

Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi
Articolo 1, commi da 96 a 117, della legge finanziaria per il 2008.

Il nuovo regime fiscale semplificato, previsto per i contribuenti minimi è stato contemplato nei commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008. Questi articoli, disciplinano, a decorrere dal 1° gennaio 2008, **un regime fiscale semplificato ed agevolato** per i soggetti la cui attività d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile, in base ai requisiti definiti dalla norma in commento, alla nozione di "attività minima".

Con l'entrata in vigore del nuovo regime, è opportuno precisare che il comma 116 della legge finanziaria, dispone l'abrogazione dei regimi di semplificazione di seguito elencati:

- regime dei contribuenti minimi in franchigia (art. 32 *bis* del DPR 29 settembre 1972, n. 633);
- regime fiscale delle attività marginali (l'art. 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388);
- regime c.d. "super-semplificato" per le imprese ed i lavoratori autonomi di minori dimensioni (articolo 3, commi da 165 a 170, della legge 23 dicembre 1996, n. 662)

Inoltre ed in conformità al disposto del comma 115, con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, in corso di emanazione, saranno dettate ulteriori disposizioni concernenti l'applicazione del regime in esame.

Considerato che il regime è già applicabile dal 1 gennaio 2008, il Ministero ha ritenuto opportuno anticipare il contenuto del citato decreto di prossima emanazione, nella circolare n. 73/7 del 21 dicembre 2007, al fine di fornire agli operatori ed ai contribuenti un quadro completo della disciplina in esame e delle sue modalità applicative.

Le principali semplificazioni riguardano:

- l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili;
- l'esonero dagli obblighi iva e irap;
- l'esonero dagli studi di settore;
- l'assoggettamento all'imposta sostitutiva ai fini dell'irpef e delle addizionali regionali e comunali del 20%.

APPLICAZIONE DEL REGIME DEI MINIMI

Condizioni di accesso al regime

Il nuovo regime è riservato alle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arti o professioni, **che nell'anno solare precedente** hanno conseguito ricavi o compensi in misura non superiore a **30.000 euro**.

Il regime può essere immediatamente utilizzato **dai soggetti che iniziano l'attività**, a condizione che attestino, nella dichiarazione di inizio attività, la sussistenza dei requisiti, tenendo conto che il limite di ricavi/compensi, va ragguagliato ad anno.

I ricavi e i compensi rilevanti sono quelli richiamati rispettivamente agli articoli da 57 a 85 e 54 del TUIR.

Ai fini della determinazione di tale limite non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore, mentre nell'ipotesi in cui siano esercitate contemporaneamente più attività, il limite va riferito alla somma dei ricavi e compensi relativi alle singole attività. Nel decreto di prossima emanazione dovrebbe essere precisato che ai predetti fini non rilevano nemmeno i ricavi e i compensi derivanti all'adeguamento ai parametri.

Per avvalersi del regime in esame è, altresì, necessario rispettare ulteriori condizioni e cioè:

- o non deve aver effettuato cessioni all'esportazione, ovvero, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali (cfr. articoli 8, 8-*bis*, 9, 71 e 72 del DPR n. 633 del 1972);
- o non deve aver sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori, nemmeno riconducibili ad un progetto o programma di lavoro;
- o non deve aver erogato somme sotto forme di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro di cui all'art. 53, comma 2, lett. c) del TUIR;
- o non deve aver acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo **superiore a 15.000 euro**. Il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate anche presso soggetti non titolati di partita IVA. Per esigenze di semplificazione rilevanti anche ai fini del controllo, si ritiene che i beni strumentali solo in parte

utilizzati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo esprimano un valore pari al 50 per cento dei relativi corrispettivi.

esclusione dal regime

Ai sensi del comma 99, sono esclusi dal regime i soggetti non residenti che svolgono l'attività nel territorio dello Stato e coloro che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, non sono compatibili con il regime dei contribuenti minimi i regimi speciali IVA riguardanti le seguenti attività:

- Agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-*bis* del DPR n. 633/72);
- Vendita sali e tabacchi e commercio dei fiammiferi (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- Editoria (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- Gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, primo c. del DPR n. 633/72);
- Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, sesto c. del DPR n. 633/72);
- Agenzie di viaggi e turismo (art. 74-*ter.* del DPR n. 633/72);
- Agriturismo (art. 5, comma 2, della legge 413/91);
- Vendite a domicilio (art. 25- *bis*, comma 6, del DPR 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);

Lo stesso comma 99 esclude dal regime anche coloro che, in via esclusiva o prevalente, effettuano operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato e terreni edificabili (di cui all'articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972), ovvero di mezzi di trasporto nuovi (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427).

Non rientrano, infine, tra i contribuenti minimi coloro che, pur esercitando attività imprenditoriale, artistica o professionale in forma individuale, partecipano, nel contempo, a società di persone o ad associazioni professionali, costituite in forma associata per l'esercizio della professione, di cui all'articolo 5 del TUIR, o a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'art. 116 del TUIR.

INGRESSO NEL NUOVO REGIME

Contribuenti già in attività

Il regime dei contribuenti minimi rappresenta il regime naturale per i soggetti che possiedono i requisiti sopra illustrati e per coloro che nel 2007 hanno applicato, avendone i requisiti, il regime della franchigia previsto dall'art. 32-bis del DPR n. 633 del 1972 (abrogato dal comma 116 con decorrenza dal 1° gennaio 2008). Ciò significa che entrambi i soggetti richiamati possono dal 1° gennaio 2008 iniziare automaticamente ad operare come contribuenti minimi, applicando le disposizioni proprie del regime senza dover fare alcuna comunicazione preventiva (con il modello AA9) o successiva (con la dichiarazione annuale).

I soggetti in regime di franchigia, che per operare avevano ricevuto un numero di partita Iva speciale, possono continuare ad usarlo, indipendentemente dal regime che intenderanno adottare, senza dover richiedere un nuovo numero con il modello AA9.

In deroga alle disposizioni ordinarie sulle opzioni, il comma 116 consente ai contribuenti, che nel 2007, pur possedendo i requisiti per applicare il regime della franchigia di cui all'articolo 32-bis, avevano optato per il regime ordinario, di applicare già dal 2008 il regime dei contribuenti minimi anche se non è trascorso il periodo minimo (triennio) di permanenza nel regime ordinario.

I soggetti che avevano optato ad inizio attività per l'applicazione del regime fiscale agevolato delle nuove iniziative imprenditoriali di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, valido per il periodo d'imposta in cui è iniziata l'attività e per i due successivi, possono scegliere di restare in tale regime fino al termine di durata dello stesso, ovvero, avendone i requisiti, di applicare il regime dei contribuenti minimi, anche se non è ancora terminato il triennio.

Contribuenti che iniziano l'attività

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e presumono di rispettare i requisiti previsti per l'applicazione del regime in esame, devono comunicarlo nella dichiarazione di inizio attività con apposito modello AA9.

Fino all'approvazione del nuovo modello AA9 e delle relative procedure informatizzate che ne consentono l'acquisizione e la gestione, e fino al rilascio delle nuove applicazioni, i soggetti che iniziano l'attività e intendono aderire al regime dei contribuenti minimi, dovranno utilizzare l'attuale modello AA9/8, barrando

nel “quadro B” la casella denominata “Contribuenti minori”. Tale formalità, assolta con la compilazione dei modelli AA9/8 presentati a partire dal 1° gennaio 2008, consente di accedere immediatamente al regime in commento.

Disapplicazione del regime

La disapplicazione dal regime dei contribuenti minimi può avvenire con due modalità alternative:

- 1) per opzione;
- 2) per legge.

1) Disapplicazione per opzione

Nel primo caso sarà possibile fuoriuscire dal regime semplificato, optando per la determinazione delle imposte sul reddito e dell’iva nei modi ordinari.

Nel momento in cui il contribuente vorrà esercitare l’opzione per il regime ordinario dovrà, naturalmente, porre in essere tutti gli adempimenti contabili ed extracontabili dai quali erano precedentemente esonerati.

In conformità al regolamento approvato con DPR 10 novembre 1997, n. 442, il comma 110, prevede che l’opzione per il regime ordinario deve essere comunicata all’Agenzia delle entrate con la prima dichiarazione annuale presentata successivamente alla scelta.

L’opzione è valida per almeno un triennio e, trascorso tale periodo minimo, si rinnova di anno in anno fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. In altri termini, la scelta resta valida fino a quando il contribuente continua ad applicare le imposte nei modi ordinari.

Decorso il primo triennio di applicazione del regime ordinario, il contribuente può in ogni momento scegliere di rientrare nel regime dei contribuenti minimi sempre che ne ricorrano i requisiti ed i presupposti.

In deroga all’obbligo di applicazione del regime ordinario per almeno un triennio dall’opzione, limitatamente al periodo d’imposta 2008, è prevista la possibilità di revocare l’opzione per il regime ordinario con effetto dal periodo d’imposta 2009; in tal caso, essendo i contribuenti minimi esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva, la revoca va comunicata presentando, unitamente alla dichiarazione dei redditi ed entro gli stessi termini, il modello VO (*comunicazioni delle opzioni e delle revoche*) rinvenibile nella dichiarazione annuale Iva (art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 442 del 1997).

Comunicazione analoga deve essere resa dai soggetti che, avendo effettuato nell’anno precedente solo operazioni esenti, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva.

2) Disapplicazione per legge

al venire meno dei requisiti di legge, il regime dei minimi cessa di avere efficacia quando alternativamente il contribuente:

- a) consegue ricavi o compensi superiori a 30.000 euro;
- b) effettua una cessione all’esportazione;
- c) sostiene spese per lavoratori dipendenti o collaboratori;
- d) eroga somme a titolo di partecipazione agli utili agli associati in partecipazione con apporto costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- e) effettua acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l’ammontare complessivo di 15.000 euro;
- f) a causa di un mutamento dell’attività, il contribuente rientra in uno dei regimi speciali ai fini dell’imposta sul valore aggiunto;
- g) trasferisce la propria residenza all’estero;
- h) a causa di un mutamento dell’attività, effettua in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati, di porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- i) acquisisce partecipazioni in società di persone, in società a responsabilità limitata con ristretta base proprietaria che hanno esercitato l’opzione per la trasparenza, ovvero in associazioni professionali costituite per l’esercizio in forma associata di arti o professioni.

Sotto l’aspetto temporale, il regime cessa di avere efficacia dall’anno successivo a quello in cui si manifesta anche una sola delle condizioni sopra elencate.

Tuttavia, nel caso in cui i ricavi o compensi superano di oltre il 50 per cento il limite di 30.000 euro il regime cessa di avere applicazione nell’anno stesso in cui avviene il superamento. In tal caso il contribuente dovrà porre in essere gli ordinari adempimenti contabili ed extracontabili posti a carico degli imprenditori e dei professionisti.

La fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi, per superamento di oltre il 50 per cento del limite di compensi o ricavi, comporta una serie di adempimenti che il contribuente è tenuto ad assolvere fin dall’inizio del periodo d’imposta in corso al momento del superamento.

In particolare, come sarà specificato dal decreto di prossima emanazione, nell'ipotesi di transito nel regime ordinario in corso d'anno, il contribuente dovrà:

a) agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto:

- 1) istituire i registri iva, nei termini utili per l'effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite;
- 2) adempiere gli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni effettuate successivamente al superamento del limite;
- 3) presentare la comunicazione dati e la dichiarazione annuale IVA entro i termini ordinariamente previsti;
- 4) versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stato superato il citato limite;
- 5) annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati anteriormente al superamento del limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA;

b) agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive:

- 1) istituire i registri obbligatori ed effettuare le relative scritture contabili con le modalità e nei termini stabiliti. Il tutto a decorrere dal mese in cui è stato superato il predetto limite;
- 2) adempiere agli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
- 3) presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite entro i termini ordinariamente previsti;
- 4) versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del testo unico in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa, nonché sul valore della produzione netta determinate secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;
- 5) annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il superamento del limite dei ricavi o compensi oltre la soglia del 50 per cento implica, inoltre, l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni.

Disapplicazione a seguito di accertamento

Per completezza occorre, infine ricordare che i contribuenti minimi possono cessare anche a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo. Anche in tal caso il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato in via definitiva il venir meno di una delle condizioni sopra elencate.

SEMPLIFICAZIONI

Iva

Ai sensi del comma 109, i soggetti "minimi", sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR n. 633 del 1972, ossia:

- registrazione delle fatture emesse;
- registrazione dei corrispettivi;
- registrazione degli acquisti;
- tenuta e conservazione dei registri e documenti, fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- dichiarazione e comunicazione annuale;
- compilazione ed invio degli elenchi clienti e fornitori

Permangono, invece, i seguenti adempimenti:

- obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- obbligo di certificazione dei corrispettivi (sulle fatture emesse ai sensi dell'articolo 21 del dPR n. 633 del 1972 dovrà annotarsi che trattasi di "operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008");
- obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio, nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'*inversione contabile o reverse charge*) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta;
- obbligo di versare l'imposta di cui al punto precedente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- obbligo di presentare agli uffici doganali gli elenchi *intrastat*.

I contribuenti minimi non possono esercitare il diritto di rivalsa e non possono detrarre l'Iva assolta sugli acquisti nazionali e comunitari e sulle importazioni. La fattura o lo scontrino emessi non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Imposte sul reddito

I contribuenti minimi sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte sul reddito.

Non sono, inoltre, soggetti agli studi di settore e ai parametri. Gli stessi sono, pertanto, esonerati anche dalla compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

I contribuenti minimi restano invece obbligati a conservare i documenti ricevuti ed emessi come previsto dall'art. 22 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

I soggetti che esercitano arti o professioni devono, altresì, tenere, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del DPR n. 600 del 1973, uno o più conti correnti bancari o postali nei quali far confluire, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dall'attività e dai quali devono essere prelevate le somme occorrenti per il pagamento delle spese. Come chiarito dalla circolare n. 28/E del 2006, non è necessario che detti conti siano dedicati esclusivamente all'attività professionale, potendo essere utilizzati anche per esigenze personali e familiari.

Si applica, infine ai contribuenti minimi la previsione contenuta nell'art. 19 del DPR n. 600 del 1973, secondo cui *“I compensi in denaro per l'esercizio di arti e professioni sono riscossi esclusivamente mediante assegni non trasferibili o bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico, salvo per importi unitari inferiori a 100 euro.”* Si ricorda che l'importo minimo fissato dalla predetta norma per l'applicazione della disposizione in argomento è stato variato nei limiti di cui all'art. 35, comma 12-bis del D.L. n. 223 del 2006, come modificato dall'art. 1, comma 69, legge 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 1° gennaio 2007.

Ne consegue che detto limite entrerà definitivamente a regime con decorrenza 01 luglio 2009. Fino al 30 giugno 2008 il limite è stabilito in 1.000 euro. Dal 1° luglio 2008 al 30 giugno 2009 il limite è stabilito in 500 euro.

Irap

La norma stabilisce che i contribuenti minimi sono esenti dall'imposta sulle attività produttive. Conseguentemente i contribuenti minimi sono anche esonerati dall'obbligo della dichiarazione annuale.

DETERMINAZIONE AGEVOLATA DEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO **determinazione del reddito**

Le regole per la determinazione del reddito dei contribuenti minimi sono dettate dal comma 104 ed integrate da alcune disposizioni che saranno meglio disciplinate nel citato decreto di prossima emanazione. La regola stabilisce che il reddito di impresa o di lavoro autonomo dei soggetti che rientrano nel regime in esame *“è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa o dell'arte o della professione; concorrono altresì alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione”*.

Ai fini della determinazione del reddito, assumono rilevanza, come andrà a specificare il decreto, i componenti di reddito positivi. In particolare, rilevano a tal fine anche le sopravvenienze attive e, per coerenza, quelle passive.

La disposizione stabilisce, inoltre che l'imputazione delle spese, dei ricavi e dei compensi deve essere effettuata sulla base del cd. *“principio di cassa”*.

Sulla base di tale principio, pertanto, sia i componenti negativi che quelli positivi partecipano alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui si verifica materialmente la relativa manifestazione finanziaria. Non assume, quindi, rilevanza la manifestazione economica.

In caso di cessione di beni strumentali acquistati in periodi precedenti rispetto a quello dal quale decorre il regime, invece, il decreto di prossima emanazione preciserà che l'eventuale plusvalenza o minusvalenza sarà determinata, sulla base della differenza tra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato, intendendo per costo non ammortizzato il valore risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime.

Per quanto riguarda, invece, le rimanenze finali dell'esercizio precedente le stesse assumono rilevanza a decremento dei componenti positivi prodotti nel corso di applicazione del regime. Al riguardo il decreto preciserà che i componenti positivi concorrono alla formazione del reddito per la parte che eccede le rimanenze finali riferite all'esercizio precedente a quello dal quale decorre il presente regime.

In altri termini, dette rimanenze finali costituiscono un componente negativo che concorre nella determinazione del reddito del primo periodo di imposta in cui ha effetto l'opzione, fino a concorrenza dei componenti positivi incassati. L'eventuale eccedenza potrà essere recuperata nei periodi di imposta successivi, con le stesse regole.

Per espressa previsione normativa, **sono inoltre deducibili dal reddito i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge**, compresi quelli corrisposti dal titolare dell'impresa familiare per conto dei propri collaboratori, semprechè gli stessi risultino fiscalmente a carico del titolare ai sensi dell'articolo 12 del TUIR.

La deducibilità di tali contributi spetta anche con riferimento a quelli versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare che non risultino fiscalmente a carico, a condizione che il titolare dell'impresa non abbia esercitato la rivalsa sui propri collaboratori.

Al riguardo nel decreto sarà precisato che i contributi previdenziali ed assistenziali devono essere dedotti prioritariamente dal reddito di impresa o di lavoro autonomo determinato in base al regime in esame, nei limiti in cui trovano capienza in tale reddito.

Aliquota applicata

Sul reddito determinato secondo le regole sopra illustrate si applica una imposta sostitutiva dei redditi e delle addizionali regionali e comunali **pari al 20 per cento**; nel caso di imprese familiari l'imposta è dovuta dal titolare dell'impresa ed è calcolata sul reddito al lordo delle quote spettanti ai collaboratori.

Il reddito, assoggettato ad imposta sostitutiva, non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente.

Nel decreto sarà previsto, tuttavia, che il reddito dell'attività soggetta al regime dei contribuenti minimi sarà invece rilevante ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia, nonché ai fini della determinazione della base imponibile dei contributi previdenziali ed assistenziali.

Componenti di reddito riferiti ad esercizi precedenti

Il comma 106 detta alcune disposizioni volte a disciplinare il trattamento fiscale dei componenti positivi o negativi riferibili ad esercizi precedenti all'applicazione del nuovo regime con riferimento ai quali risultavano invece applicabili le regole ordinarie.

Tale disposizione prevede che i componenti positivi e negativi di reddito, 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 precedente l'applicazione del regime, solo per l'importo della loro somma algebrica che eccede l'ammontare di 5.000 euro.

Tuttavia, 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 se esprime un componente negativo di reddito.

I componenti negativi o positivi in questione sono quelli per i quali il TUIR consente di rinviare la deduzione o prevede la tassazione in più periodi di imposta come ad esempio, le plusvalenze realizzate, la cui tassazione in applicazione dell'articolo 86 del Tuir, a scelta del contribuente, può essere imputata all'esercizio in cui la stessa è realizzata ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto; oppure alle spese di rappresentanza la cui deduzione nella misura di un terzo è ammessa nell'esercizio in cui le spese sono state sostenute e nei quattro successivi.

Con riferimento a tali componenti rinviati ad esercizi successivi, il contribuente dovrà, pertanto, al termine dell'esercizio precedente l'entrata nel regime in esame, effettuare una somma algebrica tra l'importo complessivo delle quote residue delle componenti attive e l'importo complessivo delle quote residue delle componenti negative.

Se il risultato di tale somma algebrica:

- è superiore a 5.000 euro, l'eccedenza rispetto ad euro 5.000 – sia essa riferita ad un componente positivo o negativo di reddito - dovrà concorrere alla formazione del reddito del medesimo periodo d'imposta;
- è inferiore ad euro 5.000, non assumerà rilevanza nella determinazione del reddito se trattasi di componente positivo di reddito;
- è inferiore a euro 5.000, il relativo importo potrà essere portato integralmente in deduzione solo se rappresentativo di un componente negativo di reddito.

Il trattamento delle perdite

Con riferimento alla disciplina applicabile alle perdite fiscali realizzate nei periodi di imposta precedenti, così come quelle generate successivamente, sono compensabili con il reddito determinato con l'applicazione del nuovo regime.

Al riguardo occorre ricordare che la formulazione vigente (prima dell'entrata in vigore della legge Finanziaria 2008), stabilisce, che le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali nonché quelle derivanti dall'esercizio di arti o professioni (limitatamente a quelle prodotte nei periodi di imposta 2006 e 2007) sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che negli stessi trova capienza.

Con riferimento alle attività di impresa e di lavoro autonomo trova, inoltre, applicazione la norma che prevede il riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre esercizi di attività.

Ritenute alla fonte

Sia nella legge che nel decreto di prossima emanazione **non vi è alcuna ipotesi di esonero dall'obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte del sostituto d'imposta.**

Il decreto precisa invece che tali somme sono scomputate dall'imposta sostitutiva e l'eccedenza utilizzabile in compensazione con il modello F24.

Relativamente all'eventuale **"contributo integrativo"** previsto dalle Casse degli Ordini Professionali, occorrerà verificare presso la competente Cassa Previdenziale. Se tale contributo è, infatti, ancorato al volume d'affari, non dovrebbe essere dovuto dal contribuente. Non si esclude, tuttavia, una diversa interpretazione da parte delle singole Casse Previdenziali.

REGIME TRANSITORIO

In considerazione delle peculiarità delle regole di determinazione del reddito applicabili per i soggetti che rientrano nel regime dei contribuenti minimi, il comma 112 introduce alcune disposizioni volte ad effettuare un coordinamento tra i periodi di imposta nei quali tali regole trovano applicazione e i periodi precedenti o successivi con riferimento ai quali risultano quindi applicabili le ordinarie regole di determinazione del reddito.

Tale coordinamento si rende necessario in particolare per i redditi di impresa, proprio in considerazione del diverso criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito (passaggio dal principio di competenza al principio di cassa), al fine di evitare duplicazioni o salti di imposta nei periodi di entrata o di uscita dal regime.

La norma in commento stabilisce che nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime dei minimi ad un periodo di imposta soggetto al regime ordinario, i ricavi, i compensi e le spese sostenute, che hanno già concorso alla formazione del reddito nei periodi soggetti al regime dei minimi, non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi. Allo stesso modo, i componenti di reddito che, ancorché di competenza dei periodi di imposta di vigenza del regime, non hanno concorso alla formazione del reddito di tali periodi d'imposta (perché non hanno avuto, ad esempio, manifestazione finanziaria) dovranno assumere rilevanza nei periodi d'imposta successivi.

Analoghe regole risultano applicabili anche per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario di tassazione al regime dei minimi.

Si tratta in sostanza di tutti quei componenti di reddito per i quali l'utilizzo del criterio di cassa in luogo di quello di competenza, o viceversa, porterebbe ad attribuire il componente a periodi di imposta diversi per i quali la determinazione del reddito avviene secondo differenti regimi.

Tali componenti:

- se hanno già concorso alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie, non devono essere computati nella determinazione del reddito secondo le regole del regime in esame;
- se, al contrario, hanno concorso alla formazione del reddito secondo le regole del regime in commento, gli stessi non assumeranno rilevanza nei periodi d'imposta successivi alla fuoriuscita dal regime.

Per facilitare l'interpretazione della norma transitoria, la circolare Ministeriale riporta l'esempio dei costi relativi ai merci che sono state consegnate ed utilizzate in un periodo d'imposta in cui la determinazione del reddito è stata effettuata con le regole ordinarie e sono state pagate in un periodo d'imposta successivo soggetto al regime. In tale ipotesi, poiché il costo sostenuto per l'acquisto delle merci è già stato imputato secondo il criterio di competenza all'esercizio in cui le merci sono state consegnate, la successiva manifestazione monetaria di tale operazione non avrà alcuna rilevanza sotto il profilo reddituale, ancorché ricadente in un regime in cui risulta applicabile il criterio di cassa.

VERSAMENTI DELL'IMPOSTA

I contribuenti minimi, sono tenuti dal versamento telematico, così come disciplinato all'art. 37, comma 49, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 approvato, con modificazioni, dalla legge. 4 agosto 2006, n. 248.

Gli stessi calcolano l'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche da corrispondere nell'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario senza tener conto delle disposizioni che disciplinano il regime in commento. In sostanza, il soggetto che si avvale del nuovo regime dal periodo d'imposta 2008, calcolerà gli

acconti da versare nel corso dello stesso anno 2008, avendo riguardo all'imposta dovuta evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2007.

Nel caso di imprese familiari, l'acconto è dovuto, anche per conto dei collaboratori familiari, dal titolare dell'impresa.

SANZIONI

Occorre evidenziare che è previsto un pesante inasprimento delle sanzioni previste dal D.Lgs. n. 417/97 in misura pari al 10% nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per usufruire del regime, qualora il maggior reddito accertato superi del 10% quello dichiarato.

CONCLUSIONI

Principali caratteristiche del regime dei minimi

I.V.A.	NO
REDDITO D'IMPRESA/LAVORO AUTONOMO	RICAVI/COMPENSI – COSTI – CONTRIBUTI PREVIDENZIALI (principio di cassa)
IMPOSTA SOSTITUTIVA (irpef e addizionali locali)	20%
IRAP	NO
CONTRIBUTI PREVIDENZIALI	SI
RITENUTE ALLA FONTE	SI
STUDI DI SETTORE	NO

Esempio di fattura

Dr. Renato Guidi
Via della Cavetta n. 4 – Roma
C.F. n.: -----
P.Iva n.: -----

Spett.le ReteOmeo Soc. Coop.
Via Carlo Emanuele I n. 48
00100 Roma
P.Iva n.: -----

Fattura n. 1 del 07.01.2008

Per consulenza aziendale	E. 1.000,00
Contributo integrativo 4%	<u>E. 40,00</u>
TOTALE	E. 1.040,00
Ritenuta d'acconto 20% (su euro 1.000,00)	<u>E. 200,00</u>
Netto a pagare	E. 840,00

Modalità di pagamento: -----

“Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1 comma 100 Legge Finanziaria 2008”

Consorzio Rete Omeo
Rag. Massimo Avincola