



DIREZIONE POLITICHE FISCALI

Via S. Giovanni in Laterano, 152
00184 Roma



Confederazione Nazionale
*dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa*

UFFICIO POLITICHE FISCALI

Via G. Guattani, 13
00161 Roma

Roma, 9 aprile 2009

Prot. CC 17/2009
Prot. AT 548/2009

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Ufficio procedure fiscali

Via Cristoforo Colombo n. 426 C/D
00145 - Roma

Trasmissione esclusivamente a mezzo fax: 06 50545555

OGGETTO: Richiesta di chiarimenti in merito al regime speciale dei soggetti minimi (ex art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Egr. Direttore,

dopo un primo anno di applicazione del cosiddetto regime dei minimi si ritiene necessario un ulteriore intervento interpretativo sulle questioni di seguito rappresentate.

1. VERSAMENTO DELLE RESIDUE RATE DA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA

Il passaggio di regime comporta l'applicazione della rettifica della detrazione ai fini IVA. Pertanto, anche quando il contribuente transita, per legge o opzione, nel regime ordinario dell'IVA si procede a tale rettifica evidentemente di segno opposto. In tal caso, le residue rate del debito Iva da rettifica in entrata nel regime sono computate nel "**primo versamento periodico successivo**" al netto della rettifica IVA operata di segno inverso per l'uscita dal regime (cfr. Circ. 21.12.2007, n. 73/E). L'obiettivo evidente è quello di consentire al contribuente di portarsi subito in detrazione il credito IVA da rettifica inversa, evidenziandolo nella prima liquidazione periodica. Ciò comporta che il debito da rettifica va indicato nella prima liquidazione, anche qualora il risultato della liquidazione periodica fosse a credito.

Alla luce di quanto appresso ricordato si chiedere se i comportamenti di seguito indicati siano conformi all'interpretazione fornita nella Circ. 21.12.2007, n. 73/E.

In pratica possono verificarsi le seguenti situazioni riassunte nelle tabelle allegate:

Tabella 1 – Rettifiche incluse nella liquidazione periodica del mese di gennaio 2009

Ipotesi di partenza	di	Debito residuo da rettifica in entrata nel regime	Risultato della liquidazione periodica Iva	Credito da rettifica inversa per l'uscita dal regime	Imposto da versare con il codice tributo es. 6031
Liquidazione periodica debito	a	€ 500	€ 1000	- € 200	€ 1.300 (debito periodico)
Liquidazione periodica credito	a	€ 500	- €1000	- € 200	€ 700 (credito periodico)

Tabella 2 – Rettifica in entrata al netto della rettifica in uscita sommata algebricamente al risultato della liquidazione periodica

Ipotesi di partenza	di	Rate residue della rettifica in entrata nel regime	Credito da rettifica inversa per l'uscita dal regime	Rate residue rettifica in entrata al netto della - rettifica in uscita	Risultato della liquidazione periodica Iva	Imposto da versare con il codice tributo es. 6031
Liquidazione periodica debito	a	€ 500	- € 200	€ 300	€ 1000	€ 1.300 (debito periodico)
Liquidazione periodica credito	a	€ 500	- € 200	€ 300	- €1000	- € 700 (credito periodico)

In entrambi i casi, è evidente che il versamento della liquidazione periodica effettuato nell'esempio con il codice tributo 6031 (liquidazione mese gennaio 2009) risulta modificato in ragione del computo di entrambe le rettifiche ovvero il versamento non risulta affatto nelle ipotesi di liquidazione a credito.

In questo quadro poi occorre anche considerare che "nell'ipotesi di passaggio al regime ordinario, il rigo VG70 deve essere compilato nella dichiarazione relativa all'anno in cui lo stesso è avvenuto, indicando la rettifica della detrazione al netto della parte eventualmente già utilizzata in diminuzione delle rate ancora dovute per la rettifica d'ingresso al regime" (cfr pag. 45 delle istruzioni ministeriali relative alla dichiarazione IVA annuale periodo imposta 2008). Nel nostro esempio nella dichiarazione IIVA 2010 anno 2009 (anno cui si riferisce la liquidazione periodica che include entrambe le rettifiche riassunte nelle tabelle), si dovrebbe evidenziare nel rigo VG70 l'importo di € 300.

Da ultimo si ritiene opportuno segnalare che l'inclusione di entrambe le rettifiche nella prima liquidazione periodica Iva, determina il mancato versamento delle rate residue della rettifica in entrata nel regime, da effettuarsi con il codice tributo **6497**.

2. PROBLEMATICHE CONNESSE ALLA CESSAZIONE DELL'ATTIVITA' DA PARTE DI SOGGETTI IN REGIME DEI MINIMI

2.1 Componenti positivi o negativi di reddito la cui manifestazione numeraria è avvenuta successivamente alla cessazione dell'attività

Il passaggio dal regime di cassa, applicato per determinare il reddito in costanza di regime, al criterio ordinario della competenza presenta una serie di problemi nella determinazione del reddito nelle ipotesi di uscita dal regime.

Si chiedere, in particolare, come devono essere trattati:

- i compensi fatturati e non ancora riscossi;
- i costi ed oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria.

E' evidente che il principio che deve prevalere è quello di evitare salti o duplicazioni d'imposta.

In riferimento alle cessazioni di attività da parte di lavoratori autonomi, la Corte di Cassazione (sentenza n. 10227 del 2003), ha stabilito che la cessazione dell'attività e, quindi, la chiusura della partita Iva, non può dipendere dall'esistenza o meno di partite aperte o beni da liquidare. Riguardo poi alla natura del reddito, ritratto successivamente alla chiusura della partita IVA, nella Ris. n. 3/5-1001 del 3 gennaio 1994, sebbene riferita ad un caso di cessazione dell'attività a causa morte del lavoratore autonomo, è stato comunque chiarito che i compensi riscossi, dopo la cessazione, sono comunque qualificabili quali redditi di lavoro autonomo. Si ritiene, pertanto, che successivamente alla cessazione dell'attività e alla chiusura della partita IVA, i compensi percepiti ovvero i ricavi riscossi, al netto dei costi che hanno avuto manifestazione numeraria nel medesimo periodo d'imposta, vadano indicati nel quadro CM al fine dell'assolvimento dell'imposta sostitutiva.

2.2. Rateazione dell'Iva dovuta per la rettificata effettuata in sede di accesso al regime dei minimi

Il versamento dell'IVA risultante dalla rettifica operata è effettuato, ai sensi dell'articolo 1, comma 101, della legge Finanziaria 2008, alternativamente:

- in unica soluzione (entro il termine di versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente);
- in cinque rate annuali di pari importo senza applicazione di interessi (con versamento della prima rata entro il termine del versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente; le rate successive devono essere assolate entro i termini di versamento a saldo dell'imposta sostitutiva).

Si chiede di conoscere se nell'ipotesi in cui il contribuente cessa l'attività il versamento delle rate residue possa continuare ad essere effettuato in forma rateale alle scadenze previste dal citato comma 101.

Si ritiene che il contribuente possa procedere al versamento delle rate residue secondo i termini delle ordinarie scadenze previsti per il pagamento in forma rateale, in quanto la R.M. 13/7/1998, n. 70/E ha precisato che: *"Ai fini dell'eventuale rateizzazione dei versamenti delle imposte e dei contributi risultanti dal Modello UNICO, sono assimilati ai titolari di Partita IVA anche i soggetti che hanno cessato l'attività prima della presentazione della dichiarazione"*.

3. VALUTAZIONE DEI LIMITI PER L'ACCESSO AL REGIME

3.1 Verifica del limite dei beni strumentali in presenza di pagamenti di acconti

Si chiede di conoscere se nell'ipotesi di pagamenti di acconti, relativi all'acquisto di beni strumentali, i citati importi debbano essere considerati ai fini della verifica del limite di ammontare di beni strumentali sia per quanto concerne l'accesso al regime dei minimi e sia per la verifica dei requisiti per la permanenza nel citato regime.

Si ricorda, al riguardo, che per quanto concerne la verifica dei limiti per l'accesso al regime la norma (art. 96, comma 1, lett. b) della legge Finanziaria 2008)) ha utilizzato il termine "effettuato acquisti" e il decreto 2 gennaio 2008 (art. 2, comma 2) ha specificato che tale verifica va collegata all'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972. Alla luce di tali considerazioni, si ritiene, che anche gli acconti debbano concorrere alla citata verifica del limite per l'accesso al regime.

Per quanto riguarda la verifica ai fini della permanenza nel regime si è dell'avviso che il rimando all'articolo 6 valga anche per tale ipotesi con la conseguenza che se il contribuente, in regime dei minimi, riceve una fattura, la cui regolazione monetaria avviene in un periodo d'imposta successivo, dovrà, in tutti i modi, tener conto di tale importo per il citato controllo.

3.2 Possesso contestuale di partecipazioni in società di persone

Si chiede di conoscere se nei casi di inizio d'attività in corso d'anno sia ostativo all'accesso al regime dei minimi il fatto che il contribuente abbia posseduto, prima dell'inizio dell'attività, partecipazioni in una società di persone.

Al riguardo si ricorda che la norma (art. 1, comma 99, lett. d)) fra le cause ostative al regime dei minimi individua anche la contestuale partecipazione a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR. Si potrebbe affermare che la causa ostativa si rende applicabile nelle sole ipotesi in cui il contribuente contestualmente svolta un'attività in regime dei minimi e partecipi ad una società di persone o associazione professionale. Situazione che non pare verificarsi in tutte le ipotesi in cui, prima di iniziare l'attività, il contribuente abbia "dismesso" la sua partecipazione. Principio che si ritiene affermato nella circolare n. 7/E del 2008 (Risp. 2.4.a).

4. VALUTAZIONE DEI LIMITI PER LA PERMANENZA NEL REGIME

4.1 Verifica del limite dei ricavi in costanza di regime

Si chiede di conoscere se i ricavi da prendere in considerazione, ai fini della verifica dei requisiti previsti dalla norma per la permanenza nel regime dei minimi, sono solo quelli che hanno avuto manifestazione numeraria o anche quelli relativi alle fatture emesse ma non ancora incassate.

Vale la pena ricordare che il regime dei minimi costituisce, di fatto, un regime innovativo dal momento che il criterio di cassa (tipico degli esercenti arti e professioni) viene esteso alla determinazione del reddito d'impresa. Alle imprese che accederanno al nuovo regime, inoltre, secondo la Circolare 21.12. 2007, n. 73/E non sono più applicabili, in generale, le norme del Tuir che disciplinano la determinazione del reddito d'impresa, con la conseguenza, ad esempio, che non dovranno più essere calcolate le quote d'ammortamento. Per quanto concerne specificatamente il quesito in oggetto, è stato chiarito, ai fini dell'accesso al regime, che i ricavi devono essere assunti avendo riguardo, per quanto concerne le imprese, alla competenza economica. In pratica, nel caso trattato nella circolare n. 7/E/2008 (risposta 2.5.a), al momento dell'accesso al regime, si dovrà tener conto per la verifica del citato limite anche delle cessioni o prestazioni eventualmente non ancora fatturate per le quali, però, si sono verificati i presupposti previsti dall'art. 109, comma 2, del T.U.I.R.. Si ritiene che una volta entrati nel nuovo regime, invece, gli imprenditori, ai fini della verifica del superamento del limite dei 30.000 euro di ricavi, dovranno utilizzare il criterio di cassa, in quanto rilevano, nel citato regime, solo gli incassi.

4.2. Concorso delle indennità sostitutive di reddito alla verifica del limite di ricavi

Si chiede se l'indennità di maternità (o qualsiasi altra indennità sostitutiva di reddito d'impresa) debba essere considerata ai fini della verifica del limite di ricavi.

La norma di riferimento (art. 1, comma 96, della legge Finanziaria 2008) prevede espressamente che l'accesso al regime è consentito al contribuente che non ha conseguito ricavi superiori a 30.000 euro. I ricavi da considerare sono quelli indicati agli articoli 57 e 85 del TUIR. Le indennità in parola, ai sensi dell'art. 6 del TUIR, sono sostitutive di redditi e non, specificatamente, di ricavi. A tal riguardo, infatti, nel quadro RG del modello Unico 2008 viene prevista la loro indicazione nel rigo RG9 colonna 4 (altri componenti positivi). Si ritiene, pertanto, per le ragioni sopra espresse che le citate indennità, seppur ricondotte a tassazione anche nell'ambito del regime dei minimi, non debbano concorrere al limite dei 30.000 euro in quanto non qualificabili come ricavi.

5. PASSAGGI DI REGIME

5.1. Manifestazione numeraria dei costi successiva all'uscita dal regime dei minimi

Un contribuente nel 2008 è entrato nel regime dei minimi, dal 2009 fuoriesce dal citato regime ed entra nel regime di contabilità semplificata. Nel 2009 registra una fattura di competenza dell'anno 2008 che ha avuto manifestazione finanziaria solo nel 2009. Nel 2008 il costo non è stato dedotto in quanto non ancora saldato. Si chiede se è possibile dedurre il citato costo nel 2009 anche se di competenza del 2008. Si chiede, inoltre, se è intenzione dell'agenzia far confluire questi costi in appositi righi della dichiarazione.

Il comma 112 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008 ha dato alcuni principi per le ipotesi di passaggio di regime al fine "di evitare salti o duplicazioni di imposta". In particolare, il citato comma, fornisce specifici chiarimenti per le ipotesi di passaggio dal regime dei minimi a quello di determinazione ordinaria. Per tale ipotesi si afferma che i costi di "competenza" del periodo in cui si applica il regime dei minimi che però non hanno concorso in quel periodo alla determinazione del reddito assumono rilevanza nei periodi successivi nei quali si verificano i presupposti stabiliti dal regime dei minimi. In pratica, il legislatore ha stabilito che se un determinato costo non viene pagato il medesimo diviene deducibile quando si verifica tale evento anche se il soggetto è già fuoriuscito dal regime dei minimi e il citato onere non sarebbe più deducibile in quanto non di competenza economica. Il medesimo comma 112 prevede, anche, che corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario di determinazione del reddito a quello dei minimi.

5.2. Tassazione in caso di presenza di risconti attivi all'entrata nel regime

Un imprenditore individuale (contribuente minimo dal 2008) ha pagato anticipatamente, l'affitto annuale del proprio laboratorio. Nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento (che è anche ultimo periodo in cui avviene la determinazione del reddito con i criteri ordinari) si è provveduto a riscontare gli importi, non di competenza, all'anno successivo. Si chiede quale sia il corretto trattamento da riservare ai risconti attivi nei successivi periodi in cui il contribuente opera in regime dei minimi. Il comma 112 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008 ha fornito alcuni principi per le ipotesi di passaggio di regime al fine "di evitare salti o duplicazioni di imposta". Una lettura sistematica della norma porta ad affermare che la stessa rappresenta una salvaguardia e, quindi, deve tutelare sia le ragioni del contribuente che dell'Amministrazione da eventuali salti d'imposta o duplicazione. In particolare, il citato comma fornisce specifici chiarimenti per le ipotesi di passaggio dal regime dei minimi a quello di determinazione ordinaria. Relativamente a tale ipotesi si afferma che i costi di "competenza" del periodo in cui si applica il regime dei minimi che però non hanno concorso in quel periodo alla determinazione del reddito assumono rilevanza nei periodi successivi nei quali si verificano i presupposti stabiliti dal regime dei minimi. In pratica, il legislatore ha affermato che se per un determinato costo manca il pagamento il medesimo diviene deducibile quando si verifica tale evento anche se il soggetto è già fuoriuscito dal regime dei minimi e il citato onere non sarebbe più deducibile perché non di competenza. Il medesimo comma 112 prevede anche che corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa (dal regime ordinario di determinazione del reddito a quello dei minimi). Nel caso sopra prospettato si potrebbe affermare che, seppure nel primo anno di applicazione del regime dei minimi, non vi sia nessun pagamento dell'onere (momento essenziale per la deducibilità nel periodo di vigenza del regime dei minimi), il medesimo (per la parte precedentemente riscontata), è deducibile nel primo anno di applicazione del regime dei minimi. Ciò eviterebbe la perdita nella deducibilità di parte del costo (finalità perseguita dal citato comma 112). Nel caso inverso, in cui il soggetto che passa al regime dei minimi sia colui che affitta, si verifica che il medesimo imputa per competenza, nell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario, una sola parte dell'affitto. Conseguentemente, per evitare salti d'imposta, è evidente che nel primo periodo di applicazione del regime dei minimi dovrà essere recuperata a tassazione la restante parte anche se priva di manifestazione numeraria (che nel regime dei minimi costituisce il presupposto per la rilevazione del ricavo).

5.3. Trattamento delle riserve in sospensione d'imposta in caso di provenienza dal regime contabile ordinario

Se chiede se, in linea generale, le riserve in sospensione di imposta dei soggetti in contabilità ordinaria che passano al regime dei minimi possono essere ricondotte a quei componenti di cui parla il comma 106 art. 1 L. 244/2007, riferiti a esercizi precedenti con tassazione rinviata in conformità del TUIR e da assoggettare a tassazione nel periodo che precede quello di ingresso nei minimi, per la somma algebrica che supera 5.000 euro. Il caso specifico riguarda una sopravvenienza accantonata a riserva ai sensi del vecchio art. 55 del DPR 917/1986 (l'art. 3 del DM 352/1989 ne prevede la tassazione nell'anno in cui avviene il passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quello di contabilità semplificata) ma lo stesso problema può verificarsi anche per le riserve di rivalutazione.

Il previgente articolo 55 del TUIR (versione in vigore sino al luglio 1993) prevedeva che i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità concorrevano a formare il reddito in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati conseguiti e nei successivi ma non oltre il nono; tuttavia il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia comunque utilizzata o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Si potrebbe affermare che, essendo il rinvio della tassazione della sopravvenienza attiva dovuto ad una specifica disciplina del TUIR (seppur ora abrogata), tale componente positivo rientri fra le ipotesi contemplate dal comma 106 dell'articolo 1 della legge Finanziaria 2008.

Per quanto riguarda, invece, la riserva da rivalutazione si ricorda che le imprese in regime ordinario, per evitarne la tassazione nei casi di non affrancamento, possono utilizzarla unicamente ad incremento del capitale sociale ovvero iscritta in un'apposita riserva. La circolare n. 57 del 2001 ha precisato che nel passaggio da contabilità ordinaria a contabilità semplificata la citata riserva viene attratta a tassazione. La circolare, infatti, recita: "Nell'ipotesi di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quello di contabilità semplificata, non essendo più possibile monitorare la destinazione della riserva di rivalutazione, la medesima, aumentata dell'imposta sostitutiva, concorrerà a formare il reddito imponibile nel primo esercizio in cui il contribuente si avvale della contabilità semplificata.". Alla luce di tali considerazioni si potrebbe ammettere che l'entrata nel regime dei minimi (in cui vige il criterio di cassa) non determini una fattispecie tassabile della citata riserva da rivalutazione.

6. IMPOSTA DI BOLLO

L'agenzia delle entrate con circolare n. 7/E del 28/1/2008 punto 6.4 ha espressamente previsto che i contribuenti minimi devono assolvere l'imposta di bollo se le fatture, da loro emesse, sono di importo superiore ad euro 77,47. Si chiede di conoscere quale trattamento, ai fini della suddetta imposta, deve essere riservato a scontrini e ricevute fiscali.

Per quanto concerne le ricevute fiscali, tali documenti non sono soggetti all'imposta di bollo in quanto l'articolo 13 del decreto legge n. 660 del 30/12/1979, convertito in legge n. 31/1980, ha espressamente introdotto una specifica esenzione per la ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 legge n. 249/1976. La circostanza che nessuna espressa esclusione dall'imposta di bollo sia stata prevista per lo scontrino fiscale, si ritiene non debba indurre a ritenere che tale certificazione, invece, possa essere soggetta ad imposta di bollo. Si è dell'avviso che nessuna norma abbia, già in passato, anche prima dell'introduzione del regime dei minimi, previsto espressamente l'esenzione dall'imposta di bollo per il citato documento in quanto, il medesimo, non è soggetto alla menzionata imposta, non costituendo né una ricevuta e né una quietanza. Risulterebbe oltretutto impossibile, da un punto di vista pratico, poter procedere all'assolvimento dell'imposta di bollo mediante l'applicazione del contrassegno.

7. DETERMINAZIONE DEL REDDITO

7.1 Calcolo delle plusvalenze in presenza di beni ad uso promiscuo

La circolare n. 13/E del 26 febbraio 2008 al punto 3.3 disciplina la determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni strumentali acquisiti e ceduti nel corso dei periodi di permanenza nel regime dei minimi le quali sono costituite dall'intero ammontare del corrispettivo percepito.

Si chiede se la cessione di beni materiali strumentali, ad uso promiscuo, per i quali all'atto dell'acquisto è stato detratto il 50% del costo generi una plusvalenza imponibile in misura pari al 100% o al 50%.

Si ritiene, in considerazione della logica che sottende la determinazione delle plusvalenze nel regime dei minimi e dell'interpretazione logico-sistematica della norma, che nella stessa misura in cui concorre il costo del bene strumentale alla determinazione del reddito nella stessa percentuale debba concorrere anche il corrispettivo di vendita.

In pratica, se in sede di acquisto, nel corso del regime dei minimi, il bene ad uso promiscuo è stato dedotto nella misura del 50% del suo costo d'acquisto, nella stessa percentuale il corrispettivo di vendita andrà considerato come plusvalenza tassabile sia nel caso in cui la vendita avvenga in costanza di regime dei minimi o anche successivamente alla fuoriuscita dal citato regime.

Medesima problematica si pone nelle ipotesi in cui il bene strumentale, a deducibilità limitata ovvero ad utilizzo promiscuo, sia stato acquistato prima dell'entrata nel regime e ceduto in costanza di regime dei minimi. In questa ipotesi si chiede se il calcolo della plusvalenza o dell'eventuale minusvalenza debba essere effettuata sulla base della percentuale di deduzione media del costo parzialmente ammortizzato.

Valga il seguente esempio effettuato con riferimento ad un'auto acquisita nel 2006.

Limite di costo deducibile	Anno di ammortamento	Quota di ammortamento teorica	Quota di ammortamento dedotta
€ 18.076	2006	(1.807,6)	0*
	2007	-----	361,52**
		3.615,2	1.446,08
TOTALE		5.422,8	1.807,60

Se la stessa è ceduta in regime dei minimi, la plusvalenza ovvero la minusvalenza, calcolata contrapponendo il corrispettivo di cessione con il costo fiscalmente riconosciuto al 31 dicembre dell'ultimo di applicazione del regime ordinario, dovrebbe essere tassabile o deducibile in misura pari al rapporto fra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivo effettuato, mutuando il principio contenuto nell'art. 164, comma 2, del TUIR.

7.2. Irrilevanza delle minusvalenze in caso di autoconsumo dei beni strumentali

Un contribuente minimo in sede di cessazione dell'attività provvede ad autoconsumare un bene strumentale acquisito prima dell'accesso al regime. Il valore fiscale di tale bene, al momento di ingresso nel regime, è superiore al valore al momento della cessazione dell'attività per cui emerge una minusvalenza.

Secondo le disposizioni dell'art. 101 del TUIR nella determinazione del reddito d'impresa la minusvalenza da autoconsumo non è rilevante, si chiede conferma se tale regola viga anche per la determinazione del reddito dei soggetti appartenenti al regime dei minimi dal momento che, in generale, non sono più applicabili le disposizioni del TUIR.

In deroga al principio di cassa che sottende alla determinazione del reddito dei contribuenti minimi viene espressamente prevista (articolo 4, comma 1, lett. c) del decreto)) l'applicazione delle disposizioni sulla destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore (art. 57 e 58 del TUIR). Sul punto la circolare n. 7/E/2008 (risposta 6.6) ha chiarito che l'autoconsumo non rileva ai fini IVA in quanto i contribuenti minimi non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa mentre i ricavi o le plusvalenze relativi a beni destinati al consumo personale o familiare dell'esercente attività d'impresa concorreranno come componenti positive del reddito imponibile anche se per tale destinazione non risultano percepiti ricavi. Nell'ipotesi descritta si ritiene, per le considerazioni sopra espresse, che l'eventuale minusvalenza da autoconsumo di beni strumentali non sia elemento deducibile dal regime dei minimi.

7.3. Deduzione dei contributi previdenziali in caso di soggetto minimo fiscalmente a carico

Si chiede se in presenza di un soggetto minimo che non supera i limiti di reddito per essere considerato fiscalmente a carico, i contributi previdenziali versati possano essere dedotti in capo al familiare.

Si ritiene che i contributi previdenziali debbano essere, in prima istanza, dedotti dal reddito d'impresa prodotto in regime dei minimi. In tal senso recita l'articolo 5 del decreto 2 gennaio 2008 (i contributi si deducono dal reddito determinato ai sensi dell'articolo 1, ...). Per l'eventuale parte non dedotta viene previsto che la deduzione avviene dal reddito complessivo ai sensi dell'articolo 10 del TUIR. Pertanto, si è dell'avviso, che la sola parte eccedente, nel caso in cui il contribuente nel regime dei minimi sia fiscalmente a carico, possa essere dedotta dal familiare secondo le disposizioni di cui all'art. 10, comma 2, secondo periodo.

7.4 Incongruenza nelle istruzioni di UNICO-09 per la determinazione del reddito rilevante ai fini del pagamento dei contributi previdenziali

Dal momento che nelle istruzioni al rigo CM10 non è stata distinta l'ipotesi di impresa familiare, si chiede di confermare che il titolare dell'impresa familiare che ha optato per il regime dei contribuenti minimi, sia comunque sottoposto a contribuzione limitatamente alla quota di reddito indicata nel rigo CM10 di sua spettanza, ovviamente se deciderà di attribuire quote di reddito ai propri collaboratori.

Infatti, seguendo le istruzioni alla compilazione della dichiarazione UNICO-2009, quadri RS, CM e RR, risulta un non puntuale coordinamento nella definizione del reddito da sottoporre a contribuzione. Infatti, mentre nelle istruzioni alla compilazione del quadro RS risulta chiaro che "Nel caso in cui il titolare dell'impresa familiare, abbia adottato il "regime dei contribuenti minimi" *deve comunque compilare il presente prospetto anche se i collaboratori non riporteranno tali dati nel quadro RH del proprio modello Unico in quanto l'imposta sostitutiva è stata interamente assolta dal titolare dell'impresa familiare, tuttavia detto reddito rilevaai fini della determinazione della base imponibile per il calcolo dei contributi previdenziali ed assistenziali (quadro RR) (Quadro RS, pagina 42 delle istruzioni, fascicolo 3)"*

Nelle istruzioni alla compilazione del CM10 è sottolineato che il reddito del contribuente minimi "Il rileva per la determinazione della base imponibile per il calcolo dei contributi previdenziali ed assistenziali (quadro RR, Modello Unico PF, secondo fascicolo) (Quadro CM, pagina 38, fascicolo 3)". D'altro canto nelle istruzioni alla compilazione del rigo RR1 colonna 3 è chiaramente indicato che nel reddito deve essere aumentato della quota derivante nell'ambito del regime dei contribuenti minimi (Quadro RR, pagina 36, fascicolo 2).

8. ACCONTI D'IMPOSTA DOVUTI PER L'ANNO DI ACCESSO AL REGIME

La problematica degli acconti d'imposta per coloro che sono entrati nel regime dei minimi presenta notevoli criticità.

Si ricorda che la norma di riferimento (comma 117 dell'art. 1 della legge Finanziaria 2008) prevede che: "Ai fini del calcolo dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuto **per l'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario di tassazione a quello previsto per i contribuenti minimi**, non si tiene conto delle disposizioni di cui ai commi da 96 a 116. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del periodo precedente, nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'acconto è dovuto dal titolare anche per la quota imputabile ai collaboratori dell'impresa familiare." A tal riguardo l'Agenzia delle entrate con circolare n. 73 del 2007 ha precisato che per tale ipotesi il contribuente calcolerà gli acconti del 2008 avendo a riguardo l'imposta dovuta ed evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa al 2007.

Nella circolare n. 7 del 2008, quesito n. 6.11, inoltre, è stato sottolineato che, per evitare una doppia tassazione, i collaboratori familiari sono esonerati dagli obblighi dichiarativi e di versamento, limitatamente al reddito dell'impresa familiare. Tale esonero riguarda anche il versamento degli acconti d'imposta per la parte riferibile al reddito derivante dalla partecipazione all'impresa familiare. Nella circolare n. 13 del 2008, risposta 3.7, è stato chiarito che per la determinazione degli acconti dovuti, in ipotesi di impresa familiare, per l'anno di accesso al regime dei minimi è necessario operare nel modo seguente:

- l'imprenditore, titolare dell'impresa familiare, deve sommare al proprio acconto determinato con il metodo storico, pari al 98% (la circolare per mero errore prevede una percentuale del 98% anziché del 99%) risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente all'accesso al regime, anche il 98 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei propri collaboratori, per la quota parte riferibile al reddito di partecipazione all'impresa familiare. Tale quota dell'imposta deve essere determinata in proporzione all'incidenza del reddito di partecipazione sul reddito complessivo del collaboratore;
- i collaboratori, invece, potranno versare il proprio acconto sia utilizzando il metodo storico, ossia commisurando l'acconto al 98 per cento della quota di imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente riferibile ai redditi diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare (determinato come sopra), sia utilizzando il metodo previsionale, sempre con riguardo all'imposta relativa ad eventuali altri redditi posseduti, diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare.

Le principali problematiche aperte sono le seguenti.

8.1 Determinazione dell'acconto nelle ipotesi di inizio attività nel regime dei minimi

Nel caso in cui un contribuente abbia **iniziato un'attività nel corso del 2009 in regime dei minimi** mentre nel 2008 era titolare di altri redditi, diversi da quelli d'impresa o lavoro autonomo, come deve calcolare gli acconti dovuti per il 2009?

A nostro avviso, in considerazione del dettato letterale della norma che recita «**anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario di tassazione a quello previsto per i contribuenti minimi**», il contribuente, non trovandosi nell'anzidetta condizione, si ritiene possa calcolare gli acconti dovuti per il 2009 senza considerare il vincolo imposto dal comma 117 dell'art. 1 della legge Finanziaria per il 2008. Pertanto, il medesimo, potrà calcolare gli acconti utilizzando anche il metodo previsionale. A tal riguardo, andranno considerati unicamente i redditi diversi da quelli d'impresa o di lavoro autonomo assoggettati, a decorrere dal 2009, ad imposta sostitutiva.

8.2 Determinazione dell'acconto nelle ipotesi di cessazione in corso d'anno dell'attività in costanza di regime dei minimi

Nell'ipotesi in cui un contribuente, titolare di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, entrato a decorrere dal 2009 nel regime dei minimi abbia, nel corso del citato anno, **cessato l'attività**, come deve comportarsi per il calcolo dell'acconto 2009?

In proposito riteniamo che **un'interpretazione logico sistematica** della disposizione sugli acconti d'imposta e della norma prevista dal comma 117 porti ad affermare che, in tale ipotesi, il contribuente può procedere al calcolo dell'acconto non tenendo in considerazione il vincolo imposto dal citato comma 117.

8.3 Determinazione dell'acconto di un soggetto che transita dal regime delle nuove iniziative produttive al regime dei minimi

Un contribuente nel corso del 2007 ha applicato il **regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000**. Tale contribuente è entrato, a decorrere dal 2008, nel regime dei minimi. Si chiede se sia dovuto l'acconto ed, eventualmente, in quale misura.

Premesso che i soggetti che applicavano il regime delle nuove iniziative produttive non sono tenuti al versamento degli acconti ed applicavano in sede di dichiarazione dei redditi un'imposta sostitutiva del 10%, a nostro parere, in considerazione del fatto che solo dal 2008 i soggetti in regime dei minimi devono corrispondere l'acconto sull'imposta sostitutiva secondo le regole delle persone fisiche e che nessuna disposizione è stata specificatamente prevista per tale ipotesi, **l'acconto non sia dovuto**. Tale soluzione eviterebbe, inoltre, di prendere a base del calcolo l'imposta sostitutiva del 10% non più dovuta.

Confartigianato

IL RESPONSABILE

Andrea Trevisani *



CNA

IL RESPONSABILE

Claudio Carpentieri

