavia, non paiono necessarie potendosi mutuare le considerazioni già espresse dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento al regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art.13 della L. n.388/00) al par.5.2 del Provvedimento attuativo viene stabilito che:

i ricavi e i compensi relativi al reddito d'impresa, arte o professione oggetto del regime non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta ed, inoltre, che i contribuenti debbono rilasciare un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

In merito al tale ultimo aspetto si ritiene che, per coloro che sono tenuti ad emettere fattura, tale dichiarazione possa essere inserita in fattura tramite la dicitura "*prestazioni non soggette a ritenuta d'acconto ai sensi del par.5.2 del Provv.185820/11*".

#### ⇒ Adempimenti e semplificazioni

Con riferimento agli adempimenti cui sono tenuti ed agli oneri di cui possono beneficiare i fruitori del regime fiscale di vantaggio, tre sono le precisazioni da segnalare.

- 1) I contribuenti che applicano il nuovo regime fiscale di vantaggio sono obbligati a manifestare preventivamente la volontà di effettuare acquisti intracomunitari, all'atto di presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente (inserimento nell'elenco VIES), adempimento al quale, si ricorda, sono soggetti i contribuenti in regime ordinario.
- 2) I contribuenti che applicano il nuovo regime fiscale di vantaggio sono esonerati dall'obbligo di effettuare la comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini

Iva sotto una determinata soglia (c.d. “spesometro” previsto dall’art.21, co.1 del D.L. n.78/10). Sul punto, peraltro, si ricorda che, nelle risposte pubblicate sul proprio sito l’11 ottobre 2011, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso di fuoriuscita dal regime agevolato il monitoraggio delle operazioni decorre dal periodo d’imposta successivo, mentre solo nel caso di superamento dei ricavi/compensi della soglia di € 45.000 (50% oltre il fatturato limite previsto per il regime) l’obbligo di monitoraggio sorge in corso d’anno.

- 3) I contribuenti che applicano il nuovo regime fiscale di vantaggio sono esonerati dall’obbligo di certificare i corrispettivi, ma solo qualora svolgano le attività previste dall’art.2 del DPR n.696/96.

In merito a tale ultimo aspetto è bene precisare che l’esonero dall’obbligo di certificazione dei corrispettivi riguarda unicamente il corposo elenco di prestazioni richiamate dal precedente decreto, ma non vale a disapplicare le previsioni contenute nell’art.22 del DPR n.633/72 che rimangono pienamente in vigore.

#### ⇒ Il regime delle neo attività

Il Provvedimento direttoriale, infine, non fornisce indicazioni (o forse indirettamente lo fa) in merito alla questione legata al passaggio contenuto nel co.1 dell’art.27 del D.L. n.98/11 e cioè che “*gli attuali regimi forfetari sono riformati e concentrati*”.

Tale affermazione ha fatto sorgere dubbi in merito alla sopravvivenza o meno del regime delle nuove iniziative produttive previsto dall’art.13 della L. n.388/00 (c.d. neo attività).

L’unico richiamo alle neo-attività è contenuto nel Provvedimento n.185825/11 dedicato al regime contabile agevolato, successivamente definito degli “*ex minimi*”.

In tale provvedimento, al par.1.2 viene precisato che possono accedere al regime degli “*ex minimi*”:

- ⇒ i soggetti che pur avendo le caratteristiche della Legge n.244/07 (vecchi minimi) hanno optato per il regime ordinario o per quello delle neo-attività;
- ⇒ i soggetti che pur avendo le caratteristiche dell’art.27 del D.L. n.98/11 (superminimi) hanno optato per il regime ordinario o per quello delle neo-attività.

Tale ultima affermazione depone a favore della “sopravvivenza” del regime delle neo-attività di cui all’art.13 della L. n.388/00, posto che la verifica delle caratteristiche di cui all’art.27 non può che avvenire nel 2012.

Se ciò fosse vero, non viene però chiarito (e lo avrebbe dovuto fare il Provvedimento n.185820/11) se un soggetto che negli anni 2010 o 2011 ha optato per il regime delle nuove iniziative produttive (neo-attività) possa – in presenza dei requisiti previsti - dal 2012 “passare” al regime fiscale di vantaggio (superminimi) oppure se debba concludere il suo percorso nel regime agevolato prescelto. Si propende per tale ultima soluzione.

#### **I chiarimenti al regime degli “*ex minimi*”**

Come anticipato, dopo aver definito il nuovo regime dei minimi, l’art.27 del D.L. n.98/11 dedica tre commi (i commi 3, 4 e 5) per disegnare un nuovo istituto dedicato a coloro che, malgrado presentino i requisiti originariamente previsti dalla L. n.244/07 (ossia quelli sufficienti fino al 2011 per essere minimo<sup>8</sup>), non soddisfano i nuovi requisiti introdotti dal D.L. n.98/11.

Tali soggetti – che abbiamo convenzionalmente definito “*ex minimi*” – vanno a confluire in un nuovo regime. Regime che comunque – come già osservato in passato e si ribadisce oggi anche alla luce del nuovo provvedimento – a differenza di quello precedentemente descritto risulta davvero poco interessante.

<sup>8</sup> Si evita di richiamare integralmente tali requisiti in quanto largamente noti a tutti. Sono quelli previsti ai co.96 e 99 dell’art.1 della L. n.244/07, istitutiva dell’originario regime.

### ⇒ I soggetti destinatari

Il secondo dei provvedimenti del 22 dicembre 2011 va a dettagliare i soggetti destinatari di tale regime.

- ⇒ Finiscono in tale regime coloro che non possono beneficiare del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità perché non possiedono gli ulteriori requisiti previsti dall'art.27, co.1 e 2, del D.L. n.98/11. Da segnalare come il provvedimento sia più ampio rispetto alla formulazione del comma 3 dell'art.27 del D.L. n.98/11 che invece richiamava solo il comma 1 (ma già da subito quella sembrava una dimenticanza del Legislatore). Si tratta, quindi, dei soggetti che hanno aperto la partita Iva prima del 2008, ma anche coloro che sono privi dei requisiti di novità.
- ⇒ Potranno, inoltre, accedere al regime degli "ex minimi" anche coloro che fuoriescono dal regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità per decorrenza dei termini di applicazione stabiliti dall'art.27, co.1, del D.L. n.98/11. Si tratta, quindi, di:
  - ⇒ soggetti *ultra* 35enni per i quali è decorso il quinquennio dall'apertura della partita Iva (ad esempio il contribuente di 45 anni che ha aperto la partita Iva nel 2009 e che alla fine del 2014 dovrà fuoriuscire; dal 2015 potrà accedere al regime degli *ex minimi*);
  - ⇒ soggetti *under* 35enni che, anche dopo il decorso del quinquennio, hanno beneficiato del regime dei superminimi e, superati i 35 anni di età, dovranno fuoriuscirne (ad esempio il contribuente di 25 anni che ha aperto la partita Iva nel 2009 e che alla fine del 2019 dovrà fuoriuscire perché ha compiuto 35 anni; dal 2020 potrà accedere al regime degli *ex minimi*).

Inoltre, il provvedimento ricorda che al regime degli "ex minimi" possono accedere anche:

- ⇒ i soggetti che, pur avendo le caratteristiche di cui ai co.96 e 99, dell'art.1, della L. n.244/07, hanno optato per il regime ordinario ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art.13 della L. n.388/00;
- ⇒ i soggetti che, pur avendo le caratteristiche di cui all'art.27, co.1 e 2, del D.L. n. 98/11, hanno optato per il regime ordinario ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art.13 della L. n.388/00.

Possono quindi beneficiare di questo regime residuale anche coloro che, pur avendo i requisiti per accedere al regime dei minimi, sia vecchia versione che nuova versione (anche se quest'ultima ipotesi pare solo un caso di scuola vista l'estrema convenienza del nuovo regime), hanno invece preferito accedere al regime ordinario (contabilità ordinaria o semplificata) ovvero al regime nelle nuove iniziative produttive.

Si pensi al contribuente che ha aperto la partita Iva nel 2009 scegliendo il regime di contabilità semplificata per evitare l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista per il regime dei minimi: se lo riterrà, potrà aderire dal 2012 al nuovo regime residuale.

Nei fatti, pare quindi di poter affermare che non si tratta di un semplice "regime ponte" per agevolare la fuoriuscita nel 2012 dal regime dei minimi per chi non possiede i nuovi requisiti, ma si tratterebbe invece un regime contabile vero e proprio che potrà essere anche in futuro optato dai contribuenti.

Impressione, peraltro, confermata anche dal successivo passaggio del provvedimento che, tanto nel caso di fuoriuscita per perdita dei requisiti quanto nel caso di fuoriuscita per opzione, osserva come sia possibile tornare al regime contabile agevolato una volta riacquistati i requisiti (co.96 e 99 dell'art.1, L. n.244/07) ovvero a seguito di revoca dell'opzione per il regime ordinario.

Il fatto che si tratti di un nuovo regime contabile vero e proprio, occorre dirlo, stride non poco con la dichiarazione di intenti del comma 1 dell'art.27 del D.L. n.98/11 che introduce

le nuove regole con il fine, fra gli altri, di riformare e concentrare i regimi contabili esistenti. In realtà il vecchio regime dei minimi dal 2012 si è biforcuto in un duplice regime. Il provvedimento precisa, peraltro, che resta fermo il vincolo triennale conseguente all'opzione per il regime ordinario: quindi il contribuente che ha aperto la partita Iva nel 2010 scegliendo la contabilità semplificata, dovrà rimanere semplificato sino a tutto il 2012 e, eventualmente, confluirà solo dal 2013 nel regime degli "ex minimi".

Non possono accedere al regime residuale del comma 3 dell'art.27 D.L. n.98/11 coloro che utilizzano regimi speciali Iva, regimi che comunque anche in precedenza ostacolavano l'accesso al regime dei minimi (art.3 D.M. 2/01/08).

L'esclusione non ricorre se l'attività è svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 Tuir, per la tassazione fondiaria dei redditi.

- Articoli 34 (regime speciale per i produttori agricoli), 34-*bis* (attività agricole connesse), 74, primo, secondo (commercio di sali, tabacchi, generi di monopolio, fiammiferi, quotidiani e giornali, servizi telefonici, biglietteria) e sesto comma (giochi e intrattenimenti) e 74-*ter* (agenzie di viaggio) del DPR n.633/72.
- Art.5, co.2, della L. n.413/91 (agriturismo).
- Art.25-*bis*, co.6, primo periodo, del DPR n.600/73, (venditori a domicilio).
- Artt.36 e 40-*bis* del D.L. n.41/95, convertito, con modificazioni, dalla L. n.85/95, (rivenditori di beni usati e agenzie di vendite all'asta).

#### ⇨ Le caratteristiche del regime

Per tali soggetti è prevista l'applicazione ordinaria dell'Iva (quindi con obbligo di rivalsa e diritto alla detrazione), ma il versamento avverrà con cadenza annuale (tali soggetti sono anche esonerati dal versamento dell'acconto).

Gli "ex minimi" sono comunque esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini dell'Iva e delle imposte dirette, mentre non vi sono esoneri per quanto riguarda l'obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi e l'obbligo di certificazione delle operazioni. Sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione Irap, mentre le dichiarazioni dei redditi e Iva dovranno essere presentate (anche la comunicazione annuale dati Iva, nel caso di superamento del limite previsto). Rimane l'obbligo degli adempimenti ai quali sono tenuti nella qualifica di sostituti d'imposta (in particolare operare la ritenuta e presentazione del modello 770), la presentazione dello spesometro e della comunicazione delle eventuali operazioni con soggetti *black list*.

Dal punto di vista delle imposte dirette, non si applicherà l'imposta sostitutiva, bensì l'Irpef (e le relative addizionali), che sarà determinata secondo le ordinarie aliquote progressive (con obbligo di versamento anche di eventuali acconti dovuti).

Nel testo normativo non vi era una specifica previsione circa le modalità di calcolo del reddito; a tal fine il provvedimento in commento precisa che il reddito dovrà essere determinato sulla base della categoria reddituale corrispondente:

- le imprese faranno riferimento alle regole contenute nell'art.66 Tuir, quindi con applicazione anche del principio di competenza
- i professionisti faranno riferimento all'art.54 Tuir, quindi anche con applicazione del principio di cassa.

La norma nulla dice anche circa l'applicabilità degli studi di settore, conseguentemente pareva lecito supporre che gli ex minimi risultino ordinariamente soggetti alla verifica di congruità del *software* Ge.Ri.Co (o dei parametri).

Supposizione puntualmente confermata dal Provvedimento del 22 dicembre 2011, il quale dopo aver stabilito che i contribuenti che applicano il regime contabile agevolato sono soggetti sia agli studi di settore che ai parametri, ha precisato che eventuali adeguamenti non faranno decadere il contribuente nel caso di superamento del limite di € 30.000 previsto per i ricavi e compensi.

Va in proposito osservato come la serie di agevolazioni riconosciute ai fruitori di tale regime fiscale di vantaggio (che si traducono in un sostanziale esonero dalla tenuta delle scritture contabili) mal si concilia con la necessità di dover comunque compilare il prospetto dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (che come è noto assume i dati nella loro quantificazione fiscale). Tale aspetto, se mai ce ne fosse stato bisogno, conferma il giudizio negativo espresso da molti commentatori sull'impianto complessivo di tale regime.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE

PRELEVA IL  
COUPON PER  
L'ACQUISTO

# LE MANOVRE TRIBUTARIE 2012



## LA FISCALITÀ 2012 A REGIME

Società di comodo, nuovo regime delle perdite, tassazione delle rendite finanziarie, rivalutazione di terreni e partecipazioni e nuova disciplina per i soggetti "minimi"

**AUTORI:** Vari  
**EDIZIONE:** Dicembre 2011  
**PREZZO:** € 25,00 IVA comp.

🛒 ACQUISTA IL TESTO



## LA MANOVRA MONTI

Analisi di tutte le novità fiscali e previdenziali  
Decreto Legge n.201/2011, convertito in Legge n.214/2011

**AUTORI:** Vari  
**EDIZIONE:** Gennaio 2012  
**PREZZO:** € 20,00 IVA comp.

🛒 ACQUISTA IL TESTO