



Regime dei nuovi minimi: casi e criticità da gestire a pochi mesi dal debutto

Le problematiche connesse alla nuova disciplina

A pochi mesi dal debutto del nuovo regime contemplato dall'art.27 del D.L. n.98/11, non risultano ancora emanati i provvedimenti direttoriali che dovrebbero dare concreta attuazione alle disposizioni contenute nell'articolo in questione. Non sono poche le problematiche ancora da chiarire, e, considerato che la maggior parte dei contribuenti che dal 2008 in poi hanno aderito al regime dei contribuenti minimi disciplinato ai commi 96-117 dell'art.1 della Finanziaria 2008 non potranno proseguire con tale regime, la necessità di chiarimenti appare quanto mai impellente.

Sopravvivenza del regime delle nuove iniziative produttive	⇒	Una prima questione, legata all'incipit contenuto nel primo comma dell'art.27 "gli attuali regimi forfetari sono riformati e concentrati", riguarda i dubbi in merito alla sopravvivenza o meno del regime delle nuove iniziative produttive previsto dall'art.13 della Legge n.388/00 (cosiddetti neo attività), soprattutto per coloro che hanno applicato tale regime negli anni 2010 e/o 2011 e che si chiedono quale sia la loro sorte a partire dal 2012.
Le condizioni per essere minimi nel 2012	⇒	Un'altra questione attiene alla sorte di coloro che, pur rimanendo nel 2012 contribuenti "minimi" secondo i parametri vigenti nel 2011, non lo sono sulla base delle ulteriori condizioni poste dalla nuova normativa; il riferimento è proprio a quei requisiti di "novità" che rendono il nuovo regime un pericoloso <i>mix</i> tra contribuenti minimi (vecchia versione) e neo-attività.
Rettifica detrazione Iva per chi fuoriesce dal regime	⇒	Infine, ulteriori dubbi si profilano sulla corretta gestione della rettifica della detrazione Iva a favore per la platea numerosa di soggetti che, o per obbligo o per scelta, non potranno proseguire con la nuova disciplina ma dovranno "ritornare" alle ordinarie modalità di determinazione sia del reddito che dell'Iva.

Nel presente contributo tralasceremo di riepilogare le caratteristiche del nuovo regime, limitandoci ad esaminare le criticità sopra evidenziate.

La sopravvivenza del regime delle neoattività

Il nuovo regime dei contribuenti minimi in vigore dal 2012 fa propri alcuni requisiti di accesso contemplati dal regime delle nuove iniziative produttive. In particolare:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente, non deve essere superiore a € 30.000.

L'estensione di tali requisiti di "novità" anche al regime dei nuovi minimi appare giustificato dall'unificazione dei regimi agevolati che la Manovra ha inteso realizzare. L'intento è espresso al primo periodo dell'art.27 del D.L. n.98/11, laddove si legge che *"per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro e, inoltre, per favorire la costituzione di nuove imprese, gli attuali regimi forfettari sono riformati e concentrati in funzione di questi obiettivi"*.

Tuttavia, va evidenziato come ad oggi – in assenza di indicazioni ufficiali – non sia affatto chiaro se detto regime diventi inapplicabile dal 1° gennaio 2012, così come non è dato ritenere se la relativa norma istitutiva (art.13 della L. n.388/00) possa considerarsi implicitamente abrogata per effetto della concentrazione dei regimi.

Un'eventuale risposta affermativa nel senso dell'inapplicabilità del regime dal 2012 creerebbe alcune difficoltà di coordinamento nel passaggio tra il regime delle neo attività e quello del nuovo regime dei minimi.

Ritenendo, infatti, che il regime delle neo attività non sia più applicabile dal 2012, i soggetti che attualmente ne fruiscono dovrebbero fuoriuscire da tale periodo; in questa ipotesi, non è chiaro se tali soggetti potranno fruire del nuovo regime dei minimi o meno. La risposta dovrebbe essere negativa dal momento che, tra i nuovi requisiti di accesso, è previsto che il contribuente non debba aver esercitato altra attività nei tre anni precedenti e che il regime si applichi *"per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi"*.

Tale limitazione temporale è analoga a quella prevista per il regime delle nuove iniziative produttive (fruibilità *"per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi"*).

A quest'ultimo riguardo, può essere utile richiamare la [C.M. n.7/E/08](#), paragrafo 4.1, la quale, rispetto al caso di un contribuente che chiedeva se fosse possibile passare al regime delle nuove iniziative produttive dopo aver fruito del regime dei minimi, aveva precisato che:

il regime delle neo attività può essere utilizzato per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi e che detto regime *"deve essere scelto all'atto di intraprendere un'impresa, arte o professione e vale sin dal primo anno di attività. Pertanto non è possibile che il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo venga scelto a seguito della fuoriuscita dal regime dei minimi"*.

Orbene, se anche il limite temporale quinquennale previsto per i nuovi minimi dovesse essere interpretato e applicato nel senso indicato dalla citata circolare, risulterebbero esclusi dal nuovo regime con imposta sostitutiva al 5% i soggetti che utilizzano attualmente il regime delle neo attività.

Le medesime considerazioni sono proponibili per quei contribuenti che, avendo iniziato l'attività a partire dal 2008, si sono avvalsi del regime delle neo attività per il periodo massimo consentito, per poi passare al regime dei minimi. In fattispecie di questo tipo, infatti, il regime dei minimi non potrebbe essere applicato a partire dal periodo in cui è avviata l'attività, come richiesto dalla norma. Come a dire che – per richiamare la condizione temporale prevista dalla norma – può essere nuovo minimo solo chi dal 2008 in poi è sempre stato minimo (e non anche, quindi, neo attività).

Al contrario vi è chi¹ ritiene che le agevolazioni fiscali e contabili previste dal regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art.13 della L. n.388/00 continuino ad essere applicabili, sulla considerazione legittima che la relativa norma istitutiva, in quanto mantenuta nel sistema normativo, non può considerarsi implicitamente abrogata. Si cita

¹ Si veda L. Cacciapaglia e P. Marra, *"Le nuove attività produttive sopravvivono ai superminimi"* in Quotidiano informatico Eutekne del 13 ottobre 2011.

in particolare la relazione tecnica al D.L. n.98/11, che nello stimare gli effetti della nuova disposizione, non fa alcun riferimento al regime delle nuove iniziative produttive, ma si limita ad analizzare le conseguenze della fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi del 96% dei soggetti che attualmente ne fruiscono, nonché gli effetti della riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dal 20% al 5%. Ne consegue, secondo tale tesi, che coloro i quali non hanno i requisiti per accedere al nuovo regime dei minimi, che prevede la favorevole imposta sostitutiva del 5%, ricorrendone i presupposti potranno comunque avvalersi del regime delle nuove iniziative produttive con l'imposta sostitutiva del 10%, senza applicazione di ritenute d'acconto e una durata limitata a tre anni, salvo uscita prematura per superamento dei requisiti minimi di ricavo. Si tratta di soggetti che non hanno la possibilità di accedere al regime dei superminimi poiché, ad esempio, il volume dei ricavi supera i € 30.000; tuttavia, non superando i € 30.987,41 (attività di servizi) ovvero i € 61.974,83 (altre attività) previsti dall'art.13 della L. n.388/00 come soglia, hanno la possibilità di optare per il regime delle nuove iniziative produttive.



Resta, infine, da chiedersi se in questo caso un soggetto che inizi l'attività nel 2012, collocandosi nel regime dei nuovi minimi per poi uscirne nel 2013 per il venir meno dei requisiti oggettivi (ad esempio, effettuazione di esportazioni), possa poi continuare l'attività facendo ingresso nel regime delle nuove iniziative produttive.

La risposta pare essere negativa, visto che l'art.13 della L. n.388/00 consente l'accesso al regime solo a coloro che intraprendono un'attività artistica o professionale ovvero d'impresa. Dunque, l'aver esercitato un'attività, seppure nel regime dei nuovi minimi e per breve periodo, inibisce la prosecuzione dell'attività sotto l'egida delle nuove iniziative produttive.

In definitiva, l'unico regime di favore applicabile a un soggetto che esce dal regime dei nuovi minimi è quello di cui al co.3 dell'art.27 (definito degli ex minimi), i cui vantaggi paiono a dir poco irrisori.

Il regime degli ex minimi: ambito di applicazione e determinazione del reddito

L'articolo 27 del D.L. n.98/11 è intervenuto sul regime dei contribuenti minimi previsto originariamente dall'art.1, commi da 96 a 117, della L. n.244/07. Tra le varie modifiche apportate dal decreto, sono stati previsti nuovi e più stringenti requisiti all'accesso e alla permanenza in tale regime. Innanzitutto, il primo comma dell'art.27 ha introdotto una durata massima quinquennale di applicazione del regime dei minimi, salvo che il contribuente, al termine dei cinque anni, non abbia ancora raggiunto il suo trentacinquesimo anno di età, nella cui ipotesi, l'utilizzo del regime può avvenire sino al periodo d'imposta in cui sopraggiunge tale limite anagrafico.

Il comma 2 ha aggiunto ai vecchi "requisiti" previsti dalla L. n.244/07 quelli che erano già stati fissati in precedenza per l'accesso al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art.13 della L. n.388/00, che si risolvono sostanzialmente nel non aver esercitato una precedente attività ai fini dell'accesso al regime agevolato.

Con l'introduzione di tali nuove e più rigorose condizioni, è stato calcolato che circa il 96% degli attuali contribuenti minimi uscirà dal regime dal 2012, non possedendo più i requisiti per l'utilizzo dello stesso. Per questi soggetti, che, in valore assoluto, dovrebbero essere circa mezzo milione, il D.L. n.98/11 ha previsto una sorta di "via d'uscita agevolata" (come vedremo, infatti, a parere di chi scrive, è questo il senso da assegnare al successivo comma 3 del citato art.27).

L'articolo 27, co.3 del D.L. n.98/11, infatti, ha previsto che tali soggetti possano beneficiare comunque di alcune agevolazioni, a condizione che possiedano tutte le caratteristiche, previste dall'art.1, commi 96 e 99, della L. n.244/07, necessarie per la fruizione del previgente regime dei minimi (ad esempio, ricavi/compensi inferiori a € 30.000, beni strumentali nel triennio precedente non superiori a € 15.000, non

assunzione di lavoratori dipendenti, non utilizzo di regimi speciali Iva). Fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi, gli stessi sono:

- esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'Iva;
- esonerati dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini Iva previsti dal DPR n.100/98;
- esenti da Irap.

Tale argomento è stato oggetto di una recente interrogazione parlamentare, la [n.5-05408](#) del 28 settembre scorso, con la quale si domandava quali sarebbero stati, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, i criteri di determinazione del reddito e le modalità di tassazione (Irpef ordinaria a scaglioni o imposta sostitutiva) per i contribuenti che rientrano nel "regime degli ex minimi". Con la citata risposta n.5-05408 fornita dal sottosegretario all'economia Bruno Cesario è stato precisato che tali soggetti non potranno più godere dei criteri "semplificati" per la determinazione del reddito, né della tassazione sostitutiva, in quanto non beneficiano più del regime agevolato. Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2012, nei confronti dei contribuenti che possiedono i requisiti previsti per il "regime degli ex minimi", ferme le semplificazioni sopra indicate, troveranno applicazione, ai fini del calcolo dell'Irpef, le consuete regole di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo previste dal Tuir, nonché le aliquote d'imposta ordinarie.

Nel silenzio della norma, peraltro, deve ritenersi che a tali soggetti si rendano altresì applicabili gli studi di settore.

Chiarite così le regole di tale regime (definito degli "ex minimi"), si pone un problema di ambito applicativo: il comma 3, letteralmente, fa riferimento ai soggetti che fuoriescono o che non possono beneficiare del regime dei minimi per effetto delle disposizioni di cui al comma 1, ovvero quelle relative alla durata massima quinquennale di utilizzo del regime. Non è chiaro, allora, se questa formulazione letterale significhi che gli altri soggetti, pur possedendo i "vecchi" requisiti della L. n.244/07, ma non potendo accedere o rimanere nel nuovo regime dei minimi a causa delle condizioni poste dal co.2 (non aver svolto una precedente attività), siano esclusi dall'accesso anche a tale regime oppure possano comunque accedervi, benché come detto "letteralmente" il co.3 che reca la relativa disciplina si riferisca soltanto alle condizioni di cui al co.1 e non anche a quelle del co.2.

Resta inoltre da chiarire, se, come effettivamente si desumerebbe dalla formulazione letterale della disposizione, tale regime degli ex minimi sia un vero e proprio "nuovo regime" adottabile da tutti coloro che hanno i vecchi requisiti dei minimi di cui alla L. n.244/07, oppure soltanto da coloro che per effetto delle nuove disposizioni ne fuoriescono.

Certo è che se fosse un nuovo regime di applicazione generale, ciò contrasterebbe con la stessa finalità dell'intero art.27, che è quella, come indicato in apertura, di riformare e "concentrare" tutti i regimi forfettari.

In proposito, la relazione tecnica al D.L. n.98/11 si limita ad affermare che il nuovo regime degli "ex minimi" si applica anche a tutti coloro che, pur avendo le "vecchie" caratteristiche dei minimi, non hanno intrapreso una nuova attività, lasciando così intendere che si tratti di un vero e proprio regime esteso a tutti, ex minimi e non.

Una conferma ministeriale in proposito pare davvero necessaria.

Il requisito della "novità" richiesto dalla nuova disciplina

L'avvio del nuovo regime dei contribuenti minimi a partire dal 2012 induce molti degli attuali contribuenti minimi a svolgere le opportune valutazioni circa le nuove regole introdotte dall'art.27 del D.L. n.98/11, con cui è stato sostanzialmente riformato il "vecchio" impianto normativo previsto dalla Finanziaria 2008.

Il caso

Un caso abbastanza frequente riguarda quei soggetti che, nel 2008, hanno avviato un'attività, avvalendosi da subito dell'allora regime dei minimi. Solitamente si tratta di contribuenti che, o sotto forma di lavoro dipendente o di lavoro autonomo occasionale, avevano già svolto l'attività che poi hanno avviato con il regime agevolato. Una situazione di questo genere potrebbe essere quella, ad esempio, di un produttore assicurativo, che nel 2006 e 2007 aveva svolto qualche collaborazione iniziale con agenzie di assicurazioni, sotto forma di lavoro autonomo occasionale, per poi giungere nel 2008, vista anche l'introduzione del regime agevolato, all'avvio dell'attività vera e propria, con apertura di partita Iva e formale adozione del regime di vantaggio.

Secondo i "vecchi" requisiti previsti dai commi 96 e 99 dell'art.1 della L. n.244/07 non si poneva alcun problema di accesso al regime per il soggetto dell'esempio, atteso che i requisiti richiesti per aderire si esaurivano nel non aver conseguito ricavi/compensi superiori ad € 30.000 nell'anno precedente, non aver avuto personale dipendente, non aver effettuato cessioni all'esportazione, e non aver acquistato beni strumentali nel triennio precedente per un ammontare superiore a € 15.000. Tutte condizioni rispettate dal produttore assicurativo di cui all'esempio precedente.

Con l'introduzione del nuovo regime che opera dal 2012, ma con la previsione di un sostanziale effetto retroattivo, cambia radicalmente il contesto in precedenza delineato. L'articolo 27, infatti, dopo aver disposto, al co.1, che il nuovo regime dei contribuenti minimi si applica alle persone fisiche che iniziano un'attività o l'hanno avviata dal 2008, con una durata massima quinquennale (salvo il caso degli *under 35*), al co.2 prevede che il beneficio stabilito al comma precedente è riconosciuto, tra l'altro, a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività agevolata, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo (esclusi i tirocini professionali obbligatori).

Si tratta, invero, dei requisiti già previsti, a suo tempo, per l'accesso al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art.13 della L. n.388/00.

Nel caso in commento, la nuova prima condizione citata sarebbe comunque rispettata, atteso che, nei tre anni precedenti all'ingresso nel regime dei minimi, avvenuto nel 2008, il soggetto dell'esempio aveva svolto soltanto lavoro autonomo occasionale (e non un'abituale attività), che, secondo l'Agenzia delle Entrate, non inibisce l'accesso al regime agevolato, come indicato nella [R.M. n.239/E](#) del 26 agosto 2009.

Più problematico appare, invece, il rispetto della seconda condizione, in base alla quale l'attività "minima" non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di una precedentemente svolta.

Riguardo a tale aspetto, l'Agenzia delle Entrate, sempre nel citato documento di prassi, ha specificato che, più che avere riguardo al tipo di attività esercitata in precedenza, occorre porre l'accento sul concetto di mera prosecuzione della stessa attività.

È da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale, ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. A fini della condizione in oggetto, peraltro, assume rilevanza anche l'attività di lavoro autonomo occasionale svolta in precedenza, come si rileva dall'esame dell'ultima parte della sopra citata R.M. n.239/E/09.

Nell'esempio, il produttore assicurativo "minimo" ha avviato l'attività nel 2008 continuando sostanzialmente i rapporti che già aveva intrattenuto negli anni precedenti, quando aveva svolto attività di lavoro autonomo occasionale, con le stesse agenzie assicurative (clienti), utilizzando gli stessi mezzi (tipicamente l'auto, il personal computer ed il cellulare), e lavorando nella stessa sede di prima o comunque con le stesse modalità.

In tal caso, difficilmente il contribuente potrà sfuggire alla decadenza dal regime agevolato a partire dal prossimo anno, atteso il mancato rispetto della condizione di cui trattasi, nell'accezione evidenziata dall'Agenzia delle Entrate nel suo documento di prassi. Il contribuente, allora, fuoriuscendo dal regime, potrebbe rientrare in quello già ribattezzato degli "ex minimi", anche se su tale aspetto si rinvia alle perplessità già espresse in precedenza in merito all'ambito di applicazione del regime degli ex minimi.

Uscita dal regime: la rettifica della detrazione a favore

Un'ulteriore questione che interessa i soggetti (minimi nel 2011) che dal 1° gennaio 2012 non potranno applicare il nuovo regime dei minimi è quella che riguarda l'eventuale esercizio della rettifica della detrazione per cambio di regime contemplata dal comma 3 dell'art.19-bis2 del decreto Iva.

Tale aspetto interessa sia coloro che beneficeranno delle semplificazioni di cui al comma 3 dell'art.27 del D.L. n.98/11 (cosiddetto regime degli ex minimi) sia coloro che transiteranno, per obbligo o per opzione, al regime ordinario. In entrambi i casi, infatti, il 2012 segna il ritorno alle ordinarie modalità di determinazione del reddito nonché all'assoggettamento ad Iva delle relative cessioni e prestazioni con ripristino del diritto alla detrazione sugli acquisti di beni e servizi effettuati.

Il richiamato comma 3 dell'art.19-bis2 recita infatti che *"Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili², è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione"*.

Pertanto, laddove, in costanza di regime il contribuente minimo abbia acquistato beni strumentali (ad esempio, arredi, *personal computer*, macchine elettroniche d'ufficio) oppure abbia acquistato delle merci che non ha ancora venduto alla data del 31 dicembre 2011, per i quali in applicazione delle regole di tale regime non ha portato in detrazione la relativa Iva, dovrà provvedere alla rettifica "a favore" al fine di recuperare la stessa (per quinti o integralmente) e nella considerazione che tali beni dal 1° gennaio 2012 verranno impiegati nello svolgimento di attività soggette ad imposta.

Esempio 1

Mario Rossi, contribuente minimo nel 2011 ha acquistato nel mese di giugno dello stesso anno merci per un valore di € 6.000 (Iva 20% compresa). A fine anno, dopo aver venduto merci per un valore di acquisto di € 3.000, presenta rimanenze finali valorizzate al costo per € 3.000 (Iva compresa).

² Come ricordato dalla [C.M. n.73/E/07](#), al **par.3.1.4**, *"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 e per i beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%"*. A soluzione differente è pervenuta la successiva [C.M. n.7/E/08](#) che, alla **lett. m)** del **par.2.8**, ha precisato che *"Si ritiene, pertanto, che la rettifica dell'Iva vada eseguita anche con riferimento ai beni strumentali di importo inferiore a € 516,46 e ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25% non ancora entrati in funzione al momento del passaggio al regime dei contribuenti minimi, ossia per i quali non sono state ancora eseguite le deduzioni integrali o delle relative quote di ammortamento"*. Con la successiva [C.M. n.13/E/08](#), al **par.2.1**, l'Agenzia delle Entrate è ritornata alla posizione iniziale affermando che *"In relazione a detti beni si applica, quindi, la disposizione del comma 3 del citato art.19-bis2, secondo cui se mutamenti nel regime fiscale dell'attività comportano la detrazione dell'imposta sugli acquisti in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati. Pertanto, in relazione ai beni in questione, in fase di accesso al regime dei contribuenti minimi, è necessario effettuare la rettifica della detrazione solo se gli stessi non sono stati ancora utilizzati o ceduti, diversamente non occorrerà effettuare detta rettifica"*.

Nel 2012, non avendo più le condizioni per permanere nel nuovo regime dei minimi e dovendo quindi passare al regime di contabilità semplificata, provvede alla rettifica della detrazione a favore con riferimento all'Iva assolta sulle merci (pari ad € 500 e cioè il 20% di € 2.500) non ancora cedute alla data del 31 dicembre 2011.

Esempio 2

Mario Rossi, contribuente minimo fin dal 2009 ha acquistato nel mese di giugno dello stesso anno un personal computer per un valore di € 1.200 (Iva 20% compresa). Alla fine del 2011, il predetto bene strumentale risulta ancora in funzione.

Nel 2012, non avendo più le condizioni per permanere nel nuovo regime dei minimi e dovendo quindi passare al regime di contabilità semplificata, provvede alla rettifica della detrazione a favore con riferimento ai due quinti dell'Iva assolta su tale acquisto e non ancora "maturati" alla data del 31 dicembre 2011 (pari ad € 80 dati da 1.200 diviso 5 per 2).

Il relazione alla predetta rettifica a favore due sono i dubbi che si pongono:

- il primo, relativo alla sua corretta collocazione in dichiarazione annuale Iva;
- il secondo, relativo al momento a partire dal quale il credito derivante dalla rettifica può essere utilizzato in compensazione sia orizzontale che verticale.

Con riferimento alla gestione del credito emergente da tale rettifica si riscontrano passaggi discordanti. Il Decreto attuativo emanato del Ministero delle Finanze in data 2/1/2008, al par.7 lett. e), afferma che: *"La rettifica della detrazione è effettuata pure in caso di passaggio, anche per opzione, al regime ordinario, nella dichiarazione annuale relativa all'anno dal quale trova applicazione tale regime, tenendone conto nel versamento a saldo dell'imposta relativa a tale anno"*.

In base a quanto previsto da questo passaggio del decreto attuativo pare di capire che il soggetto minimo nel 2011, che passa nel 2012 al regime di contabilità semplificata, debba indicare l'importo della rettifica a favore nella dichiarazione annuale Iva 2013 relativa all'anno 2012 e cioè nella *"dichiarazione annuale relativa all'anno dal quale trova applicazione tale regime"*. Ciò appare logico anche considerando il fatto che per l'anno 2011 il contribuente (minimo per tale anno) fruisce dell'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Inoltre, prosegue il decreto, di questo importo il contribuente ne terrà conto *"nel versamento a saldo dell'imposta relativa a tale anno"*, e cioè in occasione del versamento in scadenza il 16 marzo 2013.

Si può notare, in proposito, come tale ultimo passaggio si presti a considerazioni critiche a meno che si ritenga che il decreto abbia voluto esplicitare una "facoltà" del contribuente. Il credito da rettifica a favore, infatti, si ritiene – salvo indicazioni contrarie – vada a confluire nel credito derivante dalla dichiarazione annuale e in quanto tale utilizzabile quantomeno sin dal 1° gennaio 2013 (seppur nei limiti imposti dal D.L. n.78/09 e cioè con riferimento ai primi € 10.000 di credito Iva).

Stando, quindi, a quanto affermato nel decreto attuativo, il contribuente che fuoriesce dal regime dei minimi per transitare nel regime ordinario dal 2012, deve "congelare" per tale anno il credito derivante dalla rettifica potendo utilizzare lo stesso solo a partire dall'anno successivo (in particolare dal 16 marzo 2013 stando a quanto affermato nel decreto).

Di diverso avviso, però, è lo stesso decreto alla successiva lett. f) del citato art.7 laddove, nel passaggio in cui fornisce indicazioni circa il possibile versamento rateale dell'Iva dovuto a seguito della rettifica eseguita in occasione dell'ingresso nel regime dei minimi, afferma che *"in caso di cessazione del regime di franchigia, per legge o per opzione, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo a tale"*

cessazione, al netto della rettifica di cui al secondo periodo della lettera e)". Identico contenuto si riscontra nella precedente C.M. n.73/E/07 laddove al par.3.1.4 rubricato "Rettifica della detrazione" si afferma che: "*Analoga rettifica va effettuata quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell'Iva. In tal caso, le residue rate sono computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita al netto di tale rettifica*".

Queste ultime due affermazioni, presupponendo un utilizzo del credito derivante dalla rettifica a favore "da fuoriuscita" a riduzione delle residue rate della precedente rettifica "in ingresso" già nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita, sembrano consentire (nell'ipotesi sopra esaminata e cioè del minimo 2011 che fuoriesce dal 2012), al contrario di quanto evidenziato in precedenza, un utilizzo di tale credito già dal 16 febbraio 2012 (per i contribuenti con liquidazione mensile) o dal 16 maggio 2012 per i contribuenti con liquidazione trimestrale).

Non si può non notare, nei passaggi contenuti nelle lettere e) ed f) del decreto attuativo del 2/1/2008, una contraddizione evidente che non consente di comprendere se il credito derivante dalla rettifica a favore possa essere utilizzato già dal 2012 oppure se occorra attendere il 2013. La situazione, peraltro, presenta anche riflessi sotto il profilo reddituale laddove si indaghi in merito al trattamento contabile da riservare al citato credito derivante dalla rettifica a favore.

Con la C.M. n.13/E/08 l'Agenzia delle Entrate, al par.2.3, dopo aver precisato che la rettifica "in ingresso" nel regime dei minimi rappresenta un costo deducibile per il contribuente minimo, precisa che la rettifica a favore determina una sopravvenienza attiva in capo al contribuente che ritorna nel regime ordinario di determinazione del reddito. E sotto questo profilo, non pare dubbio il fatto che tale componente positivo debba concorrere alla formazione del reddito nel primo periodo di fuoriuscita dal regime, e cioè nel 2012 (sempre facendo riferimento all'esempio considerato).

Dall'esame di tutti questi aspetti, pur rilevando una evidente confusione e contraddizione nei passaggi normativi e di prassi, si propone una soluzione che a parere di chi scrive risponde a criteri di equità e rispetta le regole proprie dell'utilizzo dei crediti Iva.

Assumendo il caso esaminato in precedenza, e cioè il soggetto che nel 2011 è minimo e che nel 2012 fuoriesce dal regime, le soluzioni ai dubbi esposti potrebbero essere le seguenti:

- a partire dal 2012 si ritiene possibile un utilizzo del credito Iva emergente della rettifica a favore solo in compensazione verticale, e cioè a valere sulle liquidazioni mensili o trimestrali di tale anno;
- tale credito risulterebbe dalla contabilità a fronte della iscrizione di una sopravvenienza attiva nel periodo d'imposta 2012;
- a partire dal 2013, in virtù dell'iscrizione di tale credito nella dichiarazione annuale relativa al 2012, dovrebbe essere consentito l'utilizzo di tale credito (laddove non "consumato" nei versamenti periodici del 2012) in compensazione "orizzontale" su altri tributi e contributi proprio in quanto credito emergente da dichiarazione.

Considerato che la questione della rettifica della detrazione a favore, in virtù della fuoriuscita di massa dal regime dei vecchi minimi che si verificherà dal 2012, sarà questione alquanto diffusa sia per coloro che applicheranno il regime degli ex minimi sia per coloro che passeranno al regime ordinario, pare necessario un rapido intervento chiarificatore da parte delle Entrate già in occasione dei prossimi provvedimenti direttoriali emanati in attuazione delle nuove disposizioni.