

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO LEO

P.zza L. Ariosto, n. 30 - 73100 – LECCE

Tel./fax: 0832 455433

www.studiotributarioleo.it

e-mail: info@studiotributarioleo.it

MANOVRA CORRETTIVA LUGLIO 2011 MODIFICHE AL REGIME DEI CD. CONTRIBUENTI MINIMI EX ART. 27 DEL D.L. N. 98/2011: ADDIO VECCHI MINIMI!

Ciò che emerge dall'articolo in esame è una realtà ben diversa da quella che la rubrica lascia intravedere. La stessa, infatti, parla di “Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità” lasciando immaginare un regime agevolativo che si aggiunge a quello esistente dei contribuenti minimi.

La stessa, però, non dice che di fatto il regime dei contribuenti minimi viene abrogato nei suoi aspetti sostanziali.

Infatti, la norma in esame seppur agevoli le nuove attività o di recente costituzione, esclude categoricamente quella ampia fascia di contribuenti che fino ad ora ha potuto usufruire, senza limiti di tempo, del regime dei contribuenti minimi.

Con la nuova norma, pertanto, il tempo è scaduto per i “vecchi minimi” che, di fatto, non esisteranno più e passeranno al metodo di tassazione delle imposte sui redditi tradizionale dettato dal TUIR, nonché all'assoggettamento agli studi di settore e all'applicazione dell'IVA.

L'art. 27 del d.l. n. 98/2011 introduce importanti novità per quanto riguarda il cd. regime dei contribuenti minimi disciplinato all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007 (legge finanziaria 2008).

In particolare, l'applicazione dell'istituto *de quo* viene resa più **restrittiva** attraverso la limitazione di alcuni dei benefici collegati al predetto regime ad una più ristretta cerchia di soggetti rispetto a quelli che potevano risultare beneficiari in base alle norme recate dai commi 96-117 dell'art.1 della legge n. 244/2007.

In altri termini, come si chiarirà meglio in seguito, viene instaurato un **doppio binario**, cioè a partire dal 1° gennaio 2012 (data di inizio di efficacia del nuovo regime) solo una parte dei soggetti in possesso dei requisiti di cui ai commi 96 e 99 della legge n. 244/2007 potrà beneficiare dell'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali nonché dell'esclusione dagli studi di settore.

Secondo i commi 1 e 2 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011: “[1] 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. Conseguentemente, a partire dal 1° gennaio 2012, il regime di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, si applica, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi, esclusivamente alle persone fisiche: a) che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione; b) che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007. L'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali prevista dal comma 105 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 è ridotta al 5 per cento. [2] Il beneficio di cui al comma 1 è riconosciuto a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, 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;
- c) qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 euro”.

Come già detto, le norme appena citate inaugurano per così dire un “doppio binario” nella disciplina dello statuto fiscale dei contribuenti minimi. Infatti, l'istituto in questione viene articolato diversamente a seconda delle caratteristiche possedute dai contribuenti. Ora, secondo il comma 1 dell'art. 27 del decreto contenente la Manovra correttiva, per poter beneficiare di **tutti** i benefici previsti dalle norme di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della leg-

ge n. 244/2007 è necessario *intraprendere un'attività di impresa, arte o professione a partire dall'1/01/2012 oppure averla intrapresa successivamente al 31/12/2007.*

Inoltre è necessario che:

- a) **il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;**
- b) **l'attività da esercitare non costituisca, 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;**
- c) **qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 euro.**

Cosa prevede il nuovo regime?

Il contribuente in possesso dei predetti requisiti **conserva tutti i benefici** introdotti dalla legge finanziaria 2008. In primo luogo non addebita l'IVA a titolo di rivalsa e non ha diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti anche intracomunitari e sulle importazioni (art. 1, comma 100, della l. n. 244/2007).

In secondo luogo, determina il reddito ai fini dell'applicazione dell'IRPEF secondo le speciali regole di cui all'art. 1, comma 104, della l. n. 244/2007. In base a quest'ultima norma il reddito d'impresa o di lavoro autonomo viene calcolato contrapponendo i componenti positivi e i componenti negativi e applicando il principio di cassa. Si considerano perciò rilevanti soltanto i ricavi o compensi incassati e i costi effettivamente sostenuti. La determinazione del reddito imponibile dei contribuenti minimi presenta inoltre le seguenti peculiarità:

- i contributi previdenziali e assistenziali devono essere imputati prioritariamente alla riduzione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo e solo nel caso in cui risultino eccedenti potranno essere impiegati per ridurre il reddito complessivo ex art. 10 del TUIR;
- il costo per l'acquisto dei beni strumentali viene dedotto integralmente nell'esercizio di sostenimento e non deve essere ammortizzato. Correlativamente, in caso di cessione del bene, la plusvalenza fiscalmente rilevante sarà pari all'intero corrispettivo di cessione;

- non è richiesta la quantificazione delle rimanenze finali di merci, beni e prodotti finiti. Infatti, tutti gli acquisti di beni sostenuti nell'esercizio sono deducibili. Le rimanenze finali dell'ultimo periodo ante regime dei minimi rilevano come componente negativo del reddito del primo periodo d'imposta in cui ha effetto l'opzione per il regime dei minimi, fino a concorrenza dei componenti positivi incassati. L'eventuale eccedenza rileva nei periodi d'imposta successivi con le stesse regole (art. 4, comma 1, lett. a del d.m. 2/1/2008);
- i componenti negativi e positivi di reddito riferiti ad esercizi precedenti a quello di applicazione del regime dei contribuenti minimi, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, partecipano, per le quote residue, alla formazione del reddito del periodo d'imposta antecedente l'applicazione del regime, solo per l'importo della loro somma algebrica che eccede l'ammontare di 5.000 euro. Se l'importo risultante dalla predetta somma algebrica non eccede il limite di 5.000 euro, lo stesso importo può essere computato nella determinazione del reddito di esercizio solo e soltanto se rappresentativo di un componente negativo di reddito.

Determinato in tal modo il reddito imponibile, a questo si applica una ***imposta sostitutiva pari al 5%***. La predetta aliquota è stata introdotta dal d.l. n. 98/2011. Occorre ricordare infatti che l'art. 1, comma 105, della legge n. 244/2007 fissava invece un'aliquota del 20%.

In terzo luogo, il contribuente in possesso dei requisiti contemplati ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011 conserva tutte le semplificazioni relative agli adempimenti formali configurate dalla legge finanziaria 2008. In particolare, per quanto concerne le imposte sul reddito, vi è l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili; la non soggezione agli studi di settore e ai parametri e conseguentemente l'esonero dalla compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi stessi. Per quanto concerne invece l'IVA, il contribuente in possesso dei requisiti contemplati ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011 è esonerato:

- dalla registrazione delle fatture emesse (art. 23 del DPR n. 633/1972);
- dalla registrazione dei corrispettivi (art. 24 del DPR n. 633/1972);
- dalla registrazione degli acquisti (art. 25 del DPR n. 633/1972);
- dalla dichiarazione e comunicazione annuale (artt. 8 e 8-bis del DPR n. 322/98);
- dalla compilazione ed invio degli elenchi clienti e fornitori (art. 8-bis, comma 4-bis, del DPR n. 322/98).

Gli unici obblighi da rispettare sono quelli della numerazione e conservazione della documentazione afferente gli acquisti (fatture d'acquisto e bollette doganali d'importazione) e della certificazione delle operazioni attive (corrispettivi, ricavi o compensi).

Infine è prevista la esenzione dall'IRAP (art. 1, comma 104, della legge n. 244/2007).

Se il contribuente è in possesso dei requisiti recati dai commi 1 e 2 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011, **il nuovo regime si applica per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi.**

Orbene, dato che il regime introdotto dalla Manovra correttiva 2011 è temporalmente limitato, occorre porre molta attenzione ai **termini di scadenza** della disciplina agevolativa.

Infatti:

- ✓ i contribuenti che hanno intrapreso l'attività d'impresa, artistica o professionale a partire dall'1/1/2008 non potranno più applicare il regime disciplinato dal comma 1 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011 **a partire all'1/1/2013**. Per cui dato che il nuovo regime entrerà in vigore a partire dall'1/1/2012, i soggetti *de quibus* potranno beneficiare del regime sostitutivo di applicazione dell'IRPEF con aliquota al 5% e di tutte le semplificazioni ed esenzioni previste dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007 soltanto per quanto concerne l'anno d'imposta 2012. A partire dall'1/1/2013, ai predetti contribuenti si applicherà il comma 3 dello stesso art. 27 (di cui *infra*), dal momento che risultano "fuoriusciti" dal regime dei contribuenti minimi "per effetto delle disposizioni di cui al comma 1", cioè per effetto del vincolo di tipo temporale imposto dalla norma (fruizione del nuovo regime a partire dall'anno d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro anni successivi) .

Per cui agli stessi non si applicherà più l'imposta di tipo sostitutivo bensì la determinazione dell'IRPEF secondo le regole ordinarie dettate dal TUIR.

La limitazione del regime forfettario di applicazione dell'IRPEF ai soli contribuenti che iniziano una nuova attività o l'abbiano iniziata di recente (cioè a partire dal 1° gennaio 2008) risponde alla ratio della norma che è quella di favorire l'imprenditoria giovanile, la costituzione di nuove imprese e il reinserimento di lavoratori in mobilità (come si desume anche dalla rubrica dell'articolo 27 e dall'incipit della norma che parla di riforma e concentrazione dei regimi forfettari in funzione degli obiettivi appena menzionati). Tuttavia tale finalità se comporta un regime di favore per le nuove attività di impresa, artistiche o professionali, dall'altro lato ispira una disciplina particolarmente penalizzante per quei contribuenti che

hanno iniziato la propria attività prima del 1/1/2008 e che in questi anni hanno potuto fare affidamento su un regime fiscale particolarmente vantaggioso. **Tali soggetti, così, non potranno più contare su una determinazione semplificata del reddito imponibile (fondata come visto sulla contrapposizione tra componenti positivi e negativi di reddito e sul principio di cassa) e su una tassazione con imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.**

Secondo il comma 3 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011, i contribuenti che posseggono i requisiti indicati ai commi 96 e 99 dell'art. 1 della legge n. 244/2007 ma al contempo risultano carenti delle condizioni richieste dai commi 1 e 2 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011, sono sottoposti a una **riduzione** dei benefici previsti dal vecchio regime dei contribuenti minimi. Tale disciplina più sfavorevole riguarderà:

- a) i contribuenti che non potranno accedere al nuovo regime dei minimi ad esempio perché, sebbene abbiano intrapreso una nuova attività a partire dal 1° gennaio 2012, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività hanno già svolto altra attività d'impresa, professionale o artistica;
- b) i contribuenti che hanno iniziato l'attività d'impresa, artistica o professionale prima del 31 dicembre 2007, i quali, "effetto delle disposizioni di cui al comma 1" dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011, sono costretti a "fuoriuscire" dal regime dei contribuenti minimi così come ridisegnato dal comma 1 dell'art. 27 citato.

Come già detto, i predetti contribuenti, per poter comunque essere assoggettati al regime dei minimi, sia pure con una disciplina più sfavorevole rispetto a quella riguardante i contribuenti in possesso dei requisiti recati dai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, devono rispettare le condizioni dettate dal comma 96 dell'art. 1 della legge n. 244/2007 e non devono incorrere in una delle cause di esclusione descritte al comma 99 del medesimo articolo.

In base al comma 96 dell'art. 1 della legge n. 244/2007: "*Ai fini dell'applicazione del regime previsto dai commi da 96 a 117, si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che, al contempo:*

- a) *nell'anno solare precedente: 1) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro;*
- 2) *non hanno effettuato cessioni all'esportazione;*
- 3) *non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all' articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto*

del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto, programma di lavoro o fase di esso, ai sensi degli articoli 61 e seguenti del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, né erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all' articolo 53, comma 2, lettera c), dello stesso testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986;

b) nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro”.

In base al comma 99 dello stesso articolo: “*Non sono considerati contribuenti minimi:*

a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

b) i soggetti non residenti;

c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all' articolo 10, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e di mezzi di trasporto nuovi di cui all' articolo 53, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

d) gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni di cui all' articolo 5 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all' articolo 116 del medesimo testo unico”.

Quali sono i benefici a cui potranno accedere o che potranno conservare quei contribuenti non in possesso delle condizioni fissate dai primi due commi dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011? I predetti soggetti potranno usufruire di tutte le agevolazioni previste dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007 ad eccezione:

- -del **regime forfettario di applicazione delle imposte sui redditi**: i predetti contribuenti applicheranno quindi l'IRPEF secondo il **regime ordinario** dettato dal TUIR non potendo più beneficiare dell'imposizione sostitutiva. Si ricordi che, in base all'art. 1, comma 105, della legge n. 244/2007 l'IRPEF veniva determinata applicando al reddito determinato in base alle speciali regole dettate dal successivo comma

106 (di cui già si è trattato *supra*) una imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20%;

- dell'esclusione dell'applicazione Iva: i predetti contribuenti saranno quindi obbligati ad effettuare la rivalsa sulle operazioni attive e avranno il diritto di detrazione Iva sulle operazioni passive;
- dell'**esclusione dall'applicazione degli studi di settore**: i predetti contribuenti saranno quindi assoggettati agli studi di settore con conseguente obbligo di comunicazione dei dati rilevanti.

Come si vede, quei contribuenti che fino ad oggi hanno potuto beneficiare di un'imposizione sostitutiva dei redditi con determinazione tra l'altro semplificata del reddito imponibile se hanno intrapreso l'attività d'impresa, artistica o professionale prima del 31/12/2007 risultano gravemente penalizzati, visto che non potranno più contare sul regime forfettario di applicazione dell'IRPEF. Così come sugli stessi incomberà l'onere di adeguamento ai risultati derivanti dalla applicazione degli studi di settore con correlativo obbligo di invio della comunicazione dei dati rilevanti.

In conclusione, **il regime dei contribuenti minimi** introdotto con l'art. 1, commi da 96 a 117, del d.l. n. 98/2011 **viene ampiamente "rimaneggiato"** attraverso una tecnica normativa assai sibillina incentrata sulla suddivisione dei potenziali fruitori dell'istituto *de quo* in due categorie di soggetti:

- a) i soggetti, per così dire, rispondenti al target della norma vale a dire coloro che hanno iniziato una nuova attività d'impresa, artistica o professionale a partire dal 1° gennaio 2012 oppure l'abbiano iniziata da qualche anno (cioè dal 2008). Rispetto a questi soggetti vengono ridefinite, attraverso le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011, le condizioni di accesso alla disciplina dettata dall'art. 1, commi da 96 a 117 della legge n. 244/2007: una volta accertato il possesso dei predetti requisiti, il contribuente potrà avvalersi di tutte le esenzioni e semplificazioni delineate dalla legge n. 244/2007, con la novità che l'aliquota sostitutiva viene ridotta dal 20% al 5%. Per tali soggetti tale regime avrà una efficacia temporalmente limitata a differenza di quanto previsto dalla legge n. 244/2007 che invece non stabiliva alcun termine finale di efficacia;
- b) **i soggetti che non rispondono ai canoni ispiratori dell'intervento normativo in commento, i quali potranno usufruire (o continuare ad usufruire se già applicavano il**

vecchio regime) solo di una quota dei benefici introdotti a suo tempo dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007. In particolare, ai soggetti *de quibus* viene sottratta una delle agevolazioni fondanti il regime forfettario in questione ossia l'applicazione delle imposte sui redditi secondo un regime di tipo sostitutivo nonché eliminata una delle esenzioni che rendevano l'istituto particolarmente appetibile ossia l'esonero dall'applicazione degli studi di settore.

Considerato che i soggetti di cui alla lettera b) rappresentano certamente una vasta platea di contribuenti¹ mentre i soggetti di cui alla lettera a) non solo sono minoritari² ma, presumibilmente, la loro attività, essendo all'inizio, non frutterà all'Erario le stesse entrate che potrebbe apportare un'impresa o un professionista da tempo operanti sul mercato, è facile compendere come **l'istituto di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007 sia stato brutalmente piegato alle esigenze di gettito** informatrici dell'intera Manovra correttiva.

In questo senso non va dimenticato che la reviviscenza degli studi di settore per i contribuenti che risultino "minimi" ai sensi del comma 3 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011 va certamente messa in relazione con il potenziamento di questo particolare strumento di accertamento attuato dal legislatore della manovra al comma 28 dell'art. 23 del decreto.

Lecce, 11 luglio 2011

Avv. Leonardo Leo

Avv. Maria Leo

¹ L'Associazione consulenti del terziario avanzato (ACTA) ha stimato gli "attuali" contribuenti minimi che non potranno usufruire del regime forfettario di determinazione dell'IRPEF e dell'esclusione dagli studi di settore a seguito della Manovra correttiva in 500.000 unità.

² Sempre l'Associazione consulenti del terziario avanzato li ha stimati in 50.000 unità. Notevole come si vede è il gap rispetto ai soggetti che saranno costretti invece a fuoriuscire dal regime di cui al comma 1 dell'art. 27 del d.l. n. 98/2011 (ogni 10 contribuenti che potranno usufruire della tassazione sostitutiva dell'IRPEF e dalla esclusione dagli studi di settore, 90 saranno costretti a fuoriuscire e a tornare alla tassazione ordinaria).