

Nuovi minimi: l'Agenzia spiega il regime agevolato

Matteo Ferraris *Responsabile dei servizi fiscali di Confindustria Alessandria*

 L'Agenzia delle Entrate ha chiarito il regime dei cosiddetti «nuovi minimi» ed ha coordinato le innovazioni recate dall'art. 27, commi 1 e 2, Dl n. 98/2011 con il regime di favore previsto per i contribuenti marginali originariamente regolato dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007 (regime dei «vecchi minimi»)

Agenzia delle Entrate Circolare 30.5.2012, n. 17

Oggetto: Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, commi 1 e 2, Dl 6.7.2011, n. 98 - Primi chiarimenti

Pur ponendosi in naturale collegamento, gli obiettivi delle due normative di agevolazione («vecchi» e «nuovi» minimi) divergono in quanto il nuovo regime si caratterizza per il sostegno all'avvio di nuove attività da parte degli under 35 e di coloro che hanno perso il lavoro mentre in precedenza il regime era considerato una forma semplificata di gestione di un'attività economico-professionale con premio fiscale applicato alle imposte sui redditi.

Il nuovo regime agevolato in sintesi

Il reddito di impresa o di lavoro autonomo in costanza di applicazione del regime è soggetto a un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali nella misura ridotta del 5% da versare con i codici tributo istituiti con risoluzione n. 52/E/2012.

I compensi e i ricavi sono esonerati da ritenuta se il contribuente rilascia un'apposita dichiarazione al sostituto.

I «nuovi minimi», oltre alle semplificazioni previste per i «vecchi minimi», sono esonerati dallo spesometro (ex articolo 21, comma 1, Dl n. 78/2010) e dalla comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici ubicate in Paesi black list (ex articolo 1, Dl n. 40/2010).

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nelle premesse alla circolare n. 17/E/2012, l'ex regime

dei minimi è assorbito dal nuovo regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità; nel contempo le nuove condizioni imposte escludono dal regime tutti quei contribuenti che hanno richiesto la partita (*rectius* avviato un'attività) prima del 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore dell'agevolazione per i «vecchi minimi» che, ora, costituisce il parametro per poter essere confermati nel regime agevolato dei «nuovi minimi».

Il nuovo regime, naturalmente a tempo determinato

La circolare in commento, pur precisando che resta sempre valida la possibilità di utilizzare il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (ex art. 13, legge n. 388/2000), evidenzia che a partire dal 1° gennaio 2012 i contribuenti di piccole dimensioni che intendano iniziare un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, se in presenza dei requisiti, applicano il nuovo regime fiscale di vantaggio «a tempo determinato».

Innovativamente, infatti, il regime agevolato dei «nuovi minimi» può essere applicato esclusivamente per il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro periodi di imposta successivi con diritto alla proroga sino alla fine del periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Circa il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata, l'Agenzia richiama quanto già indicato con la circolare n. 1/E/2001 evidenziando che l'avvio dell'attività «fa riferimento allo svolgimento effettivo e all'inizio effettivo della stessa e non alla sola apertura della partita Iva».

Interessante appare il chiarimento secondo cui coloro che ne fuoriescono, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, non possono più avvalersene per gli eventuali periodi residui, anche nell'ipotesi in cui tornino in possesso dei requisiti previsti dalla norma in commento.

I nuovi requisiti

La circolare, al paragrafo 2.2.1, si diffonde sul requisito «negativo» che impone l'assenza di atti-

vità di impresa (anche in qualità di socio di società di persone o collaboratore di impresa familiare) o lavoro autonomo nel triennio precedente l'avvio dell'attività.

L'Agenzia chiarisce in particolare che il triennio si misura a partire dalla data di calendario (e non già dal periodo di imposta) e chiarisce come l'associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro non costituisca causa ostativa per l'associato.

Circa l'ulteriore requisito relativo al divieto di prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, l'elemento distintivo della prosecuzione appare essere lo stesso mercato di riferimento tra l'attività precedentemente svolta e quella che caratterizza il regime agevolato.

Pur in assenza di una puntale definizione del concetto, il «mercato di riferimento» è oggetto di esemplificazione nel paragrafo 2.2.2 della circolare in commento laddove si chiarisce che opera nello stesso mercato di riferimento il soggetto che *«abbia come bacino di utenza quello in precedenza coperto dalla attività svolta sotto forma di lavoro dipendente e considerando come clienti anche i pazienti che in precedenza curava nell'ambito della attività di lavoro dipendente»*.

Si evidenzia, poi, come la circolare non precluda l'applicazione del regime in presenza di forme di lavoro precario definendo come tali i contratti di collaborazione coordinata e continuativa o quelli di lavoro a tempo determinato in associazione al requisito della loro marginalità economica e sociale.

Tale requisito può dirsi sussistente ove le attività siano state svolte per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio antecedente l'inizio dell'attività.

Nessun ostacolo deriva, poi, dalla pratica professionale obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Mobilità: l'eccezione

Come noto la norma intende sostenere i soggetti espulsi dal mercato del lavoro.

Per tale ragione, il provvedimento 22 dicembre 2011 di attuazione dei commi 1 e 2 dell'art. 27 del Dl n. 98/2011 ha disposto, al paragrafo 2, che *«La condizione di cui alla lettera b) ..., non opera laddove il contribuente dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà»*.

Esemplificando, da tale eccezione consegue che un ingegnere idraulico (lavoratore dipendente)

che abbia perso il lavoro o sia stato collocato in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà può senz'altro avvalersi del regime agevolato, anche se esercita l'attività di ingegnere idraulico sotto forma di lavoro autonomo.

Analoga eccezione è prevista per il lavoratore dipendente che, una volta andato in pensione, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo.

Nuovi e vecchi requisiti con effetto sommatoria

La circolare precisa (paragrafo 2.3) che i requisiti indicati ai paragrafi precedenti, si sommano a quelli già previsti per i «vecchi minimi» (ex articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244/2007) che riepiloghiamo benché già commentati con la circolare n. 73/E/2007 e dagli ulteriori documenti di prassi che vengono riepilogati in calce alla circolare in commento in un apposito allegato.

Il regime è riservato alle persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Il regime agevolato è riservato a quelle attività per le quali all'avvio delle stesse si presume:

- a) di conseguire ricavi o compensi in misura non superiore a 30.000 euro (con ragguaglio ad anno in caso di inizio di attività in corso d'anno);
- b) di non effettuare cessioni all'esportazione, 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, operazioni non imponibili in virtù di trattati ed accordi internazionali (cfr. articoli 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del Dpr n. 633/1972);

c) di non sostenere spese per lavoro dipendente o per collaboratori ovvero spese per prestazioni di lavoro effettuate dai familiari dell'imprenditore, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;

d) di non erogare somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro ex articolo 53, Tuir;

e) di non acquistare, anche mediante contratti di appalto e di locazione, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro.

Il comma 99 dell'articolo 1 della legge n. 244/2007 vieta l'accesso al regime:

a) alle persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva;

All'appello chi non ha espresso la scelta del regime della dichiarazione di inizio attività

b) ai soggetti non residenti;

c) ai soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili ex articolo 10, comma 1, numero 8), del Dpr n. 633/1972 e di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, del Dl n. 331/1993;

d) gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni ex articolo 5, Tuir, ovvero a società a responsabilità limitata in regime di trasparenza a ristretta base proprietaria ex articolo 116, Tuir.

La decadenza dal regime agevolato si ha, ai sensi dell'articolo 1, comma 111, della legge n. 244/2007:

1) dall'anno successivo a quello in cui viene meno «una delle condizioni di cui al comma 96»;

2) dall'anno successivo a quello in cui si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99;

3) dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano il limite di 45.000 euro.

I «vecchi minimi»

che possono diventare «nuovi minimi»

Il Provvedimento direttoriale di attuazione del nuovo regime agevolato (22 dicembre 2011) chiarisce al paragrafo 2.3 che i «vecchi minimi» possono proseguire a fruire del regime agevolato (innovato) se «...hanno intrapreso un'attività di impresa, arte o professione **successivamente al 31 dicembre 2007**.

La prosecuzione della fruizione del regime agevolato (innovato) è limitata temporalmente sino al completamento del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta in cui si verifica il compimento del trentacinquesimo anno di età.

Analogo diritto è riservato ai neo imprenditori e neo professionisti con avvio dell'attività successivamente al 31 dicembre 2007 che hanno optato per il regime ordinario (con il vincolo del rispetto dell'opzione fiscale, ossia l'obbligo di permanenza nel regime ordinario per almeno un triennio ex articolo 3, Dpr n. 442/1997) ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo ex articolo 13, legge n. 388/2000.

Innovativamente la circolare legittima l'accesso al regime fiscale di vantaggio anche per il contribuente che, prima del 1° gennaio 2012, abbia perso e riacquistato i requisiti di cui all'articolo 1, commi 96 e 99, legge n. 244/2007 ma sia sempre rimasto entro il limite di 45.000 euro di ricavi o compensi.

Ingresso nel regime: alcune indicazioni

Si richiama l'attenzione su una serie di semplificazioni fornite al paragrafo 3.1 in relazione agli adempimenti per accedere al regime fiscale di vantaggio.

La regola generale per i soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2012 prevede l'obbligo di dare comunicazione della scelta del regime agevolato nella dichiarazione di inizio attività (ex articolo 35, Dpr n. 633/1972 - modello AA9/11, «quadro B», casella denominata «Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'articolo 27, commi 1 e 2 del Dl 6 luglio 2011, n. 98»).

È prevista una sanatoria per i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2012 e, nelle more delle istruzioni fornite dall'Amministrazione, non abbiano effettuato alcuna comunicazione.

Tali soggetti potranno presentare la dichiarazione di variazione dati entro sessanta giorni dall'emanazione della circolare in commento, senza incorrere in alcuna sanzione per il ritardo. La scadenza è dunque fissata al prossimo 29 luglio.

Il contribuente che, invece, abbia emesso una fattura con addebito dell'imposta al cessionario o committente nelle more delle istruzioni fornite dall'Amministrazione, può non essere ritenuto comportamento concludente ai fini dell'opzione per il regime ordinario.

Coloro che intendono applicare il nuovo regime, potranno effettuare le opportune rettifiche dei documenti emessi con addebito dell'imposta, entro il 29 luglio prossimo o, per i trimestrali, entro la prima liquidazione Iva successiva.

Nessuna attività è richiesta ai «vecchi minimi» che transitano nel nuovo regime agevolato; la circolare si limita a prevedere una facoltà ad evidente vantaggio dell'anagrafe tributaria: secondo la circolare, i «vecchi minimi» *«possono, comunque, presentare il modello AA9»*.

Più articolata risulta la transizione per i soggetti che hanno applicato il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (ex articolo 13, legge n. 388/2000) i quali:

- devono revocare l'opzione a suo tempo effettuata, presentando la dichiarazione di variazione dati barrando la relativa casella «R» nel modello AA9;

- pur non essendo obbligati a comunicare l'adesione al regime fiscale di vantaggio *«possono comunque farlo contestualmente, con lo stesso modello»*.

I contribuenti che, decorso il triennio di validità dell'opzione, transitano al nuovo regime dal regime ordinario devono comunicare la revoca del regime precedentemente applicato presentando,

insieme alla dichiarazione per i redditi conseguiti nell'anno d'imposta 2012 ed entro gli stessi termini, il quadro VO della dichiarazione Iva allegandolo al modello Unico 2013 (comunicazioni delle opzioni e delle revoche).

Anche tali soggetti non hanno l'obbligo di presentare il modello AA9 per comunicare l'adesione al regime fiscale di vantaggio, ma ne hanno, comunque, facoltà.

Gli «ex minimi» e gli acconti 2012

La circolare non si diffonde nella gestione delle operazioni dei moltissimi soggetti esclusi dal regime «ex minimi».

In particolare nulla è chiarito circa la determinazione degli acconti per il 2012.

Dalla normativa non risulta una disposizione positiva che imponga il ricalcolo degli acconti, all'atto dell'uscita dal regime.

Da ciò dovrebbe derivare che non esiste un obbligo specifico di ricalcolo degli acconti per l'anno 2012 considerando anche ulteriori redditi soggetti ad imposta sostitutiva.

Sulla questione specifica risulta un solo commento (cfr. circ. n. 73/E/2007, par. 5 - Versamenti d'imposta e acconto delle imposte sui redditi) in cui è affrontata la fattispecie relativa a un sogget-

to che si avvale del regime dei contribuenti minimi a decorrere da un dato periodo d'imposta (ad esempio, nel 2012), deve calcolare gli acconti da versare nel corso dello stesso anno, avendo riguardo all'imposta dovuta evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente (2011) senza, dunque, tenere conto delle disposizioni che disciplinano il regime in commento.

Se tale criterio potesse assumere validità generale, in occasione dell'uscita dal regime non dovrebbero essere ricalcolati gli acconti.

I casi particolari

Menzione finale per il paragrafo 6 «appendice» in cui sono affrontati alcuni casi particolari. In particolare è chiarito che l'indennità di maternità non dovrà essere considerata al fine della verifica del limite di ricavi e compensi per il mantenimento nel regime pur essendo reddito ai fini dell'Irpef.

L'ulteriore particolarità che trova soluzione coinvolge l'impresa familiare che prosegue l'attività in precedenza svolta dal collaboratore familiare.

In tale caso il regime fiscale di vantaggio può essere applicato, fermo restando il rispetto delle condizioni previste dall'articolo 27, lettera c), del decreto in esame (cfr. par. 2.2.3.).