

In evidenza



Notizie *Flash*

Con un decreto si riduce l'acconto Irpef 2011



Speciale quesiti

Le risposte ai dubbi più frequenti in merito al regime dei minimi



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

Definizione agevolata delle liti fiscali pendenti: *vademecum* e ultimi consigli in vista della scadenza

Sommario



Notizie *Flash*

- Con un decreto si riduce l'acconto Irpef 2011 pag.3
- Riduzione dell'acconto anche per la cedolare secca e il regime dei "minimi" pag.3
- Escluso l'obbligo di comunicare la Pec per le società in fallimento pag.3
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di ottobre pag.3
- *Leasing* di beni mobili: comunicazione unica per Anagrafe e spesometro pag.4
- Avviamento e marchi: definite le regole per la tassazione sostitutiva nel bilancio consolidato pag.4
- Nuovo codice tributo per l'affrancamento delle attività immateriali pag.4
- Case fantasma: per il Territorio le cessioni sono nulle pag.4
- Sportello Unico: in Gazzetta Ufficiale il decreto con le misure attuative pag.5
- Chiarimenti delle Entrate sulla chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti pag.5
- No alla regolarizzazione dell'Iva se l'operazione è elusiva pag.5
- La stabile organizzazione italiana può recuperare il credito Iva mediante detrazione pag.5
- Nuovo codice per la ritenuta sugli interessi dei prestiti tra soggetti Ue pag.6
- Il parere del Cndcec sulla nuova disciplina del Collegio sindacale pag.6



Speciale quesiti

- [Le risposte ai dubbi più frequenti in merito al regime dei minimi](#) pag.7



Focus di pratica professionale

- [Acconti d'imposta 2011: Irpef più leggero e Ires influenzato dalla nuova disciplina delle perdite](#) pag.33



Accertamento e Verifiche

- [Via libera alla sperimentazione per il nuovo redditometro](#) pag.38



Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Definizione agevolata delle liti fiscali pendenti: vademecum e ultimi consigli in vista della scadenza](#) pag.44



ADEMPIMENTI

Con un decreto si riduce l'acconto Irpef 2011

È stato firmato il **21 novembre 2011**, ed è in corso di pubblicazione, il **decreto** del Presidente del Consiglio dei Ministri che prevede, fra l'altro, il differimento del versamento del 17% dell'acconto Irpef dovuto per il periodo d'imposta 2011. Di conseguenza l'acconto Irpef, dovuto entro mercoledì 30 novembre, ammonterà all'82% anziché al 99%. La differenza sarà versata a giugno del 2012. Ai contribuenti che hanno già effettuato il pagamento dell'acconto nella misura del 99% spetta un credito d'imposta pari alla differenza pagata in eccesso, da utilizzare in compensazione con l'F24. Per coloro che si sono avvalsi dell'assistenza fiscale, i sostituti d'imposta tratteranno l'acconto, applicando la nuova percentuale dell'82%. Qualora sia stato già effettuato il pagamento dello stipendio o della pensione senza considerare tale riduzione, i sostituti d'imposta provvederanno a restituire nella retribuzione erogata nel mese di dicembre le maggiori somme trattenute. Nel caso in cui i sostituti d'imposta non siano in grado di riconoscere la riduzione dell'acconto sulle retribuzioni erogate nel mese di dicembre 2011, gli stessi dovranno comunque restituire le maggiori somme trattenute nella retribuzione successiva.

[DPCM](#)
[21/11/11](#)

[Agenzia Entrate](#)
[comunicato](#)
[25/11/11](#)



Per un approfondimento si veda l'articolo a pag.33.

Riduzione dell'acconto anche per la cedolare secca e il regime dei "minimi"

Con **comunicato** del **25 novembre**, le entrate chiariscono che il DPCM del 21 novembre 2011 si applica anche al versamento della seconda o unica rata dell'acconto della "cedolare secca" sugli affitti e dell'imposta sostitutiva dovuta da coloro che applicano il cosiddetto regime dei "minimi". Pertanto, entro il 30/11/11:

- per i contribuenti minimi tenuti al versamento dell'imposta sostitutiva dell'Irpef, pari al 20%, la misura dell'acconto si riduce dal 99% al 82% dell'imposta dovuta per il 2010;
- per i contribuenti tenuti al versamento della cedolare secca sugli affitti, la misura dell'acconto si riduce dall'85% al 68% dell'imposta dovuta per il 2011.

La differenza sarà versata a giugno del 2012. Per i contribuenti tenuti al versamento in due rate, la seconda rata, da versare entro il 30 novembre 2011, può essere rideterminata scomputando dall'acconto dovuto per il 2011 l'importo della prima rata già versata. Ai contribuenti che hanno già effettuato il versamento applicando le percentuali in misura piena, compete un credito d'imposta d'importo corrispondente al maggior acconto versato.

[Ministero Sviluppo](#)
[circolare](#)
[24/11/11](#)
[223761](#)



Escluso l'obbligo di comunicare la Pec per le società in fallimento

Il Ministero dello Sviluppo, con la **circolare n. 223761** del **24 novembre**, chiarisce che le società in fallimento non sono obbligate a comunicare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata (Pec) al Registro delle imprese entro il 29 novembre. Il curatore, tuttavia, se interessato a iscrivere la casella Pec della società da lui curata, può presentare la domanda alla Camera di commercio competente e indicare, a questo scopo, il proprio indirizzo Pec.

[Agenzia Entrate](#)
[Provvedimento](#)
[24/11/11](#)
[Sito Web](#)



Accertato il cambio delle valute estere per il mese di ottobre

Con **provvedimento** del **24 novembre**, l'Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio delle valute estere per il mese di ottobre 2011, ai sensi dell'art.110, co.9 del Tuir.

CONTRATTI DI LEASING

Leasing di beni mobili: comunicazione unica per Anagrafe e spesometro

La comunicazione all'Anagrafe Tributaria da parte delle società di *leasing* dei dati relativi ai contratti, deve includere tutte le operazioni soggette allo spesometro. Tale obbligo di comunicazione è inoltre esteso anche agli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e/o di noleggio di beni mobili quali autovetture, *caravan* e altri veicoli, unità da diporto e aeromobili. Di conseguenza, sono state modificate le specifiche tecniche della comunicazione all'Anagrafe tributaria, consentendo così agli operatori di effettuare entrambi gli adempimenti con un solo invio. Per permettere agli operatori di adeguarsi a tali modifiche, è fissato al 31 gennaio 2012 il termine per comunicare i dati relativi agli anni 2009 e 2010. Sono queste, in sintesi, le novità introdotte dal **provvedimento del 21 novembre** dell'Agenzia delle Entrate.

[Agenzia Entrate
provvedimento
21/11/11](#)



AFFRANCAMENTO ATTIVITÀ IMMATERIALI

Avviamento e marchi: definite le regole per la tassazione sostitutiva nel bilancio consolidato

Con **provvedimento del 22 novembre** l'Agenzia delle Entrate ha dato istruzioni in relazione alle modalità e ai termini per l'affrancamento di avviamenti, marchi d'impresa e altre attività immateriali iscritte nel bilancio consolidato, definendo così le modalità attuative dell'imposta sostitutiva introdotta dal D.L. n.98/11. Tale imposta si applica alle operazioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010, considerando le attività immateriali iscritte nel bilancio consolidato relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Le società di capitali, di persone e gli enti commerciali, che optano per l'imposta sostitutiva, devono versarla entro il 30 novembre 2011. I contribuenti che esercitano l'opzione per l'imposta sostitutiva potranno, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, dedurre il valore affrancato dell'avviamento, dei marchi d'impresa e delle attività immateriali nella misura massima del 10%, per periodo d'imposta.

[Agenzia Entrate
provvedimento
22/11/11](#)



Nuovo codice tributo per l'affrancamento delle attività immateriali

E' pronto il codice tributo "1843" per consentire il versamento, mediante il modello F24, dell'imposta sostitutiva per affrancare, in tutto o in parte, i valori relativi ad avviamenti, marchi d'impresa e altre attività immateriali che sono iscritti nel bilancio consolidato, anziché nel bilancio di esercizio. Il versamento delle somme deve essere effettuato entro il 30 novembre 2011 e non è prevista la possibilità di effettuare compensazioni con eventuali crediti. Lo specifica la **risoluzione** delle Entrate **n.109**. E' bene ricordare che questa nuova modalità di affrancamento è ammessa a condizione che le attività immateriali siano riferibili ai maggiori valori contabili delle partecipazioni di controllo acquisite e iscritte nel bilancio individuale, in conseguenza di operazioni straordinarie o traslative, come, ad esempio, fusioni, scissioni, conferimenti o cessioni d'azienda.

[R.M.
n.109
24/11/11](#)



EDILIZIA, TERRITORIO E AMBIENTE

Case fantasma: per il Territorio le cessioni sono nulle

Con la **circolare n.7 del 18 novembre** l'Agenzia del Territorio ha definito le modalità di aggiornamento delle banche dati catastali, in seguito all'attribuzione della rendita presunta ai fabbricati non dichiarati al Catasto entro il termine del 30 aprile 2011. La circolare specifica anche le modalità di trattazione degli atti e la loro notifica ai proprietari dei *c.d. immobili fantasma*. Tra i chiarimenti forniti, l'Agenzia ha precisato

[Agenzia Territorio
circolare
18/11/11
n.7](#)



che nell'ipotesi di atti di trasferimento aventi ad oggetto tali immobili, posti in essere nella fase di iscrizione in Catasto in via transitoria della rendita presunta, ma prima della regolarizzazione catastale, non può essere resa la dichiarazione di conformità oggettiva, e dunque tali atti di trasferimento sono nulli (ex co.1-bis, art.29, L. n.52/85).

SUAP

Sportello Unico: in Gazzetta Ufficiale il decreto con le misure attuative

È stato pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n.267 del 16 novembre** il **decreto del 10 novembre** del Ministero dello Sviluppo Economico, contenente le misure per l'attuazione dello Sportello unico per le attività produttive (Suap). Tra le novità si evidenzia che in mancanza della modulistica predisposta dal Suap o dalle Amministrazioni coinvolte, i soggetti interessati potranno utilizzare gli strumenti messi a disposizione sul sito www.impresainungiorno.gov.it. Inoltre i Comuni e gli enti coinvolti nei singoli procedimenti devono rendere disponibili sui propri siti *internet* e sul sito del Suap l'elenco dei pagamenti da effettuarsi per ciascun procedimento, le causali, le modalità di calcolo degli importi e gli estremi dei propri conti correnti bancari e postali.

[Ministero Sviluppo](#)
[decreto](#)
[10/11/11](#)
[G.U. 16/11/11](#)
[n.267](#)



CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Chiarimenti delle Entrate sulla chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti

È definibile la lite in cui si contesta un atto impositivo, anche se instaurata tramite l'impugnazione di un'iscrizione ipotecaria, così come quella per la decadenza dalle agevolazioni della piccola proprietà contadina. Inoltre, per chiudere una lite minore è possibile scomputare l'importo della cartella di pagamento pagata tramite compensazione. Sono questi alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.107 del 23 novembre**, che segue la C.M. n.48/E/11.

Si veda l'articolo a pag.44.

[R.M.](#)
[23/11/11](#)
[n.107](#)

[comunicato](#)
[stampa](#)



No alla regolarizzazione dell'Iva se l'operazione è elusiva

Non è consentita la regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata nel caso in cui non sia stato completamente eliminato il rischio di perdite di entrate fiscali, e il contribuente non abbia dato prova della propria buona fede in relazione al comportamento ritenuto elusivo. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.24231 del 18 novembre**. Nel caso di specie il contribuente, avvalendosi della procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, ha evaso l'imposta emettendo fatture per operazioni inesistenti nei confronti di società del gruppo, stornandole poi attraverso l'emissione di note di accredito di pari importo, nonché contabilizzando fatture passive per operazioni inesistenti, che venivano poi stornate con le note di credito ricevute.

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[18/11/11](#)
[n.24231](#)



IVA ESTERO

La stabile organizzazione italiana può recuperare il credito Iva mediante detrazione

La stabile organizzazione in Italia di una società comunitaria ha il diritto di recuperare, tramite la detrazione, il credito Iva relativo alle operazioni effettuate con la P.Iva di identificazione diretta successivamente cessata. Ciò si applica anche nell'ipotesi in cui il soggetto non residente abbia operato tramite un rappresentante fiscale. Lo chiarisce la **risoluzione n.108 del 24 novembre**. Sotto il profilo dichiarativo, inoltre, il documento di prassi specifica che l'operazione di chiusura della P.Iva relativa all'identificazione diretta del soggetto non residente e contestuale costituzione di una stabile organizzazione italiana, non ha una disciplina espressa ai fini Iva, ma può essere assimilata ad una trasformazione.

[R.M.](#)
[24/11/11](#)
[n.108](#)



Qualora questa sia avvenuta prima della data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno solare precedente alla trasformazione stessa, la stabile organizzazione (soggetto avente causa) è tenuta a presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno della trasformazione per conto della posizione da identificazione diretta (soggetto dante causa). La stabile organizzazione è, inoltre, tenuta a presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno solare nel corso del quale è avvenuta la trasformazione, con l'indicazione di tutte le operazioni riferibili, per quell'anno, all'attività svolta dalla stessa, nonché di quelle poste in essere dalla posizione da identificazione diretta nella frazione d'anno anteriore al momento di efficacia della trasformazione.

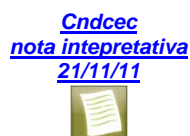
CODICI TRIBUTO



Nuovo codice per la ritenuta sugli interessi dei prestiti tra soggetti Ue

L'Agenzia delle Entrate, con la **R.M. n.110 del 24 novembre**, ha istituito il codice tributo "1063", con cui il sostituto d'imposta può versare tramite F24, la ritenuta del 6% sugli interessi dei prestiti tra società residenti negli Stati membri dell'Ue, già corrisposti alla data di entrata in vigore del D.L. n.98/11, purché vi provveda entro il 30 novembre (ex art.23, co.4, D.L. n.98/11).

DIRITTO SOCIETARIO



Il parere del Cndcec sulla nuova disciplina del Collegio sindacale

Anche le Srl sono obbligate alla nomina del Collegio sindacale quando rientrano nei parametri che impongono alle Spa di dotarsi del medesimo organo di controllo. Per introdurre il Sindaco unico, previsto dalla Legge di stabilità per le società con ricavi o patrimonio netto inferiori a un milione di euro, i soci devono decidere di mutare la struttura dei controlli interni, prevedendo la "riduzione" del collegio sindacale da pluripersonale a monocratico, mediante modifica dello statuto della società. L'entrata in vigore della Legge non inciderà sui Collegi sindacali in carica, che potranno svolgere le loro funzioni fino alla naturale scadenza del mandato. In caso di "non ortodossa" composizione dell'organo di controllo, esso non potrà dirsi regolarmente costituito, con la conseguenza che saranno da ritenere illegittimi tutti gli atti decisi o eseguiti di sua competenza o nei quali risulta essenziale l'apporto soggettivo e/o oggettivo. Sono questi, in sintesi, i principali chiarimenti forniti dal Cndcec con la **nota interpretativa diffusa il 21 novembre**.

Si veda l'approfondimento pubblicato in Bilancio, Vigilanza e controlli di novembre, a pag.24 e ss..

Le risposte ai dubbi più frequenti in merito al regime dei minimi

In premessa alle risposte fornite ai quesiti sotto elencati, occorre doverosamente far presente che non vi sono al momento indicazioni ufficiali da parte dell'Amministrazione Finanziaria e che il disposto normativo, frutto di un mancato coordinamento tra l'attuale disciplina dei soggetti minimi e quella, sempre in vigore, delle nuove iniziative produttive, si presta a interpretazioni non univoche.

Ciò detto, le risposte fornite nell'ambito del presente contributo si basano, ove presenti e nel caso siano ritenute compatibili, sulle pronunce dell'A.F. rese in passato con riferimento all'attuale regime dei minimi e al regime delle nuove iniziative produttive. Si cercherà, ove possibile, di evidenziare anche eventuali possibili soluzioni alternative sulla base dell'innovativo disposto normativo.

Resta comunque la necessità di chiarimenti ufficiali.

INIZIO ATTIVITÀ

D.: *Un contribuente non ha mai avuto partita Iva. Nel 2012 intende aprirla per lo svolgimento di un'attività professionale. Si richiede se possa aderire al regime dei minimi.*

R.: Sì, se l'attività non costituisce prosecuzione di un lavoro dipendente o di collaborazione precedentemente svolta e se il soggetto nei tre anni precedenti non ha esercitato attività in impresa familiare o associazione professionale, ovvero non era socio lavoratore di una società di persone.

D.: *Un contribuente di 60 anni, a decorrere dal 2012, intende intraprendere la libera professione di architetto. Si chiede se possa accedere al regime dei minimi e per quanto tempo vi possa rimanere.*

R.: Può accedervi per la durata di cinque anni, se l'attività non costituisce prosecuzione di un lavoro dipendente o autonomo precedentemente svolto e se il soggetto nei tre anni precedenti non ha esercitato attività in impresa familiare o associazione professionale, ovvero non era socio lavoratore di una società di persone.

D.: *Un contribuente di 19 anni, a decorrere dal 2012, intende svolgere l'attività di idraulico. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei minimi e per quanto tempo vi possa rimanere.*

R.: Può accedere al regime sino al compimento del trentacinquesimo anno di età, se l'attività non costituisce prosecuzione di un lavoro dipendente o autonomo precedentemente svolto e se il soggetto nei tre anni precedenti non ha esercitato attività in impresa familiare o associazione professionale, ovvero non era socio lavoratore di una società di persone.

D.: *Un contribuente di 32 anni, a decorrere dal 2012, intende svolgere la libera professione di medico. Si chiede se il contribuente possa accedere al regime dei minimi e per quanto tempo vi possa rimanere.*

R.: Può accedervi per la durata di cinque anni, se l'attività non costituisce prosecuzione di un lavoro dipendente o autonomo precedentemente svolto e se il soggetto nei tre anni precedenti non ha esercitato attività in un'impresa familiare o associazione professionale, ovvero non era socio lavoratore di una società di persone.

D.: <i>Due dottori commercialisti intendono, a decorrere dal 2012, aprire uno studio associato. Uno dei due neo dottori commercialisti nel 2012 compirà 34 anni mentre l'altro 29 anni. Entrambi sono interessati a sapere se possano accedere al regime dei minimi e l'eventuale periodo massimo di permanenza.</i>
R.: Il regime dei superminimi, in vigore dal 2012, non prevede la possibilità di accesso se non a soggetti individuali con singola partita Iva. Nel caso di specie trattasi di studio associato, talchè l'accesso è inibito.
D.: <i>Un contribuente possiede i requisiti per accedere al regime dei superminimi e intende aprire dal 1° gennaio 2012 una partita Iva. Nel corso del tempo, questi vorrebbe costituire un'impresa familiare con la moglie. Si chiede se ciò comporti la fuoriuscita dal regime agevolato.</i>
R.: Volendo valorizzare l'interpretazione consolidata dell'Agenzia delle Entrate riferita all'attuale regime dei minimi, il contribuente nel caso descritto dovrebbe permanere nel regime dei superminimi.
D.: <i>Nei periodi compresi tra il 2008 e il 2011 un contribuente ha emesso ricevute occasionali per lo svolgimento dell'attività di maestro di ballo (età 26 anni). Nel 2012 il contribuente si iscriverà all'albo degli architetti e aprirà partita Iva per lo svolgimento contemporaneo delle attività di maestro di ballo e architetto. Si richiede se l'inserimento di due attività all'interno della medesima partita Iva, una delle quali svolta antecedentemente al 2012, costituisca causa ostativa per accedere al regime dei superminimi. Laddove tale causa sussista, per non "perdere" l'agevolazione per entrambe le attività, si richiede inoltre se sia adeguata la soluzione di aprire una partita Iva a parte per lo svolgimento della sola attività di architetto, aderendo dal 2012 al regime dei super-minimi sino al compimento dell'età di 35 anni.</i>
R.: La R.M. n.239/E/09 ha chiarito che inibisce l'ingresso al regime delle nuove iniziative produttive il precedente svolgimento di un'attività di collaborazione occasionale se l'attività poi svolta con Partita Iva sia di fatto la medesima. Si ritiene, pertanto, che lo svolgimento, seppure parziale, dell'attività di istruttore di ballo nell'ambito della partita Iva successivamente attribuita, possa precludere l'accesso al regime dei superminimi, se si fattura all'ex committente o a clienti dell'ex committente. Sembra consigliabile, ove possibile, di continuare a svolgere l'attività di insegnante di ballo in forma occasionale. In questo caso l'agevolazione relativa all'attività di architetto dovrebbe permanere sino ai 35 anni di età.
D.: <i>Un contribuente ha emesso, nel corso del 2010, prestazioni occasionali per €4.900, nei confronti di un centro elaborazione dati (CED). Il contribuente è intenzionato nel corso del 2012 ad aprire partita Iva per lo svolgimento in proprio della medesima attività. Si domanda se il contribuente stesso possa accedere al regime dei super-minimi a partire dal 2012.</i>
R.: La R.M. n.239/E/09 ha chiarito che inibisce l'ingresso nel regime delle nuove iniziative produttive il precedente svolgimento di una attività di collaborazione occasionale se l'attività poi svolta con Partita Iva sia di fatto la medesima. Occorre quindi accertare se l'attività occasionale precedentemente svolta sia una "anticipazione" della nuova attività svolta con Partita Iva e dunque, se la fatturazione avvenga nei confronti dell'ex committente e se venga resa all'interno degli stessi locali. Nel qual caso non è possibile accedere al regime dei superminimi.

REQUISITI DI ACCESSO

D.: *Nel caso di acquisizione di attività precedentemente svolta da altro imprenditore come farsi certificare il non superamento del limite di €30.000 nel periodo di imposta precedente?*

R.: In caso di prosecuzione di un'attività di impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente, non possono essere superiori ad €30.000. La previsione riguarda solamente l'ipotesi di attività d'impresa, l'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.8/E/01, punto 1.2, ha affermato che non è ravvisabile la successione di attività nell'ambito del lavoro autonomo. A queste disposizioni non seguono indicazioni con riguardo alle modalità di certificazione di tale condizione. La problematica diviene unicamente di rilevanza civilistica. La responsabilità tributaria del comportamento tenuto è necessariamente da imputare al soggetto che decide di accedere al regime dei minimi, indipendentemente da qualsiasi considerazione. Solo a livello di responsabilità obbligatoria tra le parti ci si potrà tutelare contrattualmente, tutela che però non potrà mai avere effetto nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

D.: *Si chiede se nel calcolo dei beni strumentali, per il raggiungimento del limite di €15.000, il valore delle autovetture vada considerato nella misura del 50%.*

R.: Per il calcolo del valore complessivo dei beni strumentali, mobili ed immobili, acquistati, sia presso privati che soggetti passivi Iva (vedi [C.M. n.13/E/08](#), punto 1.13) deve essere preso a riferimento il corrispettivo e quindi il valore al netto dell'Iva. Inoltre, le circolari ministeriali [C.M. n.7/E/08](#) e n.13/E/08 hanno sostenuto che i beni ad uso promiscuo rilevano nella misura del 50% e che non si deve considerare il c.d. valore fiscalmente rilevante che nel caso delle auto ai sensi dell'art.164 del Tuir ricordiamo essere quello di €18.075,99 o €25.822,84.

D.: *Nel conteggio dei beni strumentali, le "spese incrementative" su beni di terzi (in comodato o locazione) vanno ricompresi nella media mobile triennale?*

R.: Le attività immateriali non devono considerarsi nel computo del valore dei beni strumentali in quanto il disposto normativo fa espresso riferimento ai beni strumentali senza nessun accenno alle spese relative a più esercizi. Considerando che quanto riportato nel quesito non pare potersi qualificare come bene strumentale vi è indifferenza di tali spese nella verifica della condizione di accesso.

D.: *Un soggetto vuole aprire partita dall'1/01/12 con il regime dei nuovi minimi. Rispetterebbe tutti i requisiti tranne quello dei beni strumentali che ammonterebbero ad €17.000. Si chiede:*

- ⇒ *se il superamento del limite sia una causa ostativa di accesso al regime dei super-minimi, anche senza tenere conto della media dei tre anni precedenti, essendo il 2012 il primo anno;*
- ⇒ *se, nel caso di acquisto in leasing o finanziamento, muta qualcosa;*
- ⇒ *nel caso di risposta negativa ai punti precedenti, se conviene aprire la posizione entro la fine del 2011 aderendo al regime delle nuove iniziative produttive, ex art.13, visto il rischio che tale regime cessi di esistere dall'1/01/12.*

R.: Il comma 96, dell'art.1 della L. n.244/07 prevede che non possono essere contribuenti minimi quelli che nel triennio solare precedente hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore ad €15.000. Il triennio da prendere in considerazione è quello precedente all'entrata nel regime. Inoltre, il co.11 prevede che il regime dei contribuenti minimi cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene

meno una delle condizioni di cui al co.96. Pertanto, in ipotesi di apertura di una nuova attività nel 2012 non si ritiene che in tale momento debba già considerarsi il volume di investimenti che sarà effettuato. Il contribuente potrà aderire al regime dei minimi (a patto che tutte le altre condizioni siano rispettate), se poi nel primo anno di attività si dovesse verificare lo sfioramento del limite concernente i beni strumentali ciò obbligherà alla fuoriuscita dal regime dal 1 gennaio dell'anno successivo (come nel caso del quesito). I beni acquistati tramite contratto di *leasing* rilevano limitatamente all'ammontare dei canoni maturati e non del costo sostenuto dal concedente.

D.: *Ai fini del calcolo del limite dei beni strumentali, come devono essere valutati i beni già detenuti dal soggetto a titolo privato che vengono immessi in azienda? Ad esempio l'autovettura?*

R.: Con la C.M. n.13/E/08 la prassi ha chiarito che nonostante la norma faccia riferimento agli acquisti con corrispettivo, per il calcolo del valore complessivo dei beni strumentali, mobili ed immobili, sono da considerare gli acquisti effettuati sia presso privati che soggetti passivi Iva. Nel caso di specie, non si è in presenza di un acquisto né tanto meno di un corrispettivo. Pertanto, si ritiene che la fattispecie non abbia rilevanza ai fini del calcolo del limite degli investimenti. D'altra parte:

- il bene in assenza di un costo risulterà irrilevante nel calcolo del reddito del soggetto minimo;
- l'assenza di corrispettivo è stata ritenuta sufficiente ad escludere dal computo degli investimenti i beni utilizzati in comodato al contrario di quelli utilizzati in forza di una locazione.

D.: *Un contribuente svolge l'attività di traduttore dal 1° gennaio 2010 operando con clienti esteri (società extra-Ue). Si richiede se lo svolgimento di attività con l'estero costituisca, per il contribuente medesimo, una causa ostativa di adesione al regime dei super-minimi a decorrere dal 2012.*

R.: Condizione per l'accesso al regime è l'assenza di cessioni all'esportazione che l'art.2 del D.M. n.2/08 ha individuato in:

- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione di cui all'art.8-*bis*, DPR n.633/72;
- servizi internazionali o connessi a scambi internazionali di cui all'art.9, DPR n.633/72;
- operazioni con Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino di cui all'art.71 DPR n.633/72; e
- operazioni effettuate a seguito di trattati ed accordi internazionali ai sensi dell'art.72 DPR n.633/72.

La prestazione indicata del quesito non rientra in nessuna di queste ipotesi, trattandosi di operazione prive del requisito di territorialità ai sensi dell'art.7-*ter*. Pertanto, come confermato dalla C.M. n.13/E/08 l'effettuazione di tali operazioni non ostacolano l'accesso al regime.

D.: *Marco Rossi ha svolto nel periodo 2008-2009 prestazioni di consulenza aziendale. Nell'anno 2010 chiude la propria partita Iva. A partire dal 2012 vuole intraprendere una nuova attività di consulenza informatica tramite apertura di partita Iva. Tale attività verrà svolta prevalentemente nei confronti di clienti UE. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei minimi.*

R.: Le questioni da superare sono differenti. Il contribuente aveva già una partita Iva aperta nel 2008. La norma esclude dall'accesso al regime, in *primis*, coloro che hanno aperto una partita Iva *ante* 2008. Quindi tale condizione parrebbe soddisfatta così come nel caso concreto non pare di ostacolo la condizione che vieta l'accesso al regime a coloro che nel triennio precedente abbiano

esercitato altra attività di impresa o lavoro autonomo. Ciò in quanto si ritiene che tale condizione in sede di prima possibile applicazione del regime non operi con riguardo alle attività iniziate a partire dal 2008. Il dubbio nel caso concreto è però se quanto sopra detto valga sempre (ovvero per qualsiasi attività esercitata) o solo nel caso in cui l'attività già iniziata a partire dal 2008 fosse un'attività minima. Il testo letterale sembrerebbe far propendere per la prima tesi ma, nel contempo, la considerazione che il nuovo regime dei minimi non è che una prosecuzione (seppur differente) lascia non pochi dubbi sulla fattibilità di questa soluzione.

Con riguardo al tipo di attività, comportando la stessa effettuazione di operazioni "non di esportazione", non risulta di ostacolo per l'accesso al regime.

D.: *Mario Bianchi è intenzionato, a partire dal 2012, a intraprendere una nuova attività finalizzata alla cessione di caldaie verso clienti nazionali ed esteri. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei minimi e per quanti periodi d'imposta possa permanervi.*

R.: Se l'attività descritta comporta l'effettuazione di operazioni di esportazioni viene meno una delle condizioni per l'accesso al regime. Al contrario, se l'attività dovesse comportare l'effettuazione di operazioni nazionali o comunitarie nessun ostacolo si ravvisa riguardo all'accesso dei minimi.

Vi è da dire che la condizione di non avere effettuato cessioni all'esportazione di cui al co.96 dell'art.1 della L. n.244/07 deve essere verificata nel corso dell'esercizio dell'attività. Pertanto, sussistendo gli altri requisiti si potrà avere accesso al regime agevolato ma lo stesso decadrà dal primo gennaio dell'anno successivo qualora appunto tra le operazioni poste in essere vi fossero delle cessioni all'esportazione che ai sensi dell'art.2 del D.M. n.2/08, sono:

- le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione di cui all'art.8-bis DPR n.633/72;
- i servizi internazionali o connessi a scambi internazionali di cui all'art.9 DPR n.633/72;
- le operazioni con Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino di cui all'art.71 DPR n.633/72; e
- le operazioni effettuate a seguito di trattati ed accordi internazionali ai sensi dell'art.72 DPR n.633/72.

REQUISITO DELLA NOVITÀ

D.: *Un imprenditore individuale muore. Gli eredi, dal canto loro, cessano l'attività. Nel medesimo anno il coniuge vedovo apre partita Iva e comincia a svolgere la medesima attività del de-cuius. Si richiede se ciò configuri una prosecuzione di attività e se il coniuge medesimo possa accedere dal 2012 al regime dei minimi.*

R.: Non si ritiene che il caso di specie configuri un'ipotesi di prosecuzione dell'attività che presuppone un'identità soggettiva del contribuente. Piuttosto, in tal caso, la scelta del regime agevolato dovrebbe considerare che siano rispettati i limiti individuati con riguardo al caso di prosecuzione di un'attività d'impresa svolta in precedenza da un altro soggetto. In tal caso l'ammontare dei ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente, non possono essere superiori ad €30.000. L'art.27 D.L. n.98/11 prevede, infatti, che 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 ad €30.000. Tale condizione, a parere di chi scrive, risulta rilevante anche nel caso di specie.

D.: <i>Un contribuente era socio lavoratore (iscritto all'Inps) di una Srl costituita nel 2009, per la gestione di un bar. Il contribuente ha ceduto ad agosto 2011 le proprie quote sociali ed intende, tramite un contratto di affitto di azienda, gestire un altro bar in un Comune diverso. A tal fine il contribuente deve aprire partita Iva. Si chiede se possa aderire al regime dei minimi, in particolare se lo svolgimento della medesima attività in un comune diverso sia sufficiente per garantire il rispetto del requisito di novità.</i>
R.: In tal caso occorre prima verificare se la fattispecie soddisfa il requisito richiesto che impone che nei tre anni precedenti non sia stata svolta altra attività di lavoro autonomo o impresa anche se svolta in forma associata o familiare. L'art.1, co.99, lett.a) della L. n.244/07 prevede l'impossibilità di applicare il regime dei minimi con riguardo alle Srl in trasparenza ai sensi dell'art.116 Tuir senza però nulla dire con riguardo al caso di specie. Nonostante ciò, a nostro avviso, sussiste qualche dubbio che l'esercizio dell'attività in forma di Srl ma con la contribuzione assolta come lavoratore dell'impresa possa essere intesa come attività svolta nei tre anni precedenti all'accesso al regime. Riteniamo, pertanto, alquanto dubbia la possibilità di accesso nel regime agevolato salvo ulteriori chiarimenti della prassi.
D.: <i>Un contribuente ha iniziato l'attività nel 2008, aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Il contribuente medesimo, a febbraio 2011, chiude la partita Iva. Nel 2012 il contribuente ha intenzione di aprire nuovamente partita Iva per lo svolgimento dell'attività precedentemente svolta. Si chiede se il contribuente possa aderire al regime dei super-minimi, oppure se abbia l'obbligo di aderire solamente al regime ordinario in contabilità semplificata.</i>
R.: Il regime dei superminimi è riservato alle persone fisiche che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione dal 2012 o che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007 (vedi art.27, co.1 D.L. n.98/11). Nonostante l'interruzione dell'attività intervenuta nel 2011, la condizione sopra richiamata pare soddisfatta. Non pare nemmeno, nel caso di specie, possa intervenire quale condizione che renderebbe impossibile l'accesso al nuovo regime quella per cui il "contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare". Tale condizione pare, infatti, superabile nel caso di prima applicazione del regime con riguardo a quelle attività iniziate a far data dal 2008 (se così non fosse nessuno potrebbe aderire al regime dei superminimi dal 2012 nel caso in cui avesse avuto un'attività anche se aperta a partire dal 2008, sconfessando la previsione di cui art.27, co.1 del D.L. n.98/11). Si ritiene che gli anni di precedente attività siano da considerare per conteggiare il quinquennio di possibile permanenza nel regime.
D.: <i>Un contribuente ha esercitato l'attività di idraulico cessando la partita Iva nel 2007. Nel 2011 apre una nuova partita Iva per lo svolgimento della medesima attività. Si chiede se nel 2012 il contribuente possa aderire al regime dei super-minimi.</i>
R.: Il regime dei superminimi è riservato alle persone fisiche che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione dal 2012 o che l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007 (vedi art.27, co.1 del D.L. n.98/2011). Nel caso di specie, pur in attesa di prese di posizione, si ritiene verosimile la possibilità di accesso al regime. Infatti, l'attività che diventerebbe super minima è iniziata nel 2011 e quindi dopo il 31/12/07. Inoltre, tale attività, anche con riguardo all'anno 2011, non pare preceduta dall'esercizio di un'altra attività imprenditoriale o professionale nei tre anni precedenti (condizione che impedirebbe l'accesso al regime) (vedi art. 27, co.2, lett.a del D.L. n.98/11). Inoltre, essendo trascorsi 4 anni tra la cessazione della precedente attività e l'inizio della nuova pare difficile poter considerare la seconda come prosecuzione della prima (vedi art.27, co.2, lett.b del D.L. n.98/11).

D.: <i>Un socio di Srl ha emesso nel 2010 fatture nei confronti della società per €25.000 per consulenze commerciali. A partire dal 2012, pur rimanendo socio della Srl, intende modificare il codice attività per svolgere la libera professione. Si chiede se il contribuente possa accedere al regime dei minimi, oppure se tale attività costituisca una "prosecuzione" di quella precedentemente svolta nel momento in cui essa è resa nei confronti della medesima società di cui è socio.</i>
R.: L'art.27, co.2, lett.b del D.L. n.98/11 prevede quale condizione per l'accesso al regime dei superminimi quella per cui l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo. Tale condizione non pare esistere nel caso di specie. È invece da verificare il rispetto della condizione di cui all'art.27, co.2, lett.a) del D.L. n.98/11 per cui il contribuente non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare. Tale condizione non pare essere rispettata. È vero, però, che in sede di prima applicazione del regime tale condizione sembra superabile nel caso in cui l'attività precedente risulti essere iniziata dal 2008. Verificandosi ciò il caso di specie potrebbe qualificarsi come attività super minima dal 2012.
D.: <i>Il contribuente Mario Rossi ha fatturato nel 2011 nei confronti di una Srl (in cui era socio al 25%), prestazioni di consulenza informatica. Nell'anno medesimo è uscito dalla compagine sociale e ha chiuso la propria partita Iva. A partire dal 1° gennaio 2012 è intenzionato ad aprire una nuova partita Iva per fornire consulenze informatiche nei confronti di società-clienti coincidenti con quelli della Srl. Si chiede se nel 2012 il contribuente medesimo possa iniziare l'attività professionale aderendo al regime dei super-minimi.</i>
R.: L'art.27, co.2, lett.a D.L. n.98/11 prevede che l'accesso al regime è consentito a patto che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare. Nel caso di specie vi è stata un'attività esercitata nel triennio precedente seppur la stessa sia ormai cessata. Tale situazione non dovrebbe però precludere l'accesso al regime in quanto l'art.27, co.1 D.L. n.98/11 prevede esplicitamente che possono aderire al regime dei superminimi i contribuenti che hanno iniziato l'attività a far data dal 2008. Non è chiarito se l'attività iniziata debba essere stata gestita come attività minima, ma qualora ciò risultasse essere il caso del quesito, si ritiene possibile l'accesso al regime dei super minimi.
D.: <i>Il contribuente Mario Verdi ha aperto partita Iva nel 2010 e collaborato fino al 2011 in una ditta. Nel medesimo periodo ha chiuso partita Iva. Nel 2012 è intenzionato a riaprire partita Iva per lo svolgimento della medesima attività in un Comune diverso. Si chiede se il contribuente possa iniziare l'attività aderendo al regime dei minimi.</i>
R.: Ad avviso di chi scrive non è possibile. L'art.27, co.2, lett.a D.L. n.98/11 prevede che l'accesso al regime è consentito a patto che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare. Tale condizione è di ostacolo nel caso descritto dal quesito.
D.: <i>L'avvocato Mario Bianchi è stato socio per il biennio 2010-11 di uno studio associato. A decorrere dal 2012 intende uscire dall'associazione e proseguire individualmente. Si chiede se il contribuente Mario Bianchi possa accedere al regime dei minimi, ed eventualmente se ha vincoli in termini di localizzazione del proprio studio.</i>

R.:	Ad avviso di chi scrive non è possibile. L'art.27, co.2, lett.a del D.L. n.98/11 prevede che l'accesso regime è consentito a patto che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare. Tale condizione è di ostacolo nel caso descritto dal quesito.
D.:	<i>Il contribuente Marco Rossi ha svolto nel periodo 2007-2008-2009 prestazioni di consulenza aziendale. Nell'anno 2010 chiude la partita Iva. A partire dal 2012 è intenzionato a intraprendere una nuova attività di consulenza informatica tramite apertura di una nuova partita Iva. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei super-minimi e per quanti periodi d'imposta possa permanervi, tenendo conto che il contribuente ha compiuto nel 2012 l'età di 31 anni.</i>
R.:	Si ritiene che nel caso descritto sussistono molte condizioni non in linea con quelle richieste dalla norma per l'accesso al regime. Il contribuente aveva aperto un'attività prima del 2008 e ciò potrebbe ritenersi in contrasto con l'art.27, co.1 del D.L. n.98/11. Con riguardo alla nuova attività 2012, il contribuente, inoltre, non potrebbe soddisfare la condizione di cui all'art.27, co.2, lett.a D.L. n.98/11 il quale prevede che l'accesso al regime è consentito a patto che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare.
D.:	<i>Un socio di una Srl è inquadrato ai fini previdenziali come socio lavoratore. Nel corso del 2011 il contribuente esce dalla compagine sociale. Nel 2012 vorrebbe aprire partita Iva svolgendo un'attività analoga a quella della società in cui era socio. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei super-minimi dal 2012.</i>
R.:	Per accedere al regime deve essere soddisfatto il requisito che impone che nei tre anni precedenti non sia stata svolta altra attività di lavoro autonomo o impresa anche se svolta in forma associata o familiare. L'art.1, co.99, lett.a) L. n.244/07 prevede l'impossibilità di applicare il regime dei minimi con riguardo alle Srl in trasparenza ai sensi dell'art.116 Tuir senza però nulla dire con riguardo al caso di specie. Nonostante ciò, a nostro avviso sussiste qualche dubbio che l'esercizio dell'attività in forma di Srl ma con la contribuzione assolta come lavoratore dell'impresa possa essere intesa come attività svolta nei tre anni precedenti all'accesso al regime. Riteniamo, pertanto, alquanto dubbia la possibilità di accesso nel regime agevolato salvo ulteriori chiarimenti della prassi.
D.:	<i>Una contribuente ha svolto negli ultimi 3 anni l'attività di fotografa come dipendente per una compagnia di crociere navali. La contribuente medesima vorrebbe aprire partita Iva per lo svolgimento di un'attività di fotografa specializzata in matrimoni. Si richiede se possa farlo aderendo al regime dei super-minimi, ovvero se ciò costituisca prosecuzione di attività precedentemente svolta.</i>
R.:	Si ritiene da quanto esposto nel quesito che vi sia la possibilità di accesso al regime. Trattasi, infatti, di attività solo formalmente uguale a quella precedente svolta in condizioni completamente differenti tanto da escludere che possa trattarsi di mera prosecuzione di attività precedentemente svolta.
D.:	<i>Un'associazione professionale (ai sensi dell'art. 5 Tuir) è composta da 3 contribuenti, per l'attività di amministrazione di condomini. In data 28/12/08 tale associazione chiude l'attività. Nel 2009 i 3 contribuenti aprono altrettante partita Iva (aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07) per svolgere le seguenti attività:</i> - 2 contribuenti, per l'attività di gestione di condomini; - un contribuente per l'attività di tenuta della contabilità degli altri 2.

Si chiede se dal 01/01/12 i 3 contribuenti possano accedere al regime dei super-minimi, ovvero se, in particolare per i 2 contribuenti che svolgono la medesima attività, ciò costituisca prosecuzione di attività precedentemente svolta (e quindi rappresenti una causa ostativa di accesso al regime in questione).

R.: In sede di prima applicazione del regime si ritiene che le nuove condizioni richieste per il regime dei superminimi debbano essere verificate con riguardo all'anno di inizio dell'attività. In sostanza, pur se in questo caso si è di fronte ad attività iniziate nel 2009, ritornando a quella data risulta che i contribuenti avevano svolto *"nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare"* (art.27, co.2, lett.a D.L. n.98/11).
Ciò ad avviso di chi scrive impedisce l'accesso al regime dei super minimi.

D.: *Un praticante dottore commercialista apre partita Iva nel 2007. Dopo 3 anni di pratica (periodo 2007-2009) supera, nell'anno 2010, l'esame di stato. Sempre nell'anno 2010 cessa la partita Iva, essendo lavoratore dipendente per 3 mesi nel centro servizi dello studio. Per questa attività percepisce prestazioni occasionali per €4.900. Si richiede se il contribuente medesimo possa aprire partita Iva a gennaio 2012 per lo svolgimento dell'attività di dottore commercialista e accedere al regime dei super-minimi.*

R.: La precedente partita Iva non sembra a prima vista situazione che possa impedire l'accesso al regime. Ciò in quanto l'art.27, co.2 lett.b D.L. n.98/11 prevede che l'attività da esercitare (come superminimo) 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.
Ciò appare sufficiente anche per superare l'altra condizione per cui l'attività deve essere iniziata dal 2008.
Con riguardo al compenso per prestazioni occasionali la R.M. n.239/E/09 ha affermato che l'attività precedentemente svolta a titolo occasionale non costituisce ostacolo al regime delle neo attività. Pertanto, anche tale situazione non dovrebbe essere di ostacolo anche se la medesima risoluzione rinvia all'esame dei singoli casi per verificare se una tale situazione possa davvero considerarsi ininfluenti ai fini in esame.

D.: *Un contribuente continua a svolgere l'attività di "praticante" anche dopo il periodo obbligatorio (3 anni), ricevendo delle borse di studio. Si richiede se il contribuente stesso possa aprire partita Iva anche dopo tale periodo obbligatorio (es. dopo 5-6 anni), accedendo al regime dei super-minimi.*

R.: A nostro avviso la previsione dell'art.27, co.2 lett.b D.L. n.98/11, la quale prevede che l'attività da esercitare (come superminimo) 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 è sufficiente, nel caso di specie, per escludere l'accesso al regime.

D.: *Un praticante dottore commercialista (periodo pratica 2007-2010) è al contempo dipendente in una società per la tenuta della contabilità. Nel mese di marzo 2011 il contribuente supera l'esame di Stato, mentre a settembre 2011 si licenzia dalla società in cui era dipendente. Nel 2012 vorrebbe aprire partita Iva per intraprendere l'attività professionale. Si chiede se il contribuente possa accedere al regime dei minimi a decorrere dal 2012.*

R.: Non paiono nel caso di specie esservi limitazioni per l'accesso al regime. Infatti, nel 2012 non deve verificarsi l'esercizio nel triennio precedente di altra attività professionale in quanto quella esercitata era legata alla pratica professionale (vedi ultima parte dell'art.27, co.2, lett. b del D.L. n.98/2011). Nel contempo, se la nuova partita Iva è da riferire ad una vera e propria attività professionale, la stessa non pare possa considerarsi come mera prosecuzione di quella già esercitata come lavoro dipendente.

D.: *Un praticante dottore commercialista (periodo pratica 2007-2010) è al contempo collaboratore nell'impresa familiare. Nel mese di marzo 2011 il contribuente supera l'esame di stato, mentre in quello di settembre 2011 cessa il rapporto con l'impresa familiare. Nel 2012 vorrebbe aprire partita Iva per intraprendere l'attività professionale. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei super-minimi a decorrere dal 2012.*

R.: L'accesso al regime pare da escludere. Infatti l'art.27, co.2, lett.b del D.L. n.98/11 a richiede a tal fine che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare. L'unica possibilità (ma ciò deve essere esplicitato quanto meno dalla prassi amministrativa) è quella di considerare la locuzione sottolineata come da riferire unicamente al titolare dell'impresa familiare (soluzione che non riteniamo di condividere).

D.: *Un ex praticante di uno studio emette nel mese di marzo 2011 due fatture per l'esercizio di prestazioni occasionali nei confronti di due società clienti dello studio stesso. Nel mese di aprile 2011 si abilita e apre partita Iva con l'applicazione del regime delle nuove iniziative produttive di cui alla L. n.388/00. Si chiede se questi possa accedere dal 2012 al regime dei superminimi.*

R.: Con riguardo al compenso per prestazioni occasionali, la R.M. n.239/E/09 ha affermato che l'attività precedentemente svolta a titolo occasionale non costituisce ostacolo al regime delle neo attività. Pertanto, tale situazione non dovrebbe essere di ostacolo nel caso in esame anche se la medesima risoluzione rinvia all'esame dei singoli casi per verificare se una tale situazione possa davvero considerarsi influente.

D.: *Un contribuente ha aperto e chiuso partita Iva per lo svolgimento dell'attività di avvocato. Nell'anno di imposta 2011 (tenendo conto che non è ancora trascorso un triennio dalla chiusura della precedente partita Iva) ha aperto un'altra partita Iva per lo svolgimento di un'attività diversa da quella svolta in passato, aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Si richiede se nel 2012 il contribuente stesso possa accedere al regime dei superminimi.*

R.: L'accesso al nuovo regime dei minimi 2012 riteniamo sia in questo caso reso impossibile dal mancato rispetto della condizione di cui all'art.27, co.2, lett.a D.L. n.98 secondo cui il contribuente non deve avere esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare.

REGIME IVA E RETTIFICA

D.: *Quale è, ai fini delle imposte dirette, la natura della rettifica per l'Iva non detratta, dedotta come costo, conseguente alla fuoriuscita dal regime dei minimi, ai sensi dell'art.19-bis2 DPR n.633/72. In particolare, si richiede se essa costituisca sopravvenienza attiva tassabile secondo le regole ordinarie.*

R.:	La rettifica dell'imposta detraibile determina una sopravvenienza che rileverà ai fini delle imposte dirette secondo le regole ordinarie. Quindi, in caso di fuoriuscita non basterà rilevare la rettifica a favore, ma occorrerà anche rilevare un componente positivo in dichiarazione dei redditi.
D.:	<i>Un contribuente ha iniziato l'attività nel 2002 aderendo nel 2011 al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Entrando in quest'ultimo regime, il contribuente sta versando ratealmente l'Iva connessa alla rettifica per la relativa detrazione operata, di cui all'art.19-bis2, DPR n.633/72. Si chiede quale sia il corretto trattamento dell'Iva che sta versando ratealmente.</i>
R.:	Ai fini della rettifica, il contribuente è tenuto a predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni strumentali utilizzati secondo le modalità illustrate nella C.M. n.328/E/97 . Il co.101 dispone che l'imposta dovuta possa essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza corresponsione di interessi. La prima o unica rata deve essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'Iva relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, mentre le rate successive sono versate entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'Irpef. Sul punto, la C.M. n.7/E/08 afferma che non è possibile avvalersi del maggior termine previsto per il versamento a saldo delle imposte dovute in base alla dichiarazione annuale della rateazione prevista dall'art.20 D.Lgs. n.241/97. La norma prevede, inoltre, la facoltà di estinguere il debito mediante lo strumento della compensazione di cui all'art.17 D.Lgs. n.241/97. Il mancato versamento dell'unica rata, ovvero di una singola rata, è punibile con la sanzione prevista dall'art.13 D.Lgs. n. 471/97, (pari al 30% dell'importo non versato) e costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo.
D.:	<i>Un contribuente aderente al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07 dispone di un fabbricato commerciale, impiegato nell'ambito dell'attività svolta da più di 20 anni. Il contribuente decide di cessare l'attività nel dicembre 2011. Si chiede come il contribuente stesso possa "estromettere" l'immobile che a suo tempo gli aveva permesso di recuperare l'Iva sostenuta. A tal fine si domanda se ciò debba avvenire tramite tassazione della plusvalenza in base al principio di cassa, con assoggettamento della stessa a Iva nella misura del 21%.</i>
R.:	La chiusura dell'attività, a nostro avviso, non ha alcuna conseguenza ai fini Iva. Non occorrerà emetter alcuna autofattura con assoggettamento ad Iva stante l'irrelevanza ai fini di tale imposta dei contribuenti e delle attività minime.
D.:	<i>In uscita dal regime dei minimi la rettifica Iva è obbligatoria?</i>
R.:	Il co.101 dell'art.1 L. n.244/07 dispone che l'applicazione del regime di cui ai commi da 96 a 117 comporta la rettifica della detrazione di cui all'art.19-bis2 DPR n.633/72. La stessa rettifica si applica se il contribuente transita, anche per opzione, al regime ordinario dell'imposta sul valore aggiunto. Se ci fermassimo a considerare gli aspetti Iva si potrebbe sostenere che la rettifica concede un diritto al contribuente e che quindi il suo mancato esercizio non dovrebbe dar luogo ad alcuna fattispecie sanzionatoria. Ma siccome la rettifica comporta il sorgere di una sopravvenienza attiva tassata ai fini reddituali il mancato esercizio potrebbe essere contestato con riguardo a tale ambito impositivo.
D.:	<i>Una cittadina rumena di 32 anni, residente in Italia, lavora per una società statunitense operante nel settore "Money transfer". La contribuente medesima ha aperto partita Iva nel mese di maggio 2011, aderendo al regime delle nuove iniziative produttive di cui alla L. n.388/00.</i>

Essa emette fatture “non imponibili Iva ex artt. 7 e 9 DPR n. 633/72”, onde poter detrarre l’Iva sugli acquisti che effettua. Attualmente essa possiede tutti i requisiti per essere considerata un minimo. Si chiede:

- la possibilità di rientrare già dal 2011 (ovvero se essa potrà farlo solamente dal 2012) nel regime dei minimi, se si presenta un’apposita comunicazione all’Agenzia Entrate, con la quale essa fuoriesce dal regime inizialmente scelto. In merito si chiede, inoltre, se l’accesso al regime dei super-minimi possa avvenire anche prima del decorso dei 3 anni;
- nel caso di risposta affermativa nel punto precedente, per quanti anni la contribuente potrà restare all’interno del regime dei minimi;
- come dovranno essere considerate le fatture nel frattempo emesse come “non imponibili Iva ex artt. 7 e 9 DPR n. 633/72” e come dovrà essere trattata l’Iva a credito originatasi nel frattempo sugli acquisti effettuati.

R.: Ad oggi, senza chiarimenti ufficiali è ancora dubbio quale sarà il trattamento del regime delle nuove iniziative produttive nel 2012. Ad avviso di chi scrive, in assenza di un’esplicita abrogazione del regime, lo stesso permarrà ma si crede possa essere offerta la possibilità di transitare nel regime dei superminimi anche prima del triennio per chi dovesse verificare la convenienza dello stesso. Qualora ciò dovesse verificarsi come soluzione corretta, si ritiene che nel calcolo del quinquennio dovrà considerarsi anche il periodo di attività nel regime forfettivo.
Il credito maturato rimarrà di competenza del contribuente che potrà avere titolo a chiedere il rimborso dello stesso.

ENTRATA E USCITA DAL REGIME DEI MINIMI

D.: *Un soggetto apre partita Iva nel 2009 per svolgere l’attività di agente assicurativo. Chiude la partita Iva a fine 2009 per cessazione dell’attività. Riapre la partita Iva a marzo 2011 sempre come agente assicurativo aderendo al regime dei minimi. Nel 2012 quale sarà il regime applicabile?*

R.: Il secondo comma dell’art.27 D.L. n.98/11, alla lett.a), stabilisce che è ammesso al nuovo regime dei superminimi il contribuente che 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. Nel caso di specie, il contribuente che nel 2011 inizia una nuova attività, dal 2012 non potrà rimanere nel nuovo regime agevolato beneficiando della sostitutiva del 5%, in quanto nel triennio precedente era già in possesso di partita Iva. Al rispetto dei requisiti, potrà accedere al regime degli ex minimi di cui all’art.27, co.3 D.L. n.98/11 (comunque poco interessante, occorre dirlo), ovvero, ai sensi del successivo co.5, in alternativa, optare per il regime ordinario di tassazione.

D.: *Un soggetto tra fine 2007 ed inizio 2008 svolge l’attività di procacciatore d’affari occasionale (art.67 Tuir) per una ditta farmaceutica. A partire dal 2008 apre partita Iva per svolgere l’attività di agente di commercio per la medesima società farmaceutica, aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Si chiede se nel 2012 rientrerà ancora nel regime dei minimi.*

R.: Posto che, per i soggetti che all’1/01/12 sono già in possesso della partita Iva, la verifica dei requisiti di “novità” previsti dal co.2 dell’art.27 D.L. n.98/11 deve essere verificata retroattivamente al momento in cui è stata aperta la partita Iva (quindi il triennio precedente al 2008), occorre effettuare il seguente ragionamento. Si deve ricordare che la R.M. n.239/E/01 aveva chiarito che l’esercizio di attività occasionale non costituisce elemento ostativo al fine della verifica dell’esistenza di una attività precedente

(quindi viene rispettato il requisito della lett.a), ma è altrettanto vero che l'attività occasionale è invece rilevante per la verifica di un'eventuale continuazione di attività precedente (quindi il requisito di cui al successivo co.2). Posto che il contribuente ha continuato, con l'apertura della partita Iva, la medesima attività che svolgeva precedentemente, egli dal 2012 non potrà utilizzare il regime dei superminimi.

D.: *Contribuente che ha iniziato l'attività aderendo al regime dei minimi nel 2008 all'età di 37 anni. Fuoriesce dal regime il 31 dicembre 2012?*

R.: La norma stabilisce che, per gli "over 35 anni", il regime dei minimi non può essere utilizzato oltre un quinquennio, ma non stabilisce se, per i soggetti già in attività all'1/01/12, tale quinquennio vada verificato a decorrere dal 2012 ovvero retroattivamente al momento in cui tale soggetto aveva aperto la partita Iva. È opinione diffusa che tale seconda sia quella preferibile in quanto più solida: tale posizione comporta quale conseguenza che il quinquennio deve essere conteggiato a partire dal 2008. Conseguentemente, detto quinquennio scadrà nel 2012 e quindi il regime dei minimi dovrà in ogni caso essere abbandonato alla fine del 2012.

D.: *Un contribuente, per tutto il 2009, era dipendente di un centro elaborazione dati (CED). Nel 2010, avendo conseguito l'abilitazione alla professione di dottore commercialista, apre partita Iva aderendo al regime dei minimi per svolgere l'attività professionale. Considerando che:*

- *detiene una partecipazione non qualificata nel CED (società non trasparente);*
- *il CED rappresenta il suo principale cliente;*

si richiede se a partire dal 2012 fuoriesce dal regime dei minimi.

R.: La partecipazione in società non trasparente non costituisce causa ostativa all'applicazione del regime di cui alla lett.d) del co.99 della L. n.244/07. Occorre, però, verificare il requisito della novità di cui alla lett.b) del co.2 dell'art.27, D.L. n.98/11: posto che questo è l'aspetto più delicato delle modifiche introdotte al regime e su tale punto si attendono gli opportuni chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria, pare di poter concludere che se il precedente datore di lavoro è oggi il cliente principale, risulta davvero difficile sostenere il rispetto di tale requisito. Ciò posto, detto contribuente, dal 2012, non pare possa continuare ad avvalersi del regime dei minimi.

D.: *Medico anestesista dipendente ASL in pensione apre partita Iva nel 2011 prestando attività professionale presso un'azienda sanitaria privata. Nel 2011 aderisce al regime dei minimi. Si chiede se a decorrere dal 2012 sarà ancora considerato contribuente minimo.*

R.: Come detto, il rispetto del requisito della novità è ad oggi aspetto controverso. In questo caso, visto che il medico continua la medesima attività svolta precedentemente, anche se presso un altro soggetto, vi è più di qualche dubbio sull'effettiva possibilità di permanere nel regime dei minimi. Prima di prendere decisioni, occorre però attendere l'interpretazione che sarà offerta dall'Agenzia delle Entrate.

D.: *Medico dipendente ASL in pensione apre partita Iva nel 2011 e aderisce al regime dei minimi. L'attività che svolge non è medica di diagnosi ma partecipa a commissioni mediche e tiene dei corsi. Quale sarà il regime applicabile a decorrere dal 2012?*

R.: Nel caso descritto risulta piuttosto evidente che l'attività svolta dal contribuente, anche se sempre e comunque nel campo medico, risulta in totale discontinuità con quella prestata precedentemente quale lavoratore dipendente. Dal 2012 pare quindi ammissibile continuare ad utilizzare il regime dei minimi.

D.: <i>Un contribuente di 40 anni ha iniziato l'attività professionale nel 2011 aderendo al regime dei minimi. A partire dal 1° gennaio 2012, muterà la propria attività, passando da lavoratore autonomo a imprenditore individuale, con variazione del codice Istat. Si richiede se, a fronte di tale variazione, possano sorgere problematiche rispetto al regime contabile adottato. Inoltre, si chiede quale sarà il regime fiscale applicabile a decorrere dal 2012.</i>
R.: Il semplice cambio di attività non comporta conseguenze circa la possibilità di utilizzare il regime dei minimi. Pertanto, al rispetto dei requisiti, tale contribuente potrà rimanere per un quinquennio nel regime dei minimi applicando la sostitutiva del 5%.
D.: <i>Un contribuente ha iniziato l'attività nel 2010 aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07, all'età di 30 anni. Si chiede quale regime operi dal 2012 e sino a quale scadenza.</i>
R.: Il comma 1 dell'art.27 D.L. n.98/11 stabilisce il diritto a permanere nel regime dei minimi anche a coloro che risultano già in attività all'1/01/12 (ma che abbiamo aperto la partita Iva dall'1/01/08) affermando però che tale regime può essere utilizzato al massimo per un quinquennio. Tale norma, però, non stabilisce se, per tali contribuenti, il quinquennio vada verificato a decorrere dal 2012 ovvero retroattivamente al momento in cui tale soggetto aveva aperto la partita Iva. Tale seconda tesi pare la più accreditata: pertanto, il regime dei minimi potrà essere utilizzato sino al 2014. Poiché tale soggetto, nel 2014, avrà compiuto i 35 anni, al 31/12/14 dovrà necessariamente fuoriuscire.
D.: <i>Un contribuente ha iniziato l'attività nel 2010 aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07, all'età di 21 anni. Si chiede quale regime operi dal 2012 e sino a quale scadenza.</i>
R.: Il co.1 dell'art.27 del D.L. n.98/11, nell'ultimo periodo prevede che <i>"Il regime di cui ai periodi precedenti è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età."</i> Tale contribuente può quindi utilizzare il regime oltre i 5 anni canonici, arrivando sino al compimento del trentacinquesimo anno di età.
D.: <i>Un contribuente ha iniziato l'attività professionale nel 2011 aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07, all'età di 40 anni. Si chiede quale regime operi dal 2012 e sino a quale scadenza.</i>
R.: Al rispetto di tutti i requisiti previsti, tale soggetto potrà conservare il regime dei minimi per un quinquennio, da conteggiarsi dall'anno di apertura dell'attività (questa pare la tesi più accreditata), quindi dal 2011. Egli dovrà quindi abbandonare il regime al 31/12/15.
D.: <i>Un contribuente ha aperto partita Iva nel 2008. Si chiede se il contribuente medesimo, a fronte di un fatturato di € 44.000 relativo al 2011, possa usufruire nell'annualità 2012 (e solo per quest'ultima) del regime dei superminimi.</i>
R.: Il comma 111, dell'art.1, L. n.244/07 prevede che <i>"Il regime dei contribuenti minimi cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al co.96 ovvero si verifica una delle fattispecie indicate al co.99. Il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano il limite di cui al co.96, lett.a), n.1), di oltre il 50%."</i> Pertanto, non avendo sfiorato la soglia di €45.000 nel 2011, la fuoriuscita avverrà nel 2012. Nel 2012 sarà applicabile il regime di contabilità semplificata.
D.: <i>Un contribuente ha aperto partita Iva nel 2008 (età di 35 anni) aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Si chiede se il contribuente medesimo rimanga nel regime dei minimi per altri 5 anni (quindi sino al 31/12/16).</i>

R.:	Il comma 1 dell'art.27 del D.L. n.98/11 stabilisce il diritto a permanere nel regime dei minimi anche a coloro che risultano già in attività all'1/01/12 (ma che abbiamo aperto la partita Iva dall'1/01/08) affermando però che tale regime può essere utilizzato al massimo per un quinquennio. Tale norma, però, non stabilisce se, per tali contribuenti, il quinquennio vada verificato a decorrere dal 2012 ovvero retroattivamente al momento in cui tale soggetto aveva aperto la partita Iva. Tale seconda tesi pare la più accreditata: quindi il contribuente potrà avvalersi del nuovo regime dei minimi solo per il 2012.
D.:	<i>Una contribuente ha aperto partita Iva nel 2005 per lo svolgimento dell'attività di attrice. La partita Iva è stata successivamente chiusa nel 2006. Nei periodi che vanno dal 2007 al 2010 la contribuente ha emesso ricevute occasionali come attrice nei confronti di una compagnia teatrale. Nel 2011 è stata aperta nuovamente partita Iva per lo svolgimento dell'attività di attrice aderendo al regime dei minimi, di cui alla L. n.388/00. Si richiede se la contribuente possa accedere al regime dei superminimi a partire dal 2012.</i>
R.:	Se è stata aperta la partita Iva nel 2011 secondo le previsioni della L. n.388/00, si tratta del regime delle neoattività. Malgrado la norma nulla chiarisca sul punto, pare che il nuovo regime dei minimi possa essere utilizzato anche da chi proviene dal regime delle neoattività e pare altresì che in tale situazione possa essere evitato il vincolo triennale normalmente previsto da tale regime. Si ricorda comunque che l'attività occasionale non costituisce ostacolo per il requisito di cui alla lett.a) dell'art.27, co.2, D.L. n.98/11, ma occorre valutarne comunque i requisiti di novità ai sensi della successiva lett.b (continuazione di attività). Posto che sull'inquadramento di tale requisito si attendono chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, sotto tale profilo si nutrono dubbi sulla possibilità di utilizzare dal 2012 il regime dei minimi.
D.:	<i>Un socio di Srl ha emesso nel periodo d'imposta 2010 prestazioni occasionali nei confronti della società per €25.000 per attività commerciale ed €5.000 per attività professionale. Si chiede se nel 2012 il contribuente possa iniziare un'attività professionale aderendo al regime dei super-minimi.</i>
R.:	L'attività occasionale rileva per valutare il principio di novità di cui alla lett.b) del co.2 dell'art.27, D.L. n.98/11. Occorre verificare se l'attività professionale si può considerare o meno in continuità con l'attività professionale precedentemente svolta.
D.:	<i>Un contribuente ha emesso prestazioni occasionali oltre il limite di € 5.000 nel 2009 e nel 2010. Il contribuente medesimo ha aperto nel 2011 una partita Iva come minimo, ai sensi della L. n.244/07. Si chiede se il contribuente possa migrare nel regime dei super-minimi dal 2012.</i>
R.:	L'attività occasionale rileva per valutare il principio di novità di cui alla lett.b) del co.2 dell'art.27, D.L. n.98/11. Occorre verificare se l'attività professionale si può considerare o meno in continuità con l'attività professionale precedentemente svolta.
D.:	<i>Un contribuente è dipendente, sotto forma di co.co.pro, di una Spa e nei periodi 2007-2008-2009-2010 ha eseguito prestazioni di consulenza per società controllate dalla Spa medesima, per il valore di €30.000 annui. Nel 2011 questi apre partita Iva sotto forma di contribuente minimo, di cui alla L. n.244/07. Si chiede se il contribuente, tenendo conto che è stato e rimarrà dipendente della Spa senza che vi sia una riduzione di retribuzione e orari, possa accedere al regime dei super-minimi e rimanervi nel periodo 2012-2015.</i>
R.:	Occorre verificare se la nuova attività possa considerarsi in continuazione ai sensi della lett.b, co.2 del D.L. n.98/11; il semplice fatto di essere contemporaneamente titolare di reddito di lavoro dipendente di per sé non costituisce causa ostativa.

D.:	<i>Un medico è dipendente sino al 31/12/08. Nel 2009, andando in pensione, apre partita Iva aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Fuoriuscendo dai limiti previsti dalla norma, nel periodo 2011 il contribuente medesimo decade dal regime. Si chiede se il contribuente possa aderire al regime dei super-minimi (godendo dei benefici previsti) per i periodi 2012-2013.</i>
R.:	La semplice fuoriuscita per il superamento del limite dei ricavi di oltre il 50% vincola per un triennio al regime ordinario. In caso contrario, egli può rientrare nei minimi dal 2012.
D.:	<i>Un contribuente ha aperto partita Iva nel 2009 aderendo al regime delle nuove iniziative produttive, di cui alla L. n.388/00. Al termine del periodo 2011 il contribuente medesimo rientrerebbe a livello naturale (per il volume d'affari conseguito) nel regime agevolato dei minimi di cui alla L. n.244/07. Si chiede se con le novità introdotte il contribuente possa aderire dal 2012 nel regime dei super-minimi per ulteriori 2 anni ed, eventualmente, sino al compimento del 35esimo anno di età. Si richiede, inoltre, se possa essere conveniente o meno optare per il regime dei minimi entro il 31/12/11.</i>
R.:	Al rispetto degli ulteriori requisiti, tale soggetto può entrare dal 2012, fino al compimento del quinquennio (quindi fino al 2013), ovvero sino al compimento del 35esimo anno di età se presenta un'età inferiore.
D.:	<i>Un contribuente ha iniziato a svolgere un'attività nel 2007, aderendo sino al 2009 al regime delle nuove iniziative, di cui alla L. n.388/00. Nel periodo 2010 il contribuente medesimo ha aderito al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07, permanendoci anche nel 2011. Si richiede se dal 2012 il contribuente possa o meno accedere al regime agevolato dei super-minimi.</i>
R.:	Ai sensi del co.1 dell'art.27, D.L. n.98/11, dal 2012 devono fuoriuscire dal regime dei minimi tutti coloro che hanno aperto la partita Iva entro il 31/12/07. Il contribuente in questione, dal 2012, potrà utilizzare il regime degli ex minimi (art.27, co.3, D.L. n.98/11) ovvero optare per il regime ordinario.
D.:	<i>Un contribuente ha iniziato l'attività di ingegnere meccanico nel 2006 aderendo al regime delle nuove iniziative produttive di cui alla L. n.388/00 all'età di 29 anni. Successivamente nel 2007 chiude la partita Iva. Nel 2008 ne apre una nuova, per lo svolgimento di un'attività di consulenza informatica, aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Si chiede se dal 2012 il contribuente medesimo possa accedere al regime dei super-minimi e per quanti periodi di imposta possa rimanervi.</i>
R.:	Posto che la verifica del requisito di cui alla lett.a), co.2 dell'art.27, D.L. n.98/11 (possesso di partita Iva nel triennio precedente) va verificato al momento dell'apertura della partita Iva (almeno questa sembra la tesi più accreditata), visto che tra chiusura (2007) e riapertura (2008) non è passato un triennio, tale contribuente non può utilizzare il regime dei superminimi nel 2012. Come affermato dalla C.M. n.1/E/01 (applicabile per analogia) tale requisito va verificato indipendentemente dall'attività specifica svolta, quindi anche se le due partite Iva sono state aperte per svolgere attività del tutto diverse tra di loro.
D.:	<i>Un contribuente ha aperto partita Iva a 21 anni nel 2001 come "Attività tecniche svolte da disegnatori" avvalendosi del regime delle nuove iniziative produttive, di cui alla L. n.388/00. Il contribuente medesimo non ha fatturato nulla tra il 2006 e il 2008, mentre nel 2009, ad avvenuta iscrizione all'ordine degli architetti ha modificato il proprio codice attività in "attività degli studi di architettura". Si chiede se il contribuente possa accedere al regime dei super-minimi, rispettando gli altri requisiti previsti dalla norma.</i>

R.: Poiché la partita Iva è stata aperta prima del 2008, il contribuente non rispetta il requisito di cui al co.1 dell'art.27, D.L. n.98/11, quindi dal 2012 non può beneficiare del regime dei superminimi. Eventualmente, al rispetto dei prescritti requisiti, potrà utilizzare il regime degli ex minimi di cui al co.3 dell'art.27, D.L. n.98/11 ovvero optare per il regime ordinario di tassazione. Il fatto che egli sia ritornato a fatturare dal 2009, a parere di chi scrive, non permette di individuare tale data come momento di inizio della propria attività, se la partita Iva era già aperta precedentemente in maniera continuativa. Altro sarebbe stato se, nel 2005, egli avesse chiuso la partita Iva per riaprirla nel 2009. Ma così non è stato.

D.: *Un contribuente ha aperto partita Iva nel 2008 aderendo al regime delle nuove iniziative produttive, di cui alla L. n.388/00. Nell'anno di imposta 2010 (ultimo periodo di applicazione del regime agevolato) supera il limite di €30.000, di conseguenza accede al regime ordinario in contabilità semplificata. Dal 2011 e negli anni seguenti il contribuente ha conseguito e conseguirà compensi per €30.000. Si chiede se, ricorrendo le altre condizioni, il contribuente stesso possa accedere al regime dei super-minimi dal 2012.*

R.: Il comma 111 dell'art.1 della L. n.244/07 prevede che il regime dei contribuenti minimi venga meno dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al co.96 ovvero si verifica una delle fattispecie indicate al co.99. Quindi, anche il superamento del limite di fatturato di € 30.000. Solo nel diverso caso di superamento del limite di € 45.000 il regime cessa di avere applicazione dallo stesso anno. In quest'ultimo caso la cessazione dall'applicazione del regime dei contribuenti minimi comporta l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni. Il vincolo triennale esiste anche nel caso di applicazione del regime ordinario per opzione. Negli altri casi di fuoriuscita, dopo un anno il contribuente ha la possibilità di rientrare nel regime dei minimi. Nel caso di specie, pertanto, se il contribuente dal 2011 è tornato validamente nel regime dei minimi potrà sfruttare tale regime anche nel 2012 (se ha compiuto i 35 anni, al fine 2012 dovrà fuoriuscirne definitivamente). Se tale contribuente, nel 2011, ha optato per la contabilità semplificata, tale scelta lo vincola per un triennio, quindi nel 2012 non potrà beneficiare del regime dei superminimi.

D.: *Un'estetista ha avuto una forte contrazione della sua attività e da 3 anni emette ricevute fiscali per circa €10.000 (per una perdita complessiva di circa €5.000 annui); essa non risulta essere congrua e coerente agli studi di settore e ha inoltre beni strumentali per un valore inferiore ad €15.000. Nell'anno 2010 è passata dal regime di contabilità semplificata a quello dei minimi ex L. n.244/07, compilando nel modello Unico 2011 il quadro CM. Si chiede se la contribuente possa accedere dal 2012 al regime dei super-minimi. Tenendo conto che la contribuente ha un'età superiore a 40 anni si chiede altresì per quanti anni possa eventualmente rimanervi.*

R.: Dalla descrizione non si ravvisano cause ostative. Occorre, però, verificare da quando ha aperto partita Iva: il co.1 dell'art.27 D.L. n.98/11 esclude dal 2012 i soggetti che hanno iniziato l'attività entro il 31/12/07. Poiché il contribuente ha superato i 35 anni di età, il limite massimo entro il quale valutare l'utilizzo del regime è di 5 anni. Ipotizzando che l'attività sia iniziata nel 2008, il regime dei superminimi potrà essere utilizzato solo per il 2012.

D.: *Un contribuente soggetto al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07 fattura nel corso del 2010 compensi per €29.500 ed emette una fattura per la vendita di un bene strumentale acquisito ante-2007 per €1.500. Di conseguenza, nel rigo CM2 del modello Unico 2011 è stato indicato l'importo di €31.000. Posto che i compensi professionali dell'anno non sono stati superiori ad €30.000, si chiede se il contribuente possa essere considerato ancora minimo ai sensi della L. n.244/07. A fronte di eventuale risposta positiva, si chiede inoltre se il contribuente possa accedere al regime dei super-minimi a partire dal 1° gennaio 2012.*

R.: Sul punto l'Agenzia non si è espressa. Ciò posto, poiché il co.96 dell'art.1 della L. n.244/07 esclude dal regime coloro che *"hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000 euro"* pare evidente che per la definizione di tali grandezze si debba far riferimento agli art.57 e 85 Tuir per quanto riguarda i ricavi e all'art.54 Tuir per quanto riguarda i compensi. Pertanto, le plusvalenze non devono essere considerate e ciò pare anche piuttosto ragionevole: se il limite di "fatturato" ha lo scopo di fotografare la dimensione del soggetto, pare iniquo che la permanenza del regime sia subordinata alla vendita di un cespite posseduto, magari da molto tempo.

Comunque, poiché pare di capire che la partita Iva sia iniziata prima del 2008, il contribuente dal 2012 dovrà fuoriuscire, non potendo beneficiare del nuovo regime dei superminimi in forza del vincolo previsto dal co.1 dell'art.27 del D.L. n.98/11. Eventualmente potrà beneficiare del regime degli ex minimi di cui all'art.27, co.3, D.L. n.98/11, ovvero optare per il regime ordinario di tassazione.

D.: *Un soggetto dell'età di 41 anni era socio di una Srl. Deteneva una partita Iva quale agente di commercio fino ad aprile 2011. A giugno 2011 riapre una partita Iva come professionista nel regime dei minimi. Quali conseguenze ha per il 2012?*

R.: Poiché possedeva già una partita Iva nel triennio precedente all'apertura dell'attuale partita Iva, non è soddisfatto il requisito di cui alla lett.a) del co.2 dell'art.27, D.L. n.98/11. Dal 2012, tale contribuente eventualmente potrà beneficiare del regime degli ex minimi di cui all'art.27, co.3, D.L. n.98/11, ovvero optare per il regime ordinario di tassazione.

D.: *Soggetto di 26 anni è stato socio e amministratore, con compenso fisso mensile, di una Srl a ristretta base sociale. Nel 2011 cessa la carica e vende la quota di Srl aprendo partita Iva quale agente. Cambiano i luoghi, i clienti e il settore. Può rientrare tra i minimi a decorrere dal 2012?*

R.: La Srl con ristretta base societaria pare di capire che non sia in trasparenza, per cui nessun problema per quanto riguarda il requisito di cui alla lett.d) dell'art.99, L. 244/07: il regime dei minimi è stato validamente optato per il 2011.

Per verificare se tale regime può essere mantenuto nel 2012 occorre però verificare anche i requisiti di cui all'art.27, D.L. n.98/11. In particolare:

➤ requisito di cui alla lett.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"*. La C.M. n.59/E/01 e la C.M. n.8/E/01 (applicabili per analogia) escludono che la precedente partecipazione in Srl, nel triennio, possa costituire pregiudizio.

➤ Requisito di cui alla lett.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"*. Nel caso descritto, poiché l'attività svolta dal contribuente è esercitata in altri luoghi, verso altri clienti e in un diverso settore rispetto a quello in cui opera la Srl precedentemente partecipata, non pare vi siano problemi.

Tale contribuente può quindi utilizzare il regime dei superminimi dal 2012.

ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ

D.: *Un soggetto che nel 2011 è veterinario e allevatore in regime di esonero poteva nel 2011 essere contribuente minimo per l'attività di veterinario? Avendo compiuto nel 2011 35 anni come si configura la continuazione della sua attività nel 2012?*

R.:	<p>Sono esclusi dal regime dei mini i contribuenti che utilizzano regimi agevolati, tra i quali il regime agricolo, quello delle attività connesse e quello della pesca, di cui agli artt.34 e 34-<i>bis</i> DPR n.633/72. Un'importante eccezione è prevista in riferimento ai produttori agricoli. Infatti, l'Agenzia, in considerazione della <i>ratio</i> sottesa all'introduzione del nuovo regime (agevolare i contribuenti che esercitano attività economicamente marginali), ha ritenuto che qualora i produttori agricoli esercitino l'attività nei limiti dell'art.32 del Tuir, ancorché assoggettati ai fini Iva al regime speciale di cui agli art.34 e 34-<i>bis</i> DPR n.633/72, possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi con riguardo alle altre attività di impresa arte e professioni eventualmente svolte, nel rispetto delle altre condizioni richieste dalla norma. Ciò in quanto per detti contribuenti, relativamente all'attività agricola, si determina un reddito fondiario. Va però ricordato che l'attività agricola che produce reddito d'impresa, non può mai rientrare nel regime dei contribuenti minimi se è assoggettata al regime speciale Iva. Inoltre, se l'attività agricola è "connessa" e determina reddito d'impresa ai sensi dell'art.56-<i>bis</i>, co.3 Tuir, l'eventuale applicazione del regime Iva speciale impedisce l'utilizzo del regime dei minimi sia per l'attività agricola che per qualsiasi altra attività. Viceversa, se l'attività agricola è assoggettata alle ordinarie regole Iva, in presenza di tutti gli altri requisiti, può applicarsi il regime dei minimi non solo per le altre attività eventualmente esercitate ma anche e per la stessa attività agricola che ai fini Irpef forma reddito d'impresa, ivi inclusa l'attività di agriturismo. Il tutto, evidentemente, nel rispetto del limite di €30.000 di ricavi percepiti nel periodo d'imposta precedente e degli altri requisiti previsti dalla norma.</p>
D.:	<p><i>È applicabile il regime dei minimi a un professionista che, a causa della crisi, lavora come dipendente in un Paese extra UE continuando l'attività professionale in Italia?</i></p>
R.:	<p>Il comma 99, lett.b) esclude dal regime dei minimi i contribuenti non residenti. Al rispetto di tale requisito (e visto che il contribuente è dipendente all'estero la situazione va attentamente valutata) il contribuente può optare per il regime dei minimi.</p>
D.:	<p><i>Un membro del Cda di una Spa con un compenso da co.co.co. nel 2012 resta membro del Cda senza alcun compenso e apre partita Iva come agente, ottenendo mandato di agenzia dalla stessa Spa. Può aderire al regime dei minimi?</i></p>
R.:	<p>Il fatto di svolgere contemporaneamente attività d'impresa e avere un rapporto di lavoro dipendente o assimilato (come in questo caso) non pregiudica il diritto ad accedere al regime. Ovviamente occorre verificare che l'attività svolta come partita Iva non possa considerarsi in qualche modo continuazione di altra attività ai sensi dell'art.27, co.2, lett.b) D.L. n.98/11.</p>
D.:	<p><i>Si richiede se il fatto per cui un contribuente sia presidente o amministratore delegato del Cda di una Spa (di cui è socio al 25%), costituiscono o meno cause ostative per l'apertura di una partita Iva al fine di svolgere un'attività differente. In caso di risposta affermativa, si richiede inoltre se il soggetto possa dal 2012 accedere al regime dei minimi.</i></p>
R.:	<p>Il quesito è decisamente ambiguo e generico. In generale l'apertura di una partita Iva è consentita anche a chi è lavoratore dipendente, salvo ovviamente i rapporti di concorrenza con la società amministrata (ma non pare questo il caso). Per quanto riguarda la possibilità di accedere al regime dei minimi, la partecipazione in soggetto non trasparente non costituisce causa ostativa ai sensi del co.99, lett.d) della L. n.244/07. Per verificare se dal 2012 è utilizzabile il regime dei superminimi occorre capire se la l'attività si considera "nuova" ai sensi del co.2 dell'art.27 D.L. n.98/11. La partecipazione in una Spa non ostacola il requisito di cui alla lettera a) e il fatto che l'attività svolta con la partita Iva sia differente rispetto a quella svolta dalla società non crea ostacoli per quanto riguarda il requisito di cui alla lett.b). Pertanto pare di poter concludere che dal 2012 il contribuente può beneficiare del regime dei superminimi.</p>

D.: <i>Un lavoratore autonomo percepisce delle royalties. Contemporaneamente questi è socio lavoratore di una Srl artigiana esercente l'attività di falegnameria. Si chiede se il contribuente possa accedere al regime dei super-minimi.</i>
R.: Il fatto di esser socio in una Srl non trasparente non costituisce pregiudizio né ai sensi del co.99, lett.d) L. n.244/07 né ai sensi dell'art.27, co.2, lett.a) D.L. n.98/11. Sotto questo secondo punto di vista la C.M. n.59/E/01 (applicabile per analogia) aveva "salvato" i soci accomandati di Sas e i soci di società di capitale in quanto meri apportatori di capitale. Forse però il ruolo del socio lavoratore di una Srl potrebbe essere equiparato al socio accomandatario della Sas. Se si protende per tale ultima tesi, dal 2012 il contribuente dovrebbe abbandonare il regime dei minimi per la propria attività di lavoro autonomo.
D.: <i>Un contribuente, oltre a svolgere l'attività di apprendista, apre partita Iva con il medesimo codice attività della società di cui è dipendente, per lo svolgimento della stessa attività. Si chiede se questi possa accedere al regime dei super-minimi.</i>
R.: Posto che occorre attendere un chiarimento su come vada interpretato il requisito di continuazione di cui alla lett.b) del co.2, dell'art.27, D.L. n.98/11, nel caso descritto pare potersi affermare che manchi il requisito della novità. Se così fosse, dal 2012 il contribuente non potrebbe beneficiare del regime dei superminimi.
D.: <i>Un contribuente, che lavora come dipendente intende aprire partita Iva per lo svolgimento di un'attività di lavoro autonomo diversa (da quella svolta come dipendente). Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei super-minimi.</i>
R.: Il fatto di conseguire un reddito come lavoratore dipendente di per sé non esclude la possibilità di utilizzare il regime dei minimi per l'attività imprenditoriale o di lavoro autonomo svolta tramite una partita Iva. Dal 2012 occorre verificare il requisito della novità, in particolare in questo caso valutare quello previsto all'art.27, co.2, lett.b). Visto che l'attività come lavoratore autonomo è diversa, non vi sono ostacoli ad utilizzare il regime dei superminimi dal 2012.
D.: <i>Un contribuente opera come lavoratore dipendente presso un'azienda energetica e apre partita Iva dal 1° gennaio 2012 per la prestazione di servizi generici. Si richiede se il contribuente medesimo possa accedere al regime dei minimi, anche a fronte dello svolgimento dell'attività di lavoro dipendente.</i>
R.: Posto che occorre attendere un chiarimento su come vada interpretato il requisito di continuazione di cui alla lett.b) del co.2, dell'art.27, D.L. n.98/11, nel caso descritto l'attività esercitata con la partita Iva pare in sostanziale continuità con quella della società presso cui il contribuente è dipendente. Se così fosse, dal 2012 il contribuente non potrebbe beneficiare del regime dei superminimi.
D.: <i>Un'azienda familiare è costituita a maggio 2011. Essa esplicherà gli effetti ai fini fiscali nel 2012. Due collaboratori dell'impresa familiare vorrebbero aprire partita Iva a partire dal 2012. Si chiede se sia possibile (per entrambi i contribuenti) accedere al regime dei super-minimi dal 2012, comunicando alla Camera di Commercio l'uscita dall'azienda familiare dei collaboratori medesimi con decorrenza maggio 2011.</i>
R.: Sotto il profilo fiscale, il partecipante all'impresa familiare che apre partita Iva con ricavi presunti inferiori ad €30.000, non è escluso dal regime dei minimi per i redditi prodotti al di fuori dell'impresa familiare, fermo restando che il collaboratore familiare deve prestare la propria attività all'interno dell'impresa familiare in modo continuativo e prevalente ai sensi dell'art.5 Tuir. Quindi tale aspetto non costituisce ostacolo.

In ogni caso, comunque, a prescindere dalla circostanza che a decorrere dal 2012 tali familiari non partecipino più all'impresa familiare, occorre valutare se la nuova attività possa considerarsi nuova ai sensi dell'art.27, co.2, D.L. n.98/11: al riguardo si ricorda che la lett.a) richiede che il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al co.1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare. Pare quindi escluso che tali soggetti per il 2012 possano optare per il regime dei minimi.

D.: *Un contribuente ha conseguito da poco l'abilitazione a esercitare la professione di commercialista e intende iscriversi all'albo e aprire una partita Iva a partire dal 1° gennaio 2012. Il contribuente riveste da pochi mesi la carica di amministratore unico di una Srl che si occupa di registrazione di documenti contabili senza percepire compensi. Il papà svolge la professione di commercialista con autonoma partita Iva. Il contribuente chiede se può aderire al regime dei super-minimi dimettendosi dalla carica di amministratore unico, tenendo conto che svolgerebbe l'attività nel medesimo studio del papà fatturando le prestazioni a lui o a clienti del suo studio, ovvero a clienti che verrebbero acquisiti in proprio.*

R.: Nel caso di specie occorre in particolare valutare il requisito della novità di cui all'art.27, co.2, lett.b) del D.L. n.98/11, ossia l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni. Dalla descrizione fornita relativamente all'attività che si intende porre in essere pare piuttosto evidente la continuazione con altra attività preesistente. In attesa dei necessari chiarimenti sul punto, è bene valutare con molta cautela il caso di specie.

D.: *Dipendente a tempo pieno nel settore della metalmeccanica nel 2010 apre partita Iva per esercitare il commercio in franchising di beni tramite internet (beni di qualsiasi genere). Nel 2010 ha optato per il regime delle nuove iniziative produttive. Può ora optare per il regime dei minimi?*

R.: Se l'attività svolta attraverso la partita Iva non risulta in continuazione con l'attività svolta come lavoratore dipendente non pare vi possano essere problemi ad aderire al regime dei minimi. Si ricorda comunque che il regime delle neoattività vincola per un triennio, per cui, in prima battuta, il regime dei minimi sarebbe opzionabile solo dal 2013 (anche se su tale punto si ipotizza una possibile interpretazione favorevole dell'Amministrazione Finanziaria ad abbandonare il precedente regime anche prima dello spirare del terzo anno, consentendo quindi di beneficiare del regime dei minimi già dal 2012).

NUOVE INIZIATIVE PRODUTTIVE

D.: *Un contribuente ha aperto partita Iva nel 2008 aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07, all'età di 29 anni. Nel 2009 egli decide di aderire al regime delle neo-attività di cui alla L. n.388/00. Si richiede se nel 2012 il contribuente medesimo possa aderire al regime dei superminimi e per quanti anni possa rimanervi. Laddove ciò non sia possibile, si chiede quale regime sia possibile visto che con il 2012 scade il triennio per l'applicazione del regime agevolato.*

R.: Valorizzando le interpretazioni a suo tempo fornite dall'Agenzia delle Entrate ([C.M. n.73/E/07](#)) con riferimento al passaggio dal regime delle nuove iniziative produttive a quello dei minimi è da ritenersi che il contribuente possa accedere, a decorrere dal 2012, al regime dei superminimi e permanervi sino al raggiungimento dei 35 anni di età.

<p>D.: <i>Un contribuente ha iniziato l'attività dal 1° gennaio 2010, aderendo al regime delle nuove iniziative produttive, di cui alla L. n.388/00. Si chiede se sia possibile:</i> ⇒ accedere al regime dei minimi dal 1° gennaio 2012, ovvero ⇒ nel caso in cui la soluzione di cui al punto precedente non sia attuabile, quale regime sia applicabile dal 2013, visto che al 31/12/12 scade il triennio di applicazione del regime agevolato di cui alla L.n.388/00.</p>
<p>R.: Valorizzando le interpretazioni a suo tempo fornite dall'Agenzia delle Entrate (C.M. n.73/E/07) con riferimento al passaggio dal regime delle nuove iniziative produttive a quello dei minimi è da ritenersi che il contribuente possa accedere a decorrere dal 2012 al regime dei superminimi abbandonando il regime delle nuove iniziative produttive e permanervi sino al 2014 compreso ovvero anche oltre e sino al raggiungimento dei 35 anni di età.</p>
<p>D.: <i>Un contribuente ha iniziato l'attività come ingegnere nel 2010 (età 25 anni), aderendo al regime delle nuove iniziative produttive, di cui alla L. n.388/00. Si richiede se il contribuente medesimo possa accedere dal 2012 al regime dei minimi e rimanervi sino all'età di 35 anni.</i></p>
<p>R.: Valorizzando le interpretazioni a suo tempo fornite dall'Agenzia delle Entrate (C.M. n.73/E/07) con riferimento al passaggio dal regime delle nuove iniziative produttive a quello dei minimi è da ritenersi che il contribuente possa abbandonare il regime delle nuove iniziative produttive e accedere a decorrere dal 2012 al regime dei superminimi permanendovi sino al raggiungimento dei 35 anni di età.</p>

EX LAVORATORI DIPENDENTI E CO.CO.PRO.

<p>D.: <i>Nel mese di marzo 2010 un contribuente si è licenziato dalla ditta in cui lavorava come posatore di serramenti. La ditta stessa (che svolgeva attività di produzione e vendita di infissi), fallisce poco dopo. Successivamente, il contribuente apre partita Iva per lo svolgimento dell'attività di posatore di serramenti e non aderisce, né per il 2010, né per il 2011, ad alcun regime speciale (minimi o neo-attività). Si richiede se il contribuente medesimo possa accedere dal 2012 al regime dei super-minimi.</i></p>
<p>R.: L'articolo 27 del decreto prevede come ostacolo all'accesso al regime dei superminimi la circostanza che "b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente". Al riguardo, la C.M. n.8/E/01 riferita al regime delle nuove iniziative produttive che presenta requisiti analoghi a quello dei superminimi, ebbe a chiarire che "È da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. L'indagine diretta ad accertare la novità dell'attività intrapresa va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata". Ciò posto, ove il soggetto non presenti le caratteristiche ora descritte è da ritenersi che possa accedere al nuovo regime. Va richiamata l'ovvia circostanza che il soggetto non deve fatture al suo ex datore di lavoro.</p>
<p>D.: <i>Un contribuente è dipendente in un'azienda in cui svolge l'attività di idraulico. L'azienda fallisce nel 2011. Nel 2012 il contribuente vorrebbe aprire partita Iva per lo svolgimento della medesima attività. Si chiede se nel caso di specie il contribuente possa aderire al regime dei minimi e per quanti anni possa rimanervi, tenendo conto che nel 2011 ha compiuto 25 anni.</i></p>

R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente. In termini positivi si segnala il passaggio dell'art.27 che prevede <i>“Per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di ..coloro che perdono il lavoro ...”</i> . Il soggetto potrà rimanere nel regime dei superminimi fino ai 35 anni di età.
D.:	<i>Un contribuente ha iniziato nel 2011 un'attività in regime di contabilità semplificata. Si tratta di un'attività coincidente con quella effettuata come lavoratore dipendente presso un'azienda di fabbricazione di mobili. Il contribuente effettuerà solamente in minima parte le prestazioni nei confronti dell'ex datore di lavoro (mentre la maggior parte di esse saranno effettuate a soggetti diversi dal datore medesimo). Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere nel 2012 al regime dei super-minimi, fermo restando il rispetto di tutti gli altri requisiti richiesti.</i>
R.:	La risposta potrebbe essere duplice: il soggetto non può accedere al regime dei superminimi, posto che fatturerà, seppure in minima parte, al suo ex datore di lavoro. Viceversa, si potrebbe valorizzare il principio in base al quale rileva il criterio di prevalenza, se la fatturazione nei confronti dell'ex datore non riguarda per più del 50% del totale. Si auspicano chiarimenti ufficiali in tal ultimo senso.
D.:	<i>Un istruttore di educazione fisica di una scuola superiore dal 2004 al 2011 (in qualità di dipendente) vorrebbe aprire, a decorrere dal 2012, una partita Iva per l'apertura di una palestra. Si chiede se il contribuente possa accedere, in questo caso, al regime dei superminimi.</i>
R.:	La circostanza, del contemporaneo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente nell'attuale regime dei minimi non costituisce ostacolo di accesso al regime. Tuttavia, ove si volesse valorizzare il passaggio normativo che dispone <i>“Per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro ...”</i> la risposta dovrebbe essere negativa. Si confida, comunque, in una soluzione positiva a seguito di auspicati chiarimenti da parte degli organi competenti.
D.:	<i>Un ex dipendente, per il periodo 2008-2010, di un CED (centro elaborazione dati) vuole aprire, a decorrere dal 2012, una partita Iva per l'apertura di un CED in un comune diverso da quello dello studio. Si chiede se il contribuente possa accedere, in questo caso, al regime dei minimi.</i>
R.:	L'articolo 27 del decreto prevede come ostacolo all'accesso al regime dei superminimi la circostanza che <i>“b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente”</i> . Al riguardo, la C.M. n.8/E/01 riferita al regime delle nuove iniziative produttive che presenta requisiti analoghi a quello dei superminimi, ebbe a chiarire che <i>“È da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. L'indagine diretta ad accertare la novità dell'attività intrapresa va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata”</i> . Ciò posto, ove il soggetto non presenti le caratteristiche ora descritte è da ritenersi che possa accedere al nuovo regime. Va richiamata l'ovvia circostanza che il soggetto non deve fatture al suo ex datore di lavoro.
D.:	<i>Un contribuente lavora come dipendente sino al mese di maggio 2011. Successivamente, nel mese di agosto dello stesso anno, apre partita Iva aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07 svolgendo la medesima attività. Si chiede se nel 2012 il contribuente medesimo possa aderire al regime dei super-minimi, ovvero se vi fuoriesca, per la mancanza del requisito di novità.</i>
R.:	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.

<p>D.: <i>Un ex atleta di una Associazione sportiva dilettantistica (ASD), dopo aver superato l'esame di abilitazione, decide di aprire dal 2012 partita Iva per svolgere l'attività di istruttore di nuoto. Si chiede se il contribuente medesimo possa accedere in questo caso al regime dei minimi dal 2012 e per quanti anni possa rimanervi, tenendo conto che nel 2012 egli ha compiuto 35 anni.</i></p>
<p>R.: Se il soggetto non ha svolto nei tre anni precedenti un'attività di lavoro autonomo o di lavoro dipendente ovvero di collaborazione (anche occasionale) nel medesimo settore, può entrare nel regime dei minimi. Laddove, tuttavia, l'atleta abbia percepito nel medesimo periodo, compensi, premi, rimborsi spese disciplinati dall'art.67, co.1, lett.m) del Tuir, l'accesso è quanto meno dubbio, posto che la R.M. n.239/E/09 ha chiarito che occorre verificare caso per caso, se l'attività occasionale svolta sia una "anticipazione" della nuova attività svolta con Partita Iva. Il reddito dell'atleta configura un reddito diverso come la collaborazione occasionale. Un elemento, tuttavia, a favore della tesi secondo la quale l'attività del caso di specie può rientrare nel regime dei superminimi è costituita dalla diversa natura della prestazione: nel caso di premi e rimborsi spese all'atleta viene valorizzata una sua prestazione agonistica, mentre nell'insegnamento è remunerata la prestazione didattica. Si tratta indiscutibilmente di due prestazioni non collegabili né sembra possibile una qualsivoglia intento elusivo. Diversa è l'ipotesi in cui l'atleta abbia percepito compensi ai sensi della medesima lett.m) del predetto art.67, in qualità di istruttore. In definitiva, in assenza di un pronunciamento ufficiale, si deve suggerire cautela.</p>
<p>D.: <i>Un avvocato viene assunto, nel 2011, in un'azienda come co.co.pro all'età di 31 anni. Dal 2012 il contribuente medesimo vorrebbe aprire apposita partita Iva per fatturare le proprie prestazioni alla società stessa. Si chiede se nel 2012 il contribuente possa accedere al regime dei super-minimi e per quanti anni possa rimanervi.</i></p>
<p>R.: Si ritiene che il soggetto non possa fruire delle agevolazioni relative ai cd. superminimi poiché l'attività costituisce prosecuzione di attività di lavoro, nel caso di specie, autonomo, precedentemente svolta. La circostanza che la fatturazione avviene nei confronti dell'ex datore risulta purtroppo determinante.</p>
<p>D.: <i>Un contribuente ha svolto un'attività in collaborazione coordinata e continuativa per studi professionali. Nel periodo 2010 ha conseguito l'abilitazione professionale per svolgere l'attività di Dottore Commercialista. Nel medesimo periodo ha aperto partita Iva aderendo al regime delle nuove iniziative produttive ai sensi della L. n.388/00. Si chiede se il contribuente possa aderire al regime dei super-minimi a partire dal 2012.</i></p>
<p>R.: L'articolo 27 del decreto prevede come ostacolo all'accesso al regime dei superminimi la circostanza che "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 del praticantato". È da ritenersi che la collaborazione sia riconducibile al lavoro autonomo. Tanto premesso, la C.M. n.8/E/01 riferita al regime delle nuove iniziative produttive che presenta requisiti analoghi a quello dei superminimi, ebbe a chiarire che "È da ritenersi certamente mera prosecuzione dell'attività in precedenza esercitata quell'attività che presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta in sostanziale continuità, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. L'indagine diretta ad accertare la novità dell'attività intrapresa va operata caso per caso, con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata". Ciò posto, affinché il soggetto a decorrere dal 2012 possa transitare nel regime dei superminimi, è da ritenersi debba svolgere una attività in luoghi diversi da quelli dove ha svolto attività di collaboratore, deve fatturare ad un soggetto che non sia il suo ex datore di lavoro e non debba fornire servizi a clienti del suo ex datore.</p>

D.: *Contribuente che si laurea nel 2008, oltre alla pratica professionale viene assunto come dipendente in un ufficio legale di impresa con un contratto a tempo determinato. Dal 2012 intende aprire partita Iva come avvocato, rientra nel regime dei minimi?*

R.: La circostanza, come già detto, dello svolgimento di una contemporanea attività di lavoro dipendente potrebbe non risultare conforme allo spirito della nuova disposizione agevolativa, salvo apertura interpretativa da parte dell'A.F.. Ad ogni modo, confidando in un'interpretazione ufficiale favorevole, il soggetto per poter accedere al regime agevolato dal 2012, dovrebbe svolgere la propria attività non nella sede della società di cui è stato dipendente, non dovrebbe fatturare al suo ex datore di lavoro e non dovrebbe fornire servizi a clienti del suo ex datore.

D.: *Un dipendente di un'impresa artigiana ha aperto partita Iva nel 2010 e si è contestualmente dotato di un'organizzazione propria. Nel corso del 2010 e del 2011 ha emesso qualche fattura al vecchio datore di lavoro. Esiste un limite quantitativo alle predette fatture che permetta a tale soggetto di diventare minimo a partire dal 2012?*

R.: Non esiste la momento alcuna indicazione ufficiale. È auspicabile che venga chiarito che si deve adottare, al riguardo, il principio di prevalenza in base alla quale, per essere esclusi dall'agevolazione, la fatturazione nei confronti dell'ex datore non deve eccedere il 50% del totale.

APPLICAZIONE DEL REGIME AI SOCI ACCOMANDANTI

D.: *Un soggetto ha aperto una partita Iva come agente di assicurazione essendo contemporaneamente socio accomandante in un'agenzia di assicurazione. L'Inps in seguito all'apertura della posizione Iva ha assoggettato a contribuzione anche la quota di partecipazione nella Sas sostenendo che anche tali redditi, visto che venivano dichiarati nel quadro H erano redditi di impresa. Ora, la C.M. n.59/E/01 recita che l'essere stato socio accomandante nel triennio precedente non costituisce ostacolo al regime dei minimi. In conclusione, la quota di partecipazione in Sas origina un reddito di impresa o no?*

R.: Il reddito di partecipazione nella Sas è certamente reddito d'impresa: il reddito di partecipazione non è una categoria reddituale, ma è il modo in cui viene conseguito il reddito prodotto dalla società trasparente (la Sas) che produce reddito d'impresa. Quindi anche il reddito dichiarato dal socio è reddito d'impresa.

Altra questione è quella previdenziale, ossia l'assoggettamento a contribuzione di tale reddito, tema sul quale in questa sede non è consentito dilungarsi.

Venendo alla questione specifica, il co.99, lett.d) della L. n.244/07 prevede che sono esclusi dal regime gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni di cui all'art.5 del Tuir, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'art.116 del medesimo Tuir. Il possesso della partecipazione nel soggetto trasparente, anche se si tratta di una Sas, non permette (già dal 2008) l'accesso al regime dei minimi.

D.: *Un contribuente ha iniziato a svolgere un'attività nel 2008 aderendo al regime dei minimi di cui alla L. n.244/07. Il soggetto è al contempo socio accomandante di una Sas. Si chiede se il contribuente medesimo possa, a partire dal 2012, accedere al regime dei super-minimi.*

R.: Il socio di una società trasparente non è ammesso al regime dei minimi ai sensi della lett.d) dell'art.1, co.99, D.L. n.98/11. Egli sarà ammesso solo successivamente alla cessione della partecipazione (previa verifica degli ulteriori requisiti).

D.:	<i>Un contribuente ha iniziato a svolgere un'attività nel 2009 aderendo al regime delle nuove iniziative produttive di cui alla L. n.388/00. Il soggetto era socio di una Srl dal 2009. A seguito di trasformazione regressiva, avvenuta nel 2010, la società si è trasformata in Sas e lui è diventato socio accomandante. Si chiede se il contribuente medesimo possa, a partire dal 2012, accedere al regime dei minimi, visto che nel 2011 scade il triennio per l'applicazione del regime agevolato.</i>
R.:	Dal 2010 il contribuente risulta socio di una società trasparente, quindi non è ammesso al regime dei minimi ai sensi della lett.d) dell'art.1, co.99, D.L. n.98/11. Egli sarà ammesso solo successivamente alla cessione della partecipazione (previa verifica degli ulteriori requisiti).
D.:	<i>Un contribuente ha iniziato a svolgere un'attività nel 2009 aderendo al regime delle nuove iniziative produttive di cui alla L. n.388/00. Sino al 31/12/10 il soggetto era al contempo socio accomandante di una Sas. La società si è successivamente trasformata in Srl, con efficacia 1°gennaio 2011. Si richiede se il contribuente medesimo possa, a partire dal 2012 (visto che scade il triennio per l'applicazione del regime agevolato di cui alla L. n.388/00), accedere al regime dei minimi.</i>
R.:	Non essendo più in possesso di una quota di partecipazione in soggetto trasparente, non opera la causa ostativa di cui all'art.1, co.99 della L. n.244/07. Occorre, però, verificare il requisito della novità di cui all'art.27, co.2, D.L. n.98/11. Ai sensi della C.M. n.59/E/01 non è ostativo il fatto di essere stati accomandanti in una Sas. Occorre però verificare che l'attività svolta sotto forma di partita Iva non possa in qualche modo considerarsi continuazione, per affinità di modalità, clientela e luoghi di esercizio, con la società partecipata.
D.:	<i>Un contribuente dispone di una quota di una Sas in stato di liquidazione, come socio accomandante. Si chiede se il contribuente, nel caso in cui desideri aprire partita Iva, possa accedere al regime dei super-minimi, tenendo conto che la Sas non esercita alcuna attività e che essa deve solamente incassare i crediti derivanti da lavorazioni svolte negli anni passati.</i>
R.:	Il socio di una società trasparente non è ammesso al regime dei minimi ai sensi della lett.d) dell'art.1, co.99, D.L. n.98/11. Egli sarà ammesso solo successivamente alla cessione della partecipazione (previa verifica degli ulteriori requisiti). Non offre alcuna soluzione in fatto che la società sia in liquidazione: fino a quando il contribuente mantiene la partecipazione, egli è precluso dall'accesso al regime dei minimi.

GIORNATA DI STUDIO | **I CONVEGNI DI DICEMBRE 2012**

INCONTRO DI MEZZA GIORNATA
NUOVI ACCERTAMENTI 2012, SPESOMETRO E ISTITUTI DEFLATTIVI

INCONTRO DI MEZZA GIORNATA
IMPRESE ED ENERGIE RINNOVABILI: ADEMPIMENTI E TRATTAMENTO FISCALE

ACCEDE AL SITO



Acconti d'imposta 2011: Irpef più leggero e Ires influenzato dalla nuova disciplina delle perdite

Il 30 novembre 2011 rappresenta, per i contribuenti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il termine ultimo per provvedere al versamento della seconda rata, ovvero quella unica, dell'acconto dovuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap. La determinazione dell'importo da pagare deve, tuttavia, tenere conto delle novità normative introdotte dal D.L. n. 98/11 e dal D.L. n.78/10. In attuazione dei quest'ultimo, è stato infatti emanato il [DPCM del 21 novembre](#), che ha ridotto e differito del 17% la misura complessiva degli acconti Irpef.

Presupposto soggettivo

Il versamento, della seconda od unica rata¹ dell'acconto Ires, Irpef ed Irap del periodo d'imposta 2011, è dovuto dalle persone fisiche, dalle società di persone e da quelle di capitali "solari", rispetto alle quali non sia riscontrabile una causa di esclusione, quale, ad esempio:

- l'assenza di redditi nel precedente periodo d'imposta (soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2011), oppure in quello corrente, per effetto della cessazione dell'attività;
- la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi relativa periodo d'imposta 2010, ricorrendo un presupposto di esonero, come nell'ipotesi del lavoratore dipendente con soli redditi certificati dal Cud, ovvero senza oneri deducibili o detraibili da far valere, ancorché possessore del reddito fondiario dell'abitazione principale (non eccedente la corrispondente deduzione attribuita ai sensi di legge);
- l'insussistenza di un debito netto d'imposta nel precedente periodo d'imposta, pur avendo posseduto dei redditi, in quanto il tributo lordo dovuto è stato completamente azzerato dai maggiori importi spettanti a titolo di detrazioni, crediti e ritenute subite;
- la certezza di non dover versare, nella dichiarazione dei redditi riguardante l'anno 2011, l'imposta, al netto di eventuali detrazioni, crediti e ritenute;
- l'esclusivo possesso di redditi esenti dalle imposte sui redditi;
- l'assoggettamento alla procedura concorsuale del fallimento, salvo che sia stato disposto l'esercizio provvisorio (art.104 del R.D. n.267/42).

Sono, inoltre, esonerati dal versamento dell'acconto gli eredi dei contribuenti deceduti tra l'inizio del periodo d'imposta ed il 30 novembre 2011, limitatamente ai redditi del *de cuius*.

Determinazione dell'acconto

L'importo da versare può essere individuato secondo il metodo storico, fondato sui dati del precedente periodo d'imposta, oppure in base a quello previsionale, in virtù dei redditi attesi per il corrente esercizio.

L'acconto può essere versato anche mediante compensazione con crediti contributivi o tributari disponibili del soggetto passivo, purché venga rispettato il regime di utilizzabilità delle eccedenze detraibili Iva (art.10 del D.L. n.78/09), nonché il divieto di compensazione in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e non ancora pagati (art.31 del D.L. n. 78/10).

¹ Il versamento della prima rata, pari al 40,00% dell'acconto complessivamente dovuto per il periodo d'imposta, deve essere effettuato esclusivamente se di importo superiore ad €103,00: diversamente, il contribuente è tenuto al pagamento dell'acconto in un'unica soluzione.

⇒ Metodo storico

La somma complessivamente dovuta per l'anno fiscale 2011 è rappresentata da una determinata percentuale dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2010, al netto delle detrazioni, dei crediti tributari e per ritenute subite.

82,00%



per i contribuenti Irpef (**rigo RN33** del Modello Unico 2011 – Persone Fisiche, se superiore ad €51,65);

Il recente DPCM del 21/11/11 – emanato in ossequio all'art.55, co.1 e 2, del D.L. n. 78/10 – ha, infatti, **ridotto di 17 punti percentuali la misura complessiva degli acconti Irpef**, stabilendo il **differimento della corrispondente differenza al momento di versamento del saldo del tributo relativo al periodo d'imposta 2011**.

- ⇒ Ai contribuenti che, all'atto dell'emanazione del DPCM, risultavano aver **già versato l'acconto in base alla maggior misura del 99,00%** è riconosciuto un credito d'imposta pari all'eccedenza, da utilizzare in compensazione con il modello di pagamento F24 (art.17 del D.Lgs. n. 241/97).
- ⇒ Per coloro che si sono avvalsi dell'assistenza fiscale, i **sostituti d'imposta** tratterranno l'acconto, applicando la nuova percentuale dell'82%. Qualora sia stato già effettuato il pagamento dello stipendio o della pensione senza considerare tale riduzione, i sostituti d'imposta provvederanno a restituire nella retribuzione erogata nel mese di dicembre le maggiori somme trattenute. Nel caso in cui i sostituti d'imposta non siano in grado di riconoscere la riduzione dell'acconto sulle retribuzioni erogate nel mese di dicembre 2011, gli stessi dovranno comunque restituire le maggiori somme trattenute nella retribuzione successiva.
- ⇒ Per i **contribuenti minimi** tenuti al versamento dell'imposta sostitutiva dell'Irpef, pari al 20%, la misura dell'acconto si riduce dal 99% al 82% dell'imposta dovuta per il 2010.
- ⇒ Per i contribuenti tenuti al versamento della **cedolare secca sugli affitti**, la misura dell'acconto si riduce dal 85% al 68% dell'imposta dovuta per il 2011.

100,00%



per i soggetti passivi dell'Ires (**rigo RN17** del Modello Unico – Società di Capitali, o **RN28** del Modello Unico 2011 – Enti non commerciali ed equiparati, qualora di importo eccedente €20,66);

99,00%



dell'Irap delle **persone fisiche** e delle **società di persone** (**rigo IR22** del Modello Irap 2011, purché di importo superiore €51,65);

100,00%



dell'Irap delle **società di capitali**, degli enti commerciali e non, risultante dal **medesimo rigo** di cui al punto precedente, a condizione che ecceda l'ammontare di €20,66.

⇒ Metodo previsionale

L'importo da versare non è determinato sulla base delle risultanze del precedente periodo d'imposta, ma considerando i **redditi attesi per il corrente anno**: tale facoltà è generalmente esercitata dal contribuente che stima di poter conseguire, nell'esercizio in corso, un reddito imponibile – ovvero un tributo diretto, al netto di detrazioni, crediti tributari e per ritenute subite – decisamente inferiore a quello del precedente periodo d'imposta. È il caso, ad esempio, del soggetto passivo che si attende una riduzione significativa dei ricavi, oppure un incremento dei costi deducibili, delle detrazioni o dei crediti d'imposta: conseguentemente, si avvale della facoltà di determinazione dell'acconto secondo il metodo previsionale, che gli consente di **versare un minore importo**, rispetto a quello derivante dall'applicazione del criterio storico. La decisione in parola deve essere attentamente ponderata, in quanto può esporre il contribuente all'applicazione di una

sanzione, qualora l'acconto previsionale si riveli, a consuntivo, insufficiente. Tale rischio non è, però, prospettabile se quanto corrisposto è almeno pari all'acconto storico di cui al paragrafo precedente: in particolare, nel caso dei contribuenti Irpef, il versamento sarà ritenuto sufficiente se almeno pari all'82,00% del rigo RN33 del Modello Unico 2011 – Persone Fisiche, ancorché il primo acconto 2011 sia stato determinato sulla base della previgente misura del 99,00%.

L'adozione del metodo previsionale, o storico, per la determinazione dell'acconto di un'imposta non comporta necessariamente l'applicazione del medesimo criterio anche per gli altri tributi. Ad esempio, è possibile optare per l'acconto Ires previsionale, e per quello Irap secondo i dati storici, in quanto influenzati da componenti reddituali a rilevanza fiscale differente.

Effetti delle Manovre Correttive sugli acconti 2011

Il D.L. n.98/11 ha introdotto alcune novità normative, già vigenti nel corrente periodo d'imposta – in deroga all'art.3 della L. n.212/00 (c.d. Statuto del contribuente) – e, pertanto incidenti sulla determinazione degli acconti di novembre, in particolar modo quelli dovuti a titolo di Ires ed Irap.

⇒ Rideterminazione dell'acconto Ires

Gli interventi del Legislatore incidenti sul calcolo dell'acconto Ires sono essenzialmente riconducibili alle modifiche che hanno interessato la disciplina del riporto delle perdite d'impresa, qualora si ritenga che la nuova formulazione dell'art.84 del Tuir sia applicabile anche ai risultati fiscali negativi prodotti nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore dell'art.23, co.9, del D.L. n.98/11, e l'acconto sia determinato secondo il metodo previsionale.

La disposizione ha confermato l'illimitata riportabilità delle perdite conseguite nei primi tre esercizi dalla costituzione, purché effettivamente riferite ad una nuova attività produttiva. È stato, invece, rivisto il regime di utilizzabilità dei risultati fiscali negativi prodotti nei successivi periodi d'imposta, mediante l'abrogazione del vincolo temporale del quinquennio, e l'introduzione di quello dell'80,00% del reddito imponibile.

Secondo la relazione di accompagnamento al D.L. n.98/11, le nuove disposizioni non sono, tuttavia, suscettibili di produrre effetti sulla determinazione degli acconti 2011: *“il riporto delle perdite maturate prima dell'entrata in vigore della modifica normativa deve avvenire secondo le disposizioni dell'art. 84 ante modifica”*. Tale orientamento non è, però, condiviso dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in quanto ritenuto in contrasto con le finalità della norma: sostenere le imprese che escono dall'attuale crisi economico-finanziaria, e si trovano ad avere *“ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio”* ([Circolare n.24/IR del 14 settembre 2011](#)). Conseguentemente, qualora si ritenga di aderire a quest'ultima tesi dell'Irdcec, rispetto alla quale è comunque auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, l'utilizzo delle perdite può comportare una diversa determinazione degli acconti 2011 secondo il metodo previsionale, nel caso di utilizzo di quelle prodotte successivamente al primo triennio dalla costituzione.

Esempio

Reddito Ires stimato per il periodo d'imposta 2011: €100.000.

⇒ Ipotesi 1: perdite pregresse utilizzabili secondo i vecchi limiti

Perdite pregresse, soggette al vincolo quinquennale: € 120.000.

Primo acconto non versato in quanto non dovuto.

Secondo acconto da non pagare, poiché non spettante.

⇒ Ipotesi 2: perdite pregresse utilizzabili secondo i nuovi limiti

Perdite pregresse, soggette al vincolo quantitativo: € 120.000.

Perdite pregresse utilizzabili nel 2011: € 100.000*80,00% = € 80.000.

Reddito imponibile netto atteso per il 2011: € 100.000 – € 80.000 = € 20.000.

Debito Ires previsto per il 2011: € 20.000*27,50% = € 5.500.

Primo acconto non versato (scadente prima della Circolare n.24/IR).

Secondo acconto da versare (conguaglio): € 5.500.

Un'ulteriore novità comportante la necessità di rideterminare l'acconto Ires riguarda le sole imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori, interessate dalla modifica dell'art.107, co.2, del DPR n.917/86: gli accantonamenti operati a fronte delle spese di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere del contratto, nonché degli oneri di cui all'art.102, co.6, del Tuir (manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione), sono deducibili – per ciascun cespite – nel minor limite dell'**1,00% del costo**, in luogo di quello ordinario del 5,00%. La diminuzione di tale quota di rilevanza fiscale, efficace già con riferimento al periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore della norma, impone la necessità di rideterminare gli acconti 2011, qualora quantificati sulla base del metodo previsionale.

Non comportano, invece, la necessità di ricalcolo degli acconti 2011 altre novità Ires introdotte dal D.L. n. 138/11:

- ⇒ ineducibilità dei costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore, per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento;
- ⇒ maggiorazione del 10,50% dell'aliquota applicabile alle società non operative, nonché dell'addizionale Ires gravante sulle imprese operanti nel settore del petrolio e dell'energia (c.d. *Robin tax*).

⇒ Rideterminazione dell'acconto Irap

L'articolo 23, co.5, del D.L. n.98/11, ha modificato l'art.16 del D.Lgs. n.446/97, introducendo una nuova norma, contenuta nel co.1-*bis*, che differenzia l'aliquota Irap – rispetto a quella ordinaria del 3,90% - applicabile ad alcune particolari categorie di soggetti passivi:

- ⇒ i contribuenti di cui agli artt.5 e 3, co.1, lett.a) e b), del D.Lgs. n.446/97, ovvero società di capitali ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato, che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori: **4,20%**;
- ⇒ **banche, società ed enti finanziari** di cui all'art.6 del Decreto Irap: **4,65%**;
Il generico richiamo alla predetta disposizione dovrebbe, pertanto, comportare l'applicazione di tale aliquota maggiorata anche in capo alle c.d. **holding industriali**, ovvero le società la cui attività prevalente o esclusiva consiste nell'assunzione di partecipazioni in imprese diverse da quelle creditizie o finanziarie: questi soggetti determinano, infatti, la base imponibile Irap secondo una disposizione contenuta proprio nell'art.6 del D.Lgs. n.446/97, e precisamente il co.9, che sancisce l'operatività di un criterio misto, avente natura commerciale-finanziaria.
- ⇒ **imprese di assicurazione** (art.7 del Decreto Irap): **5,90%**.

La variazione di aliquota Irap, come anticipato, trova applicazione già con riferimento al periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore della suddetta norma della Manovra Correttiva: tale circostanza incide, pertanto, sulla determinazione della unica o seconda rata dell'acconto 2011, qualora individuato in base al c.d. metodo previsionale. Diversamente, nessun riverbero si produce nel caso di calcolo fondato sui dati storici, ovvero in misura pari al 100,00% del rigo IR22 del Modello Irap 2010.

La relazione di accompagnamento al D.L. n.98/11 contiene un mero **refuso** nella parte in cui afferma che, per la determinazione degli acconti del periodo d'imposta 2011, "con il

c.d. metodo storico, si debba applicare all'imponibile la maggior aliquota introdotta". La formulazione in parola si riferiva, infatti, ad una prima versione del provvedimento, poi stralciata dal testo finale, secondo cui *"nella determinazione degli acconti dovuti per medesimo periodo d'imposta si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al comma precedente".*

Conseguentemente, l'imposta stimata deve essere rideterminata sulla base della nuova aliquota Irap, con inevitabile aggravio dell'importo da versare a titolo di secondo acconto 2011.

Esempio

Banche, società finanziarie ed holding industriali

Base imponibile Irap 2011 prevista prima del D.L. n.98/11: € 1.000.000.

Irap attesa, per il periodo d'imposta 2011, ante Manovra Correttiva:

€ 1.000.000*3,90% = € 39.000.

Primo acconto versato in virtù dell'aliquota previgente (se scadente non oltre il giorno di emanazione del D.L. n.98/11): € 39.000*40,00% = € 15.600

Nel caso di contribuenti non aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il primo acconto Irap – qualora il relativo termine non fosse già scaduto al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 98/2011 per le imprese di cui agli artt.6 e 7 del D.Lgs. n.446/97 (17/07/11, per le imprese concessionarie) – avrebbe dovuto essere determinato già secondo la nuova aliquota.

Secondo acconto da versare: € 39.000 – € 15.600 = € 23.400

Irap 2011 stimata con la nuova aliquota: € 1.000.000*4,65% = € 46.500

Secondo acconto da versare in base alla nuova aliquota Irap: acconto complessivamente dovuto – prima rata versata (c.d. *conguaglio*) = € 46.500 – € 15.600 = € 30.900 (e non più € 23.400)

Operazioni straordinarie e rideterminazione degli acconti 2011

Nel caso di fattispecie fiscalmente neutrali (conferimenti d'azienda, fusioni e scissioni di società) che hanno fatto emergere, in capo al beneficiario dell'operazione, un disallineamento civilistico-fiscale dei valori dell'avviamento e dei marchi d'impresa, può configurarsi la necessità di ricalcolare l'acconto dovuto entro il 30 novembre 2011, ancorché determinato secondo il metodo storico. L'articolo 2, co.59, del D.L. n.225/10, ha, infatti, **ridotto ad un decimo** – in luogo della previgente misura di un nono – la **deduzione massima** dei maggiori valori affrancati di cui all'art.15, co.10, del D.L. n.185/08, indipendentemente dall'effettiva imputazione a Conto economico, a partire dal periodo d'imposta in corso al 27 febbraio 2011. Tale circostanza comporta, pertanto, l'obbligo di rideterminare sia l'Ires che l'Irap dell'esercizio 2010, poste a fondamento degli acconti dovuti, secondo il metodo storico, per l'anno 2011.

In altri termini, è necessario considerare la deduzione di un decimo (vigente dal 2011), anziché di un nono (anno 2010), dei maggiori valori fiscali dell'avviamento e dei marchi d'impresa.

La minore rilevanza fiscale delle predette quote di ammortamento non deve essere considerata soltanto nel caso di determinazione dell'acconto Ires ed Irap 2011 secondo il metodo storico, ma anche nell'ipotesi di ricorso a quello **previsionale**.



Via libera alla sperimentazione per il nuovo redditometro

Una fase sperimentale che si concluderà a fine febbraio

È partita la fase di sperimentazione del nuovo redditometro. Il 16 novembre scorso, sul sito dell'Agenzia delle Entrate, è stato messo a disposizione il *software* denominato "ReddiTest" che potrà essere utilizzato dai contribuenti per segnalare casi ed esempi pratici da sottoporre agli appositi *stress-test* da parte della SOSE, società appositamente incaricata alla predisposizione del nuovo applicativo da utilizzare negli accertamenti sintetici del reddito delle persone fisiche.

Come avviene per gli studi di settore, anche il nuovo strumento matematico-statistico di accertamento del reddito delle persone fisiche, prima di essere utilizzato in via definitiva, subirà una fase di monitoraggio utile e necessaria, per verificarne l'attendibilità. Questa fase di sperimentazione del *software*, secondo quanto annunciato dalle Entrate nella conferenza stampa di presentazione del nuovo redditometro tenutasi a Roma lo scorso 25 ottobre², terminerà a fine febbraio 2012.

Protagonisti di questa prima fase saranno gli stessi contribuenti, le associazioni di categoria e gli ordini professionali, chiamati ad inviare segnalazioni e casi pratici utili per ridurre al minimo le situazioni di incoerenza fra i risultati del *software* e le reali capacità reddituali dei contribuenti.

Tali segnalazioni saranno inviate in forma del tutto anonima alla SOSE che provvederà ad elaborarne i dati e, se del caso, anche a contattare il soggetto che ha effettuato l'invio per gli eventuali approfondimenti.

La sperimentazione ha, dunque, questa precisa finalità: verificare se il nuovo prodotto *software* destinato a misurare il livello reddituale normale attribuibile a ogni tipologia familiare in base alle spese sostenute, presenta anomalie o lacune evidenti che necessitano di correzioni in corsa.

La sperimentazione dovrà, dunque, conferire la maggiore rappresentatività possibile al nuovo strumento di verifica sintetica del reddito complessivo dei nuclei familiari italiani. Le segnalazioni che i contribuenti invieranno in questo periodo di tempo dovrebbero fornire alla SOSE importanti informazioni non tanto in ordine alle spese sostenute dalle varie tipologie di famiglie campione, quanto alle cause che possono giustificare gli eventuali scostamenti fra il tenore di vita ed il reddito dichiarato.

L'applicativo "ReddiTest"

Il *software* "ReddiTest" messo a disposizione dei contribuenti altro non è che un contenitore di dati ed informazioni rilevanti ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo.

Al contribuente vengono, infatti, chieste precise informazioni in ordine alla composizione del nucleo familiare, dell'area territoriale di appartenenza, e alle singole voci di spesa sostenute nel corso dei periodi d'imposta 2009 e 2010.

Terminate le operazioni di immissione dei dati, il *software* richiede il salvataggio su un apposito file da trasmettere in via telematica alla società per gli studi di settore.

Per adesso il *software* non fornisce alcun calcolo e quindi, terminata l'immissione dati, il contribuente non potrà avere contezza del risultato finale dell'elaborazione.

² Sui contenuti della conferenza si veda M.Mobili, "Redditometro senza automatismi", in Il Sole24Ore del 26/10/11, pag.17.

L'applicativo ReddiTest è dunque un vero e proprio questionario telematico da predisporre e inviare seguendo le precise istruzioni contenute nell'area riservata del [sito della SOSE](#). I passaggi da compiere per procedere all'invio dei casi e degli esempi costruiti dal contribuente tramite il sito internet della società per gli studi di settore sono sostanzialmente quattro.

La prima fase è costituita dalla compilazione del questionario ReddiTest con l'inserimento di tutte le voci di spesa per ogni componente del nucleo familiare di riferimento.

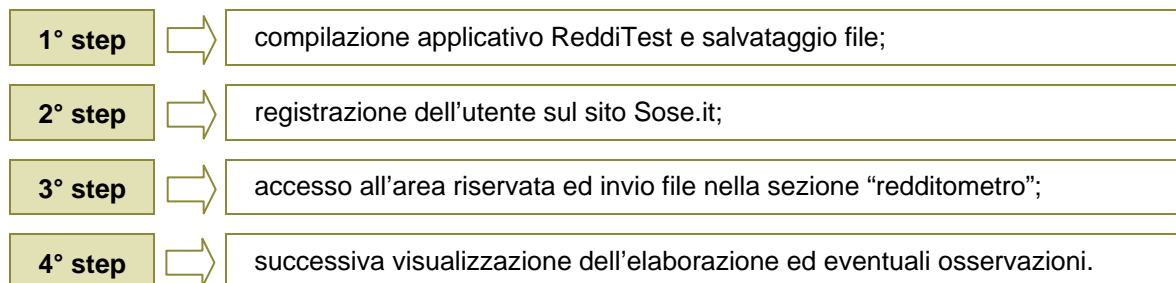
Una volta salvato il file dall'applicativo ReddiTest, il contribuente dovrà registrarsi sul sito della SOSE (qualora non l'avesse già fatto in passato) procedendo poi con l'accesso all'area riservata. Da qui dovrà selezionare la voce "Aggiungi documento" nell'apposito menù a tendina contenuto nella parte sinistra e premere il bottone "sfoglia" selezionando il proprio file appositamente preparato e salvato con l'applicazione "ReddiTest".

A questo punto il contribuente selezionerà la voce "Redditometro" contenuta nel menù tipo documento e procederà con l'invio del file.

Una volta che il sistema avrà verificato la corrispondenza dei dati contenuti nel file inserito con i requisiti richiesti verrà data indicazione dell'esito positivo dell'invio.

Il risultato dell'analisi degli esempi verrà pubblicato all'interno della propria "Area Personale" e notificato al contribuente tramite messaggio e-mail. Per poter vedere i risultati delle analisi occorrerà eseguire un *click* su "Area personale" e sulla voce "Risultati esempi" subito dopo aver ricevuto il messaggio e-mail che avvisa dell'elaborazione del caso inviato.

Ovviamente, si affrettano a precisare i funzionari della società per gli studi di settore, "è garantito l'anonimato del contribuente che ha provveduto all'invio dei casi". Per la verità è lo stesso *software* ReddiTest che non richiede l'indicazione del nome e cognome dei componenti il nucleo familiare né il loro codice fiscale o altri elementi identificativi. Riepilogando le varie fasi dell'operazione monitoraggio del nuovo redditometro tramite l'applicativo ReddiTest avremo:



Il nuovo paniere di beni e servizi

L'adeguamento dell'accertamento sintetico ai mutamenti del contesto socio-economico dell'ultimo decennio, così come richiesto dal primo comma dell'art.22 del D.L. n.78/10, è giunto dunque al traguardo.

Durante la presentazione alle categorie economiche e professionali del nuovo redditometro le Entrate hanno, infatti, diffuso e rese note, una per una, le oltre 100 voci di spesa che formano il nuovo paniere di beni e servizi sulla base delle quali il *software* procederà al calcolo del reddito sinteticamente accertabile per ogni gruppo omogeneo di nucleo familiare. Le stesse sono del resto evidenziate nell'applicativo *software* ReddiTest da utilizzare per la compilazione dei casi e degli esempi pratici secondo quanto già evidenziato sopra.

Terminata la fase sperimentale e messo a punto del *software* di calcolo, occorrerà poi supportare il tutto con l'apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare in Gazzetta Ufficiale, con periodicità biennale, come richiesto dal terzo comma dell'art.22 richiamato.

Le oltre cento voci di spesa sono state raggruppate in sette macrocategorie, di cui le prime sei costituiscono fonti di spesa corrente mentre l'ultima, quella relativa agli investimenti immobiliari e mobiliari netti, rappresenta il contributo al reddito sintetico degli investimenti e disinvestimenti effettuati nel periodo da ciascun componente del nucleo familiare.

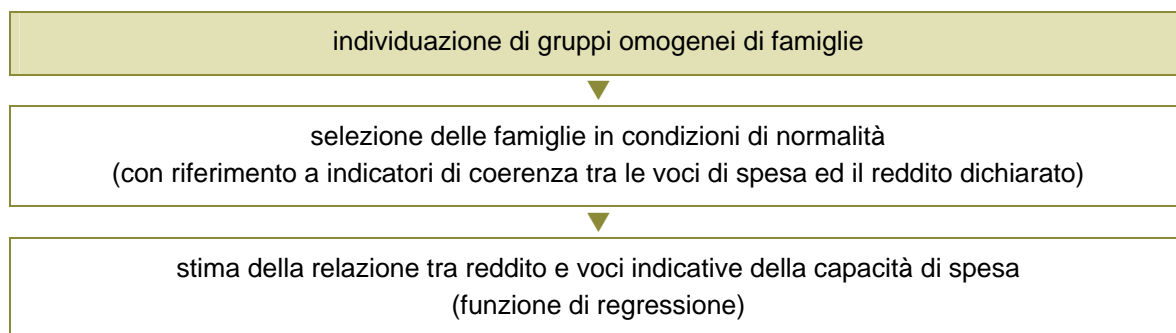
I sette raggruppamenti di spesa sono i seguenti:

- 1) abitazioni;
- 2) mezzi di trasporto;
- 3) assicurazioni e contributi;
- 4) istruzione;
- 5) tempo libero e cura della persona;
- 6) altre spese significative;
- 7) investimenti e disinvestimenti.

Alcune delle voci che costituiscono il nuovo paniere di beni e servizi erano già presenti nel vecchio redditometro. Altre sono di evoluzioni o ulteriori specificazioni di voci già presenti nel vecchio paniere. Infine, alcune voci sono vere e proprie *new entry*.

E sarà proprio il possesso di uno o più elementi indicativi di capacità contributiva che porterà alla nuova determinazione induttiva del reddito attribuibile al nucleo familiare di riferimento. La formula di regressione individuata dalla Sose si basa, infatti, sul legame esistente fra tali elementi significativi di capacità contributiva ed il campione rappresentativo di contribuenti opportunamente differenziati in funzione sia del nucleo familiare di appartenenza sia dell'area geografica di residenza.

Si tratta, cioè, di una vera e propria formula statistico-matematica – simile quanto ai metodi di costruzione a quella degli studi di settore – grazie alla quale, partendo da un dato certo quale il possesso di alcuni elementi indicativi di capacità contributiva, si determina il reddito che normalmente è attribuibile ad ogni tipologia di nucleo familiare. I passi della metodologia che hanno guidato le Entrate nella costruzione del nuovo redditometro sono i seguenti:



Le nuove voci di spesa confluite nel paniere di beni e servizi ai quali si applicherà il nuovo redditometro possono, invece, essere riassunte nella seguente tabella.

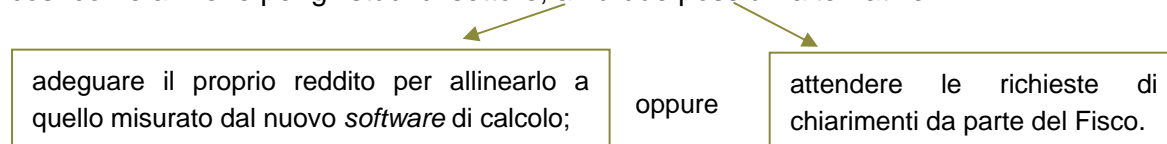
Categorie di spesa	Nuove voci
Abitazione	Mutui, ristrutturazioni; intermediazioni immobiliari; collaboratori domestici; elettrodomestici; apparecchiature elettroniche; arredi; utenze luce; telefono fisso e mobile; gas;
Mezzi di trasporto	minicar; mezzi di trasporto in <i>leasing</i> o noleggio;
Assicurazioni e contributi previdenziali	assicurazioni per responsabilità civile; vita, infortuni e malattia; danni e incendio e furto; contributi obbligatori; volontari e per previdenza complementare;

Istruzione	Asili nido; scuola per l'infanzia, primaria e secondaria; corsi e soggiorni studio; tutoraggio e corsi di preparazione ad esami, corsi universitari, scuole di specializzazione, master; canoni locazione per studenti;
Attività sportive e ricreative e cura della persona	Attività sportive; circoli ricreativi e culturali; <i>pay tv</i> ; giochi <i>on line</i> ; abbonamenti ad eventi sportivi e culturali; viaggi organizzati; alberghi; centri benessere e cura della persona;
Altre spese significative	Oggetti d'arte e antiquariato; gioielli e preziosi; spese mediche e veterinarie; donazioni in favore di Onlus e simili; assegni periodici corrisposti al coniuge; altre donazioni;
Investimenti immobiliari e mobiliari netti (valorizzati con riferimento al biennio precedente e all'anno in stima)	azioni e obbligazioni; conferimenti; quote di partecipazione; fondi d'investimento; derivati; certificati di deposito; pronti contro termine; buoni postali; conti di deposito; altri prodotti finanziari; valuta estera, oro; numismatica;

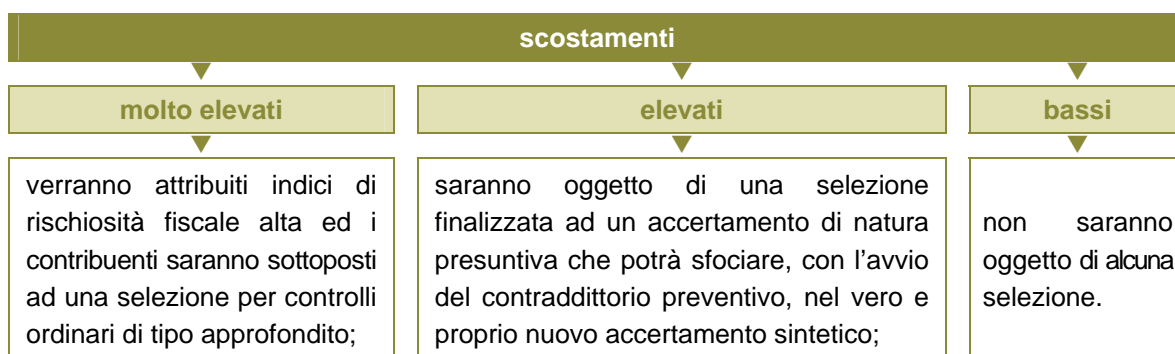
L'utilizzo del nuovo redditometro e l'analisi degli scostamenti

Una volta terminata la fase di monitoraggio, il *software* del nuovo redditometro verrà messo a disposizione e potrà essere utilizzato da ciascun contribuente per "testare" la propria posizione.

Nell'ipotesi in cui l'utilizzo del *software* mostri un'incoerenza fra il reddito complessivo dichiarato dai membri del nucleo familiare rispetto alle spese sostenute, il contribuente, così come avviene per gli studi di settore, avrà due possibili alternative:



Così come avviene per gli studi di settore, non tutti gli scostamenti saranno però oggetto di specifica attenzione da parte dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate. Le discrasie fra il reddito dichiarato ed il tenore di vita del contribuente saranno, infatti, suddivise in tre fasce:



Ovviamente le Entrate non hanno ancora precisato quale tipologia di scostamento può definirsi bassa, elevata o molto elevata. È evidente, tuttavia, che scostamenti bassi saranno ritenuti quelli che potranno misurarsi in pochi punti percentuali rispetto alla franchigia limite prevista dalla norma.

Il nuovo redditometro: un'ipotesi di utilizzo

Durante la presentazione del nuovo redditometro, le Entrate hanno diffuso anche un'ipotesi di utilizzo del nuovo strumento basata su vari *step* operativi che merita di essere qui ripercorsa perché consente di valutare sia l'ottica del Fisco a fronte degli scostamenti rilevati dal *software* sia gli atteggiamenti possibili che il contribuente potrà adottare.

1°

Il primo step operativo è costituito dalla stima, da effettuarsi prima della dichiarazione dei redditi, delle voci di spesa e della conseguente valorizzazione del redditometro. Nell'esempio delle Entrate la famiglia è composta da due coniugi che dichiarano:

- coniuge A € 32.000;
- coniuge B € 26.000.

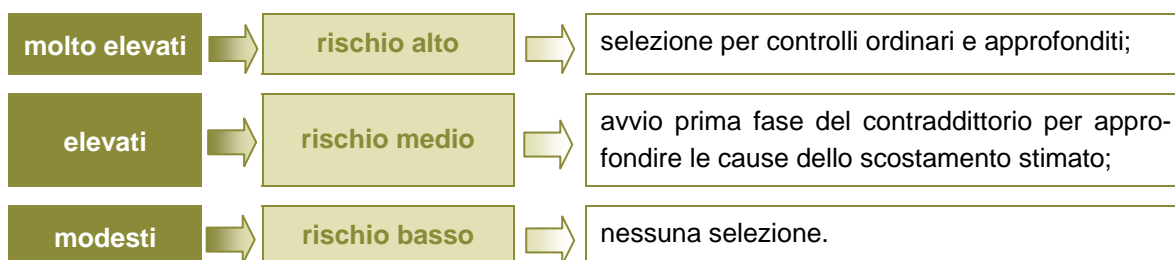
Le stime del redditometro evidenziano, invece, una “soglia di coerenza” dei redditi di €107.000 con l'emersione di una situazione di evidente non coerenza.

2°

Il secondo *step* operativo è costituito dalle decisioni del contribuente in ordine al comportamento dichiarativo da tenere. Se il contribuente decide di non adeguarsi al responso di non coerenza del redditometro, vista anche l'entità dello scostamento, “viene sicuramente selezionato per ulteriori approfondimenti”³.

3°

Gli ulteriori approfondimenti, che costituiscono appunto il terzo *step* operativo, sono calibrati in funzione dell'entità dello scostamento e di specifici indicatori che funzionano da filtro delle posizioni ad effettivo rischio di evasione. A quest'ultimo proposito le Entrate indicano tre livelli di scostamento ai quali sono associati differenti livelli di rischio e di azione. Ovvero scostamenti:



La griglia di cui sopra evidenzia come di fatto l'accertamento da redditometro scatterà solo in presenza di scostamenti elevati a fronte dei quali, in assenza di adeguati chiarimenti durante il contraddittorio, si procederà sulla base delle spese effettivamente sostenute c.d. sintetico puro (co.4, art.38, DPR n.600/73) o sulla base del redditometro vero e proprio (co.5, art.38, DPR n.600/73).

Nuovo redditometro strumento di *compliance* o accertamento di massa?

Nelle intenzioni dell'Agenzia delle Entrate, esplicitate a più riprese durante la presentazione del nuovo accertamento sintetico, il redditometro di seconda generazione deve “..innanzitutto assumere una specifica valenza ai fini della *compliance*”.

Secondo i vertici dell'Agenzia delle Entrate, la sua prevalente funzione deve essere quindi quella di “*orientare*” i livelli di reddito dichiarati dalle persone fisiche. Queste ultime, preso atto delle risultanze fornite dal nuovo strumento di calcolo, potranno, infatti, procedere ad un adeguamento in aumento dei redditi dichiarati in presenza di incoerenze fra le spese sostenute ed i redditi posseduti.

🌿 Oltre alla suddetta finalità di *compliance*, il nuovo strumento di accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche dovrà fornire al Fisco anche valide indicazioni in termini di analisi del rischio di evasione.

L'analisi degli scostamenti che il nuovo *software* fornirà al Fisco costituiranno, dunque, ulteriore materia sulla base della quale i funzionari delle Entrate potranno selezionare le posizioni dei contribuenti ritenuti a maggior rischio di evasione per gli eventuali controlli.

³ Tutto ciò alla luce di quanto si legge nelle schede di presentazione del nuovo redditometro diffuse dalle Entrate il 25 ottobre scorso.

Una volta che il *software* di calcolo sarà messo a disposizione degli utenti, si potrà realmente capire se il nuovo redditometro avrà realmente la capacità di fare “*compliance*” o se invece lo stesso finirà per assumere le caratteristiche di un vero e proprio accertamento di massa alla stregua degli studi di settore.

Solo quando sarà possibile toccare con mano i responsi del *software* e verificare l’entità degli scostamenti si potrà esprimere un giudizio ponderato sulla vera e propria portata del nuovo accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche.

Seminario di mezza giornata a numero chiuso (disposizioni a banchi)

SOCIETÀ DI COMODO E BENI CONCESSI IN GODIMENTO AI SOCI E FAMILIARI

Novità, accertamenti e strategie difensive

Orario 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

MILANO mattina 05 dicembre 2011 | BOLOGNA pomeriggio 05 dicembre 2011

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE
€ 110,00 + IVA 21% (Comprensiva di coffee break)
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni
[Clicca qui](#)

 EUROCONFERENCE® |  SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE | Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it



Definizione agevolata delle liti fiscali pendenti: vademecum e ultimi consigli in vista della scadenza

Essendo ormai prossima la scadenza del 30 novembre, termine ultimo per effettuare il versamento delle somme dovute per la rottamazione delle liti fiscali pendenti (co.12, dell'art.39, del D.L. n.98/11 convertito con la L. n.111 del 15 luglio 2011)⁴, proponiamo di seguito un *vademecum* essenziale per la corretta gestione dell'adempimento⁵ anche alla luce degli ultimi chiarimenti delle Entrate varati con la [R.M. n.107 del 23 novembre scorso](#).

La lite rottamabile

Sono definibili le controversie fiscali per le quali al 1 maggio 2011 sia stato presentato l'atto "introduttivo" del giudizio. Rileva, quindi, la notifica del ricorso mentre è irrilevante la data della costituzione in giudizio.

L'intangibilità del giudicato

È consentita la definizione anche delle liti per le quali la sentenza è passata in giudicato se questo è avvenuto dopo il 1° maggio 2011. In questo contesto, però, occorre apprezzare un passaggio della [C.M. n.48/E/11](#) delle Entrate in cui si afferma che:

"è da ritenere che il passaggio in giudicato di una pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 1° maggio 2011 ed il 5 luglio 2011, prima, cioè, dell'entrata in vigore del D.L. n. 98/2011, precluda la possibilità di definire la relativa controversia".

Il principio dell'intangibilità del giudicato, quindi, esclude la possibilità di definire le liti pendenti al 1 maggio per le quali la pronuncia si è resa definitiva entro la data di entrata in vigore del D.L. n.98/11 (appunto il 5 luglio 2011).

La lite inammissibile

Per lite pendente si deve intendere anche quella "per la quale l'atto introduttivo sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato"⁶. In pratica, quindi, non è richiesta la pendenza della lite sul rapporto sostanziale, essendo ammessa la chiusura in tutte le ipotesi in cui sussista l'obbligo per il giudice di emanare un provvedimento decisorio della lite stessa, a prescindere dall'eventualità che l'atto introduttivo sia affetto da vizi di carattere sostanziale. Anche in questi casi, peraltro, la definizione è ammessa a condizione che prima del 6 luglio 2011 non sia intervenuta una pronuncia definitiva di inammissibilità.

La controparte

La controversia pendente deve avere ad oggetto tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. È quindi esclusa la definizione delle liti che vedono come parti legittimate passive in primo grado altre Amministrazioni pubbliche (come le Regioni, gli Enti locali, le altre Agenzie fiscali, ecc).

⁴ L'art.39 del D.L. n.98/11, convertito, con modificazioni, dalla L. n.111/11, concernente "Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria", al co.12, disciplina la definizione delle liti fiscali "minori". Prevede al riguardo che "Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9^o le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'art.16 della L. n.289/02".

⁵ Per approfondimenti si veda, dello stesso autore, "La definizione agevolata delle liti fiscali pendenti: come avvalersi della sanatoria e gli effetti sui contributi previdenziali contestati" in La Circolare Tributaria n.39/11, pag. 7 e ss.; M.Tozzi, "I chiarimenti delle Entrate in materia di definizione delle liti pendenti" e G. Berardo, "La definizione del costo delle liti fiscali pendenti: casi pratici" in La Circolare Tributaria n.44/11, da pag.17 a pag.30.

⁶ Art.16, co.3, lett.a) della L. n.289/02.

Ambito oggettivo di applicazione della sanatoria

Non possono essere oggetto di definizione agevolata:

- a) le controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi (quindi le istanze di rimborso);
- b) le liti che attengono alla spettanza di agevolazioni, in quanto in tali atti non si *“fa questione di un tributo preteso dall’Amministrazione in base al quale determinare la somma dovuta”*. Pur tuttavia, laddove il provvedimento impugnato che nega o revoca l’agevolazione tributaria accerti o richieda un tributo e/o irroggi le relative sanzioni, la lite, ricorrendone i presupposti oggettivi, è comunque definibile;
- c) l’avviso di liquidazione, l’ingiunzione e il ruolo, in considerazione della natura di tali atti, non riconducibili nella categoria degli *“atti impositivi”*, in quanto ordinariamente finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori;
- d) le liti concernenti l’omesso versamento di tributi risultanti dalle dichiarazioni.

Sono definibili le liti che attengono a ruoli emessi a seguito di rettifica delle dichiarazioni in sede di controllo formale *ex artt.36-bis, 36-ter del DPR n.600/73 e 54-bis del DPR n.633/72* se diversi dai ruoli che hanno la funzione di recuperare le imposte dichiarate e non versate. Nella C.M. n.48 delle Entrate è stato chiarito che non possono essere definite le liti che attengono l’ipotesi di omesso versamento dell’Irap dovuta dai lavoratori autonomi che, dopo aver indicato detta imposta in dichiarazione, ne hanno poi omesso il versamento per ritenuta insussistenza del presupposto dell’autonoma organizzazione.

In merito agli *“atti di recupero dei crediti d’imposta che realizzano un’agevolazione fiscale”* le Entrate, preso atto della loro natura impositiva⁷, hanno affermato che la controversia scaturita dall’impugnazione degli stessi può formare oggetto di definizione, qualora ricorrano gli altri presupposti richiesti dall’art.39 del D.L. n.98/11.

🌿 L’Agenzia delle Entrate con la R.M. n.107/11 ha chiarito che sono definibili, sia pur a determinate condizioni, anche le liti attinenti alle iscrizioni ipotecarie nonché le controversie sorte per l’impugnazione di un provvedimento con il quale non sia stata solo negata o revocata un’agevolazione, ma con cui contestualmente l’Ufficio abbia anche accertato e richiesto il pagamento di maggiori imposte.

Il valore della lite

Requisito necessario per poter accedere alla definizione agevolata è che la lite pendente abbia un valore non superiore a 20 mila euro.

Il valore va determinato in relazione all’ammontare dell’imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, con riferimento a ciascun atto impugnato, indipendentemente dal numero dei soggetti interessati o dei tributi indicati, senza tenere conto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo anche se irrogate con separato provvedimento. Per gli atti di irrogazione di sole sanzioni non collegate al tributo, il valore della lite è costituito dall’ammontare complessivo delle sanzioni irrogate.

L’impugnazione parziale

Laddove oggetto dell’impugnazione sia stata solo una parte dei rilievi mossi al contribuente, è solo al valore (maggiore imposta) dei rilievi contestati che ci si deve riferire per la determinazione del valore della lite.

⁷ La Corte di Cassazione, nel pronunciarsi sulla giurisdizione, ha sottolineato che *“In tema di contenzioso tributario gli avvisi di recupero di crediti d’imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell’insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione e, come tali, sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell’art.19 del D.Lgs. n. 546/92”* (Cass., sez. V, ordinanza n.8033/11).

Il concetto di “lite autonoma”

Per lite autonoma, nella definizione, si intende quella relativa ad ogni singolo avviso di accertamento, con la conseguenza che, ad esempio:

- se con il medesimo atto introduttivo del giudizio sono stati impugnati più provvedimenti, il valore della lite deve essere calcolato per ogni atto in contestazione;
- se dallo stesso atto promanano successivi atti impositivi (si pensi ad un accertamento in capo ad un soggetto “trasparente”), il valore della lite va determinato in relazione a ciascun atto impugnato. In questo senso è irrilevante l’eventuale riunione di più giudizi;
- se nello stesso accertamento i rilievi attengono a diversi tributi (ad esempio maggiori ricavi rilevanti ai fini Iva, Ires e Irap), il valore della lite deve essere determinato sommando le maggiori imposte liquidabili sulla base dell’imponibile accertato.

Il giudicato “interno”

Nella determinazione del valore della lite occorre considerare l’eventuale giudicato interno consolidatosi al 1° maggio 2011. Se i termini di impugnazione sono scaduti successivamente a tale data, invece, anche la quota “giudicata” è suscettibile di definizione⁸.

Considerazioni analoghe valgono in caso di annullamento parziale dell’atto in contestazione in via di autotutela.

La definizione della lite nei rapporti società – soci

Le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci sono autonomamente definibili rispetto a quelle instaurate dalla società di persone per le imposte dovute dalla stessa e quindi, se del caso, vanno autonomamente sanate rispetto a quelle concernenti le imposte proprie della società (tale principio è stato esplicitamente confermato anche dalla recentissima R.M. n.107 delle Entrate). Nell’ipotesi in cui l’accertamento impugnato da una società di persone si limiti a rettificare in aumento il reddito imputabile *pro quota* ai soci, la controversia della società non è definibile. Va tenuto presente, infatti, che l’accesso alla rottamazione del contenzioso presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare gli importi dovuti per la definizione.

Definizione delle liti fiscali e contributi previdenziali – interrelazioni

La definizione non rileva ai fini previdenziali trattandosi di una sanatoria avente ad oggetto le sole liti “fiscali”⁹. Ci si interroga, peraltro, in merito a quali azioni potrebbe esperire l’ente previdenziale a fronte dell’estinzione della controversia fiscale da parte del contribuente. Va infatti ricordato che i maggiori contributi dovuti traggono origine dall’accertamento del maggior reddito in capo al contribuente che, accedendo alla sanatoria, viene ad essere sostanzialmente annullato.

Il costo per la definizione

Nell’operare la scelta occorre valutare il costo della definizione agevolata:

- di €150 per le liti il cui valore è di importo fino ad €2.000;
- il 10% per le liti il cui valore è di importo superiore ad €2.000, per le quali nell’ultima pronuncia giurisdizionale (non cautelare) resa sia risultata soccombente l’Amministrazione Finanziaria;
- il 50% per le liti il cui valore è di importo superiore ad €2.000, per le quali nell’ultima pronuncia giurisdizionale (non cautelare) resa sia risultato soccombente il contribuente;

⁸ C.M. n.48/E/11: “in caso di giudicato interno formatosi anteriormente alla data della presentazione della domanda, il valore della lite deve essere calcolato tenendo conto del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo limitatamente alla parte ancora in contestazione e non coperta da giudicato. Analogamente, qualora il giudicato interno si sia formato sull’intero tributo e la lite sia pendente in ordine alle sole sanzioni originariamente collegate al tributo, il valore della lite è dato dalle sanzioni in contestazione, così come avviene nei casi di impugnazione parziale dell’atto impugnato. In tal caso l’eventuale definizione e la conseguente dichiarazione di estinzione del giudizio interesserà la sola parte della controversia ancora in contestazione. Il valore della lite, come prima determinato, rileva anche come parametro quantitativo che delimita il perimetro di applicazione della norma concernente la definizione delle liti “minori” (20.000 euro). La chiusura della lite lascia impregiudicata la necessità di dare esecuzione al giudicato interno con conseguente recupero di tributi, sanzioni ed interessi dovuti per effetto dell’intervenuta sentenza definitiva”.

⁹ Sulla questione possono tornare utili i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate con la C.M. n.12/E/03, par. 11.1.3, confermati dalla recente C.M. n.48/E/11.

- il 30% per le liti il cui valore è di importo superiore ad €2.000, per le quali la lite penda in primo grado e non sia stata resa alcuna pronuncia giurisdizionale.

In caso di soccombenza parziale troveranno applicazione sia la percentuale del 10% (sulla parte del valore della lite in cui il contribuente è risultato vittorioso), sia del 50% (sulla parte del valore della lite in cui, invece, è stata vittoriosa l'Amministrazione Finanziaria).

I ruoli provvisori

Ai sensi del co.5, dell'art.16 della L. n.289/02:

“dalle somme dovute ai sensi del presente articolo si scomputano quelle già versate prima della presentazione della domanda di definizione, per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite. Fuori dai casi di soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria dello Statoomissis....la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa.”.

Al riguardo è bene tenere presente che:

- possono essere scomputate sia le somme iscritte a ruolo a titolo definitivo sia quelle iscritte a titolo provvisorio;
- sono scomputabili le somme pagate a titolo di tributo, sanzioni amministrative e interessi;
- nel caso in cui l'importo delle somme versate in base alle iscrizioni a ruolo provvisorio effettuate in pendenza di giudizio sia superiore rispetto a quello dovuto per la definizione della controversia, il contribuente non è tenuto a compilare il modello F24 a zero (compensando crediti e debiti) dato che il modello dell'istanza di definizione contiene già le indicazioni inerenti le somme in questione;
- nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria sia risultata soccombente nell'ultimo grado di giudizio (nelle liti di valore superiori a €2.000), è prevista la restituzione delle somme precedentemente versate dal contribuente per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio (la restituzione avverrà senza necessità di presentazione di alcuna istanza da parte dello stesso, previa verifica da parte delle Entrate della regolarità della definizione).

Sui calcoli di convenienza in merito alla definizione, è bene tenere presente quanto sopra.

Esempio

Ad esempio: se si definisce una lite pendente in primo grado e il contribuente ha già versato tutto l'importo provvisoriamente iscritto a ruolo, il costo della definizione non è pari al 30% del valore della lite, ma al 50% (in pratica le imposte già versate). In questo caso, infatti, manca la pronuncia favorevole precedente.

Si ricorda anche che in tutti i casi di definizione di liti inferiori ai 2.000 euro (a prescindere quindi se ci sia una pronuncia favorevole o meno), il contribuente non ha mai diritto alla restituzione di quanto versato sempre per effetto dell'iscrizione provvisoria a ruolo.

Gli effetti della sanatoria

Il perfezionamento della sanatoria delle liti pendenti comporta l'estinzione del giudizio¹⁰.

Il versamento

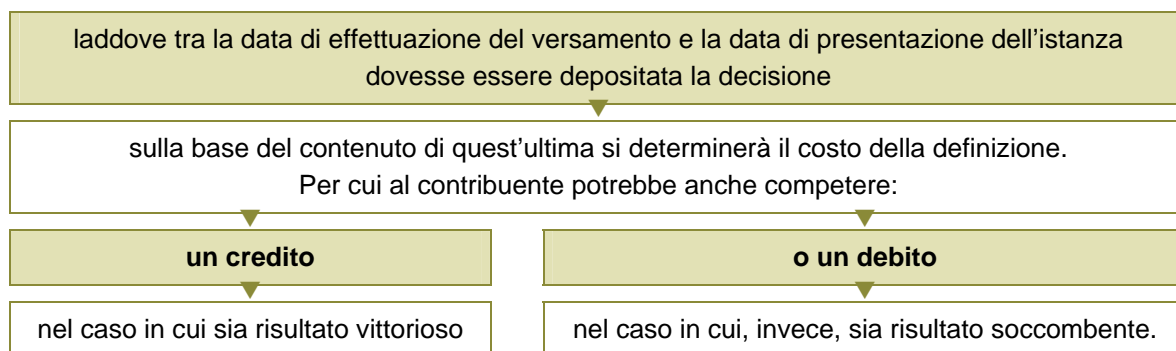
La definizione presuppone il versamento della somma dovuta che deve avvenire entro il prossimo 30 novembre 2011. Non è ammessa la compensazione (salvo avendo riguardo alle

¹⁰ Sulla questione è intervenuta l'Agenzia con la C.M. n.48/E/11 affermando che: “Dopo aver riscontrato l'integrale pagamento di quanto dovuto, l'Ufficio, sulla base di un sommario controllo della definibilità della lite, dispone subito, senza necessità di specifica istanza, la sospensione della riscossione dei ruoli il cui obbligo di pagamento verrà meno per effetto della definizione della lite. A seguito della presentazione della domanda di definizione, dopo averne accertato la regolarità, procede allo sgravio dei predetti ruoli non pagati, sempre senza necessità di specifica istanza. Nel caso in cui le somme già versate in pendenza di giudizio siano superiori a quelle dovute per la definizione l'Ufficio può procedere alla sospensione dopo la presentazione della domanda di definizione ovvero allo sgravio dopo aver accertato la regolarità della definizione”.

somme provvisoriamente iscritte a ruolo) e non sono previste modalità di versamento rateali. Coloro che possono “compensare” il costo per la rottamazione con quanto versato per effetto dei ruoli provvisori dovranno limitarsi a presentare l’istanza di definizione entro il prossimo 2 aprile.

Il modello per la definizione

La procedura di definizione, per parte del contribuente, si chiude con la presentazione, in via telematica, del modello di definizione (approvato con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 13 settembre scorso, [protocollo n.2011/119854](#)). È bene ricordare che la definizione della lite avviene sulla base dell’ultima pronuncia resa prima della presentazione dell’istanza. Ne consegue che:



In merito alle questioni operative connesse con la presentazione dell’istanza si ricorda che:

- la domanda va inviata, entro il 2 aprile 2012, esclusivamente per via telematica, dai soggetti abilitati (il canale è stato recentemente abilitato), oppure recandosi direttamente a qualsiasi direzione provinciale delle Entrate. La documentazione deve essere conservata fino alla definitiva estinzione del giudizio;
- la procedura si può ritenere conclusa soltanto se il pagamento è stato effettuato per intero e la domanda è presentata entro i termini previsti¹¹.

Nel caso di “errore scusabile” nell’autoliquidazione delle somme dovute, l’Amministrazione comunicherà l’ammontare della differenza dovuta e i relativi interessi.

Nel caso in cui l’Agenzia dovesse negare la richiesta di definizione, notificherà al contribuente un apposito provvedimento di diniego che potrà, eventualmente, essere autonomamente impugnato innanzi alla Commissione Tributaria competente.

E-BOOK
LA CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI
Aggiornato con la C.M. n.48/E/11

AUTORE: Maurizio Tozzi
EDIZIONE: Novembre 2011
PREZZO: € 12,50 + IVA 21%

[VISUALIZZA L'INDICE](#) [ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

¹¹ Fa eccezione, come detto, l’ipotesi in cui non ci siano somme da pagare per effetto dei versamenti già effettuati in relazione al ruolo provvisorio formato in pendenza di giudizio, caso in cui basta l’invio della richiesta.

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“Fisco e Estero” – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Simone Bonini			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.