

Agenzia delle Entrate

**Circolare 30 maggio 2012, n.17/E**

---

Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 - primi chiarimenti

---

- AGEVOLAZIONI FISCALI - IMPRENDITORIA GIOVANILE - REGIMI FISCALI DI VANTAGGIO - CARATTERISTICHE

---

**SOMMARIO****1 PREMESSA****2 DURATA DEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO, REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI****2.2 I nuovi requisiti per l'accesso al regime fiscale**

2.2.1. Requisito comma 2, lettera a): mancato esercizio nei tre anni precedenti di un'attività artistica, professionale ovvero di impresa anche in forma associata o familiare

2.2.2. Requisito comma 2, lettera b): prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo

2.2.3. Requisito comma 2, lettera c): condizioni per il proseguimento di un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto.

**2.3 I requisiti di cui all'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007**

2.4 Soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2011 : principi generali e disposizioni transitorie

**3 INGRESSO NEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO****3.1 Adempimenti per accedere al regime fiscale di vantaggio**

3.1.1. Soggetti che iniziano l'attività dal 1° gennaio 2012

3.1.2. soggetti che hanno iniziato l'attività successivamente al 31 dicembre 2007 e transitano nel regime dal 1° gennaio 2012

**4 DISAPPLICAZIONE O USCITA DAL REGIME**

4.1 Opzione per il regime ordinario, per il regime delle nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000 ovvero per il regime contabile agevolato

**5. CARATTERISTICHE DEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO**

5.1 Determinazione del reddito assoggettato all'imposta sostitutiva

5.2 Semplificazioni ed adempimenti contabili e fiscali

5.3 Ulteriori caratteristiche del regime disciplinate dalla legge n. 244 del 2007

5.3.1. Divieto di rivalsa e di detrazione dell'IVA sugli acquisti

5.3.2. Rettifica dell'IVA ex articolo 19-bis2 del dPR n. 633 del 1972

6.1. Casi particolari concernenti i requisiti di accesso e permanenza nel regime fiscale di vantaggio

6.1.1. Conseguimento di un ammontare di ricavi non superiore a 30.000 euro per accedere o permanere nel regime

6.1.2. Prosecuzione di altra attività precedentemente svolta dal collaboratore dell'impresa familiare

6.1.3. Acquisto nel triennio precedente di beni strumentali per un ammontare complessivo non superiore a 15.000 euro

## 1 PREMESSA

L'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 (di seguito decreto), ha apportato profonde modifiche al regime dei contribuenti minimi, disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, volte a favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani e di coloro che hanno perso il lavoro, ovvero il rafforzamento della struttura produttiva anche attraverso il consolidamento di attività precedentemente svolte in forma occasionale o precaria.

Di fatto l'ex regime dei minimi è assorbito dal nuovo regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (di seguito "regime fiscale di vantaggio"), che - pur incardinato sulle disposizioni che regolavano il precedente regime (cfr art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007 e decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 2 gennaio 2008) - presenta rilevanti caratteri di novità relativamente ai requisiti di accesso, al periodo di applicabilità e alla misura dell'imposta sostitutiva dovuta.

Lo stesso Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, nel disciplinare i criteri di attuazione del nuovo regime fiscale di vantaggio, rinvia, laddove compatibile, a quanto già disposto dalle disposizioni dettate per i cd "ex minimi".

A partire dal 1° gennaio 2012, quindi, i contribuenti di piccole dimensioni che intendono iniziare un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, applicano - laddove in possesso dei requisiti stabiliti dalle norme di riferimento - il nuovo regime fiscale di vantaggio di cui al citato articolo 27, commi 1 e 2, del decreto.

Resta sempre valida la possibilità di utilizzare il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, disciplinato dall'art. 13 della legge n. 388 del 2000.

Tanto premesso, la presente circolare fornisce chiarimenti in merito alle novità più significative concernenti il nuovo regime di vantaggio, rinviando, per quanto già disposto dalla previgente normativa, alle precisazioni fornite con i documenti di prassi già emanati dalla scrivente.

## 2 DURATA DEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO, REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI

### 2.1. Durata del regime

A differenza dell'"ex regime dei minimi", la cui durata era subordinata al solo permanere nel tempo dei requisiti previsti dalla norma, il regime fiscale di vantaggio può essere applicato esclusivamente per il periodo di imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro periodi di imposta successivi. Coloro che allo scadere del quinquennio non hanno ancora compiuto trentacinque anni, possono prolungare l'applicazione del regime fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Come già detto, il Provvedimento del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, ha chiarito - in linea con l'orientamento interpretativo espresso dalla circolare n. 1/E del 2001 con riferimento al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo - che "per esercizio di attività e per inizio di una nuova attività produttiva di cui all'art. 27, comma 2, lettera a), del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, si fa riferimento allo svolgimento effettivo e all'inizio effettivo della stessa e non alla sola apertura della partita IVA."

La ratio che ispira il provvedimento presuppone la continuità nell'applicazione del regime. Ne consegue che coloro che ne fuoriescono, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, non possono più avvalersene per gli eventuali periodi residui, anche nell'ipotesi in cui tornino in possesso dei requisiti previsti dalla norma in commento.

Le nuove disposizioni contenute nell'articolo 27 del decreto prevedono, peraltro, che allo scadere del termine per avvalersi del regime fiscale di vantaggio, i contribuenti ancora in possesso dei requisiti previsti dalla legge n. 244 del 2007, transitano, senza necessità di alcuna opzione, nel regime contabile agevolato di cui al comma 3 del citato articolo 27, le cui disposizioni di attuazione sono contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2011, che dà attuazione al comma 3 dell'art. 27 del decreto.

### 2.2 I nuovi requisiti per l'accesso al regime fiscale

Al fine di adeguare il nuovo regime fiscale di vantaggio alle finalità indicate nel primo periodo dell'art. 27 del decreto - ossia "favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani ovvero di coloro che perdono il lavoro e, inoltre, per favorire la costituzione di nuove imprese" -, il medesimo articolo dispone che, dal 1° gennaio 2012, il regime fiscale di vantaggio costituisce il regime naturale per le persone fisiche che:

- intraprendono un'attività di impresa arte o professione;
- l'hanno intrapresa successivamente al 31 dicembre 2007.

e che presumono di possedere, o possedevano al momento di inizio dell'attività, sia i requisiti stabiliti dall'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007 (regime degli ex minimi) che quelli previsti dall'art. 27, comma 2 del decreto.

Ciò significa, in altre parole, che mentre l'"ex regime dei minimi" era applicabile da chiunque avesse i requisiti previsti dalla citata legge n. 244 del 2007 - non essendo preclusiva, ad esempio, la circostanza che il contribuente fosse già in attività - il regime fiscale di vantaggio è destinato solo a coloro che iniziano una nuova attività, ovvero l'hanno iniziata dopo l'entrata in vigore delle disposizioni che hanno introdotto l'"ex regime dei minimi" (1° gennaio 2008).

Al riguardo, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2012, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, al par 3.2, ha disposto che per stabilire quale sia il periodo di imposta di inizio di una nuova attività produttiva non si fa riferimento alla mera apertura della partita IVA, bensì all'effettivo esercizio dell'attività, da intendersi come la prima effettuazione di operazioni attive relative all'attività caratteristica ovvero di quelle passive sempre preordinate a tale attività. Sono, a tal fine, considerate rilevanti le attività necessarie all'allestimento dell'attività come l'acquisto di beni strumentali o di beni destinati alla rivendita o da utilizzare per rendere prestazioni di servizi.

L'articolo 27, comma 2, del decreto prevede, inoltre, che l'accesso al nuovo regime fiscale di vantaggio è ammesso "...a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 euro."

Tali requisiti sono identici a quelli previsti per l'applicazione del regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000, pertanto, restano validi in proposito i chiarimenti forniti con i precedenti documenti di prassi, salvo quanto precisato nella presente circolare.

2.2.1. Requisito comma 2, lettera a): mancato esercizio nei tre anni precedenti di un'attività artistica, professionale ovvero di impresa anche in forma associata o familiare

La lettera a) dispone che possono avvalersi del nuovo regime solo i soggetti che nel triennio precedente quello di inizio della nuova attività non abbiano svolto attività di lavoro autonomo o di impresa in generale, anche se in qualità di socio di società di persone ovvero di collaboratore di impresa familiare di cui all'articolo 5, comma 4, del Tuir.

In particolare, con riguardo al limite temporale dei "tre anni precedenti", tenuto conto della lettera della norma, si ritiene che occorra far riferimento non al periodo di imposta ma alla data a partire dalla quale si vuole accedere al nuovo regime, verificando che eventuali precedenti attività siano cessate anteriormente all'inizio del triennio (calcolato secondo il calendario comune) che precede l'inizio della nuova attività.

Conseguentemente un soggetto che ha cessato la precedente attività il 31 maggio del 2009, può senz'altro intraprendere una nuova attività utilizzando il regime in commento, ad esempio nel mese di luglio del 2012, senza dover attendere che siano trascorsi ( dal 31 maggio 2009 ) almeno tre periodi d'imposta completi (ossia senza dover attendere il 1° gennaio 2013).

Poiché il presupposto per l'esclusione è lo svolgimento effettivo di un'attività, nell'ipotesi di un socio accomandante che decida, successivamente, di intraprendere un'attività, andrà riscontrato se nei tre anni precedenti lo stesso abbia svolto o meno un'attività di gestione all'interno della società, ovvero si sia limitato a conferire il solo capitale.

Nel caso di partecipazione a società inattiva, il predetto limite non opera atteso che manca un'attività di gestione da parte dei soci.

Non è escluso dal regime in parola l'associato in partecipazione di solo lavoro, atteso che il suo reddito non è qualificabile come reddito derivante dallo svolgimento di una attività artistica o professionale come definita dall'articolo 53, comma 1, del Tuir.

La disciplina in esame va coordinata con quella prevista dall'art. 1, comma 99, lett. d) della legge n. 244 del 2007, che esclude l'applicazione del regime in parola nel caso di partecipazione a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del medesimo testo unico. Tale esclusione è prevista però in relazione alle attività che potrebbero essere svolte nel periodo agevolato e non in riferimento a quanto avvenuto nel triennio precedente, per il quale trova applicazione il requisito del comma 2, lettera a) del decreto ora in esame. In proposito è stato chiarito, con risoluzione n. 146/E del 9 giugno 2009, che la causa di esclusione di cui all'articolo 1, comma 99, lett. d) opera in tutti i casi in cui il contribuente, nello stesso periodo d'imposta, eserciti in forma individuale un'attività d'impresa, artistica o professionale e partecipi a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR; ciò anche se nel corso di tale periodo d'imposta, ed in ogni caso prima dell'inizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo, la partecipazione venga dismessa. E' evidente la volontà del legislatore di evitare

che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta ed imputabili al medesimo contribuente siano assoggettati a due diversi regimi di tassazione.

2.2.2. Requisito comma 2, lettera b): prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo

Con riferimento al requisito di cui alla lettera b), secondo cui l'attività intrapresa non deve costituire in alcun modo mera prosecuzione dell'attività già svolta precedentemente sotto forma di lavoro dipendente o di lavoro autonomo, si richiama la circolare n. 8/E del 2001, con la quale è stato chiarito - in relazione al regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000 - che l'indagine diretta ad accertare la novità dell'impresa, va effettuata caso per caso con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata. La preclusione ha finalità antielusive ed è volta ad evitare che si continui, di fatto, ad esercitare una precedente attività, modificandone unicamente la veste giuridica in impresa o lavoro autonomo, al solo fine di godere delle agevolazioni tributarie previste dal nuovo regime. In tale ottica si ha una mera prosecuzione della stessa attività in precedenza esercitata quando quella intrapresa presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma viene svolta in sostanziale continuità, ad esempio nello stesso luogo, nei confronti degli stessi clienti ed utilizzando gli stessi beni dell'attività precedente. E' una ipotesi di sostanziale continuità quella di un lavoratore dipendente con qualifica di falegname che intenda iniziare l'attività di imprenditore rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento ( si pensi all'ipotesi in cui l'ex datore di lavoro o i clienti dello stesso siano di fatto la parte prevalente dei suoi clienti).

L'esistenza del requisito in esame va sempre verificata in presenza di attività di lavoro dipendente svolte in base ad un contratto di lavoro a tempo indeterminato mentre non precludono l'applicazione del regime forme di lavoro precario come ad esempio i contratti di collaborazione coordinata e continuativa o quelli di lavoro a tempo determinato che si caratterizzano per la loro marginalità economica e sociale. Per esigenze di certezza e di semplificazione si ritiene che tale condizione di marginalità sussista tutte le volte che l'attività di lavoro dipendente a tempo determinato o l'attività di collaborazione coordinata e continuativa sia stata svolta per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio (periodo di osservazione mutuato dalla previsione contenuta nella lettera a)) antecedente l'inizio dell'attività.

In presenza di un rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato o di rapporti di lavoro a tempo determinato o di collaborazione coordinata e continuativa che si siano protratti oltre il limite indicato nel periodo precedente, va invece, verificato che la nuova attività non sia svolta in sostanziale continuità con la precedente. Si ritiene che tale continuità non possa mai essere ravvisata nel caso in cui le due attività da porre a confronto vengano svolte in ambiti che richiedono competenze non omogenee. Si pensi, ad esempio, al caso di un medico neurologo lavoratore dipendente che intenda avviare una attività di musicista. Non è, invece, consentito l'accesso al regime se si intende avviare l'attività nello stesso ambito professionale e rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento. E' il caso, ad esempio, di un medico lavoratore dipendente specializzato in ortopedia che voglia avviare una attività di medico libero professionista anche in altra branca della medicina che, però, abbia come bacino di utenza quello in precedenza coperto dalla attività svolta sotto forma di lavoro dipendente e considerando come clienti anche i pazienti che in precedenza curava nell'ambito della attività di lavoro dipendente.

Il Provvedimento del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, ha, comunque, disposto, al paragrafo 2, che "La condizione di cui alla lettera b)..., non opera laddove il contribuente dia prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà".

In tale caso, infatti, è evidente che non viene lesa la finalità antielusiva della norma. D'altronde l'applicazione rigida del suddetto limite renderebbe difficilmente fruibile il regime stesso da parte di lavoratori in mobilità o che hanno perso il lavoro per cause indipendenti dalla propria volontà, che utilizzano la professionalità acquisita per avviare un'attività di impresa, arte o professione, disattendendo, quindi, la ratio che ha ispirato le novità introdotte dall'art. 27 del decreto.

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

Si ritiene, altresì, che non ricorrano le finalità elusive, che la disposizione in parola vuole evitare, nell'ipotesi di un lavoratore dipendente che, una volta andato in pensione, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo.

Non impedisce l'accesso al regime - né in base alla lettera a) né in base alla lettera b) del decreto - la circostanza di aver svolto, nell'anno precedente, prestazioni occasionali, perché le stesse, costituendo redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR, non sono produttive di reddito di lavoro autonomo o di impresa di cui, rispettivamente, agli articoli 55 e 53del TUIR.

Si osserva, infine, che la lettera b) prevede che il limite ivi disposto non rileva laddove l'attività in precedenza svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni". A tal riguardo è evidente che alla pratica obbligatoria prevista per alcune attività professionali possano essere assimilate tutte le attività il cui svolgimento è previsto obbligatoriamente da specifiche disposizioni normative al fine di poter operare in un determinato settore economico-produttivo (ad esempio la pratica obbligatoria richiesta in alcuni settori dell'artigianato). Caso particolare è quello di chi svolga attività di praticante avvocato non in qualità di collaboratore coordinato e continuativo ma aprendo una partita Iva. Al

riguardo si ritiene che il praticante avvocato possa accedere al regime già al momento della apertura della partita iva (e non dopo il superamento dell'esame di abilitazione), non potendo essere considerato ininfluente ai fini del computo del triennio il periodo di lavoro autonomo svolto da praticante.

E' consentito continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio ai soggetti che iniziano una attività di lavoro dipendente anche in ambiti omogenei a quelli che caratterizzano l'attività di lavoro autonomo o di impresa non essendo ravvisabile in tal caso alcuno spostamento di imponibile ad un regime più favorevole per il contribuente. Si pensi al caso di un geometra che svolga attività libero professionale in regime agevolato assunto come lavoratore dipendente per il medesimo profilo professionale.

Resta ugualmente ininfluente, per le ragioni in precedenza esposte, la circostanza che un contribuente che si avvale del regime agevolato avvii altre attività produttive di redditi diversi da quelli di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, o di impresa di cui all'articolo 55 del Tuir.

2.2.3. Requisito comma 2, lettera c): condizioni per il proseguimento di un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto.

In relazione al requisito di cui alla citata lettera c) del comma 2 dell'articolo 27 del decreto - che fissa il rispetto dei limiti quantitativi laddove vi sia proseguimento dell'attività precedentemente esercitata da un terzo - si evidenzia che, per verificare la sussistenza dei requisiti di accesso al regime fiscale di vantaggio, va accertato che l'ammontare dei ricavi conseguiti dal cedente o dal de cuius non sia superiore a 30.000. L'indagine deve essere effettuata in relazione al periodo di imposta precedente a quello del riconoscimento del predetto beneficio, per cui, ad esempio, se l'azienda viene acquistata nel corso del 2012 è necessario far riferimento ai ricavi conseguiti nel 2011. Ne consegue che, in caso di prosecuzione dell'attività, il cessionario o l'erede possono applicare il regime fiscale di vantaggio solo se in quell'anno il cedente o il de cuius avevano conseguito ricavi in misura inferiore o pari al limite imposto dalla norma in esame.

Qualora l'acquisto dell'impresa avvenga in corso d'anno, oltre al rispetto del requisito in esame, è necessario anche che, nel corso dell'anno di acquisto, non venga superato l'ulteriore limite di ricavi di 30.000 euro fissato dall'articolo 1, comma 96, lettera a) della legge n. 244 del 1997 (si veda paragrafo successivo). A tale fine, i ricavi riferibili al dante causa e quelli riferibili all'avente causa, relativi all'anno di cessione dell'attività, devono essere considerati cumulativamente per la verifica del superamento del richiamato limite. Va da sé che qualora al momento dell'acquisto i ricavi del dante causa abbiano già superato il limite di 30.000 euro in misura superiore al 50 per cento, l'avente causa non potrà applicare, già dall'anno dell'acquisto, il regime fiscale di vantaggio.

2.3 I requisiti di cui all'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007

E' utile ricordare che i requisiti indicati ai paragrafi precedenti, si sommano a quelli già previsti dall'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007.

In particolare, ai sensi del comma 96 possono accedere al regime in parola le persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, esercenti attività di impresa, arti o professioni, che nell'anno di inizio della propria attività presumono:

a) di conseguire ricavi o compensi (di cui agli articoli da 57 a 85 e 54 del TUIR) in misura non superiore a 30.000 euro; in caso di inizio di attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato all'anno;

b) di non effettuare cessioni all'esportazione, operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, operazioni non imponibili in virtù di trattati ed accordi internazionali (cfr. articoli 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del DPR n. 633 del 1972);

c) di non sostenere spese per lavoro dipendente o per collaboratori di cui all'art. 50, comma 1, lett. c) e c-bis), del TUIR, anche assunti con le modalità riconducibili ad un progetto o programma di lavoro, o fase di esso, ai sensi degli art. 61 e seguenti del decreto legislativo 10 settembre 2003 n. 276, ovvero spese per prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari, di cui all'articolo 60 del TUIR, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;

d) di non erogare somme sotto forme di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro di cui all'art. 53, comma 2, lett. c) del TUIR;

e) di non acquistare, anche mediante contratti di appalto e di locazione, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro; nel caso di esercizio contemporaneo di più attività, occorre fare riferimento alle attività complessivamente esercitate.

Il successivo comma 99 prevede, invece, che non possono accedere al regime in parola:

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

b) i soggetti non residenti;

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

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

Si ricorda infine, che ai sensi del comma 111 del citato articolo 1 della legge n. 244 del 2007, "... il regime fiscale di vantaggio cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al comma 96 ovvero si verifica una delle fattispecie indicate al comma 99. Il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano il limite di cui al comma 96, lettera a), numero 1), di oltre il 50 per cento. In tal caso sarà dovuta l'imposta sul valore aggiunto relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, determinata mediante scorporo ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per la frazione d'anno antecedente il superamento del predetto limite o la corresponsione dei predetti compensi, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo. La cessazione dall'applicazione del regime dei contribuenti minimi, a causa del superamento di oltre il 50 per cento del limite di cui al comma 96, lettera a), numero 1), comporta l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni."

Per gli eventuali approfondimenti in merito ai requisiti sopra elencati si rinvia ai chiarimenti resi con la circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007 ed con gli altri documenti di prassi sull'argomento.

#### 2.4 Soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2011 : principi generali e disposizioni transitorie

Come già evidenziato, il regime fiscale di vantaggio può essere applicato anche da coloro che "hanno intrapreso un'attività di impresa, arte o professione successivamente al 31 dicembre 2007" purché in possesso, alla data di inizio dell'attività, dei requisiti previsti dall'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto e dall'articolo 1, commi 96 e 99 della legge n. 244 del 2007, innanzi richiamati.

Il Provvedimento del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, al par. 2.3, ha disposto, in via transitoria, che i soggetti che, sebbene in possesso dei requisiti per applicare l'ex regime dei minimi "...hanno intrapreso un'attività di impresa, arte o professione successivamente al 31 dicembre 2007, e che hanno optato per il regime ordinario ovvero per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, possono accedere al regime fiscale di vantaggio per i periodi di imposta residui al completamento del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età. Resta fermo il vincolo triennale conseguente all'opzione per il regime ordinario."

Ciò significa, in altre parole, che possono accedere al regime anche coloro che negli anni precedenti al 1° gennaio 2012 hanno optato per il regime delle nuove attività produttive, di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000, ovvero per il regime di ordinario di determinazione dell'imposta. In quest'ultimo caso restano fermi gli effetti prodotti dall'opzione, ossia l'obbligo di permanenza nel regime ordinario per almeno un triennio ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

In tale evenienza, il regime fiscale di vantaggio può essere applicato per i periodi di imposta che residuano al completamento del quinquennio, ovvero fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, se successivo.

Così, ad esempio, un contribuente che ha iniziato una nuova attività nel 2009 (che ovviamente non costituisca una mera prosecuzione di un'attività già svolta in precedenza come lavoratore dipendente o autonomo) e che, sebbene in possesso dei requisiti di cui all'articolo 1, commi 96 e 99, della legge n. 244 del 2007, ha optato per il regime ordinario, può accedere al regime fiscale di vantaggio già dal 1° gennaio 2012, essendo decorso il triennio di permanenza obbligatoria nel regime ordinario. Il contribuente può, quindi, applicare il regime per il biennio che residua, ossia fino al 31 dicembre 2013. Nel caso in cui a quella data non abbia ancora compiuto trentacinque anni, potrà prolungare l'applicazione del regime fiscale di vantaggio fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno d'età.

Si è dell'avviso che possa accedere al regime fiscale di vantaggio anche il contribuente che, prima del 1° gennaio 2012, abbia perso e riacquisito i requisiti di cui all'art. 1, commi 96 e 99, della legge n. 244 del 2007, fatto salvo il vincolo previsto dall'art. 1, comma 111, ultimo periodo, della medesima legge, secondo cui, in caso di superamento di oltre il 50 per cento del limite dei 30.000 euro, è obbligatoria l'applicazione del regime ordinario per il triennio successivo. Ne consegue che possono accedere al regime fiscale di vantaggio per il periodo residuo coloro che possedevano i requisiti necessari per l'applicazione del regime degli "ex minimi" alla data di inizio dell'attività e nell'anno 2011, restando ininfluenti le vicende intercorse nel periodo intermedio.

Riepilogando, per i soggetti già in attività ed in possesso dei requisiti previsti dalla legge n. 244 del 2007 e dal decreto, si prospettano le seguenti situazioni dal 1° gennaio 2012:

a) se il soggetto aveva applicato l'ex regime dei minimi, può:

- applicare il regime fiscale di vantaggio;

- optare per un regime diverso (ordinario o semplificato di determinazione del reddito, contabile semplificato); in tale ultima evenienza non potrà più rientrare nel regime fiscale di vantaggio (v. infra par. 2.4);

b) se il soggetto aveva scelto di applicare il regime ordinario o semplificato di determinazione del reddito o il regime delle nuove iniziative produttive può:

- applicare il regime fiscale di vantaggio; in tale ipotesi laddove poi ne esca - per scelta o per legge - non potrà più rientrarvi;

- continuare ad applicare il regime prescelto (necessariamente se non sono ancora trascorsi i tre anni obbligatori di permanenza nel regime ordinario) e scegliere di applicare il regime fiscale di vantaggio in un secondo momento, rispettando, in ogni caso, il limite temporale di durata previsto dall'articolo 27, comma 1 (cinque anni dall'inizio dell'attività o compimento di trentacinque anni).

In ogni caso è necessario, come più volte ripetuto, che coesistano anche i requisiti di cui all'articolo 27 comma 2, del decreto.

### 3 INGRESSO NEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO

#### 3.1 Adempimenti per accedere al regime fiscale di vantaggio.

##### 3.1.1. Soggetti che iniziano l'attività dal 1° gennaio 2012.

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che presumono di rispettare i requisiti previsti per l'applicazione del regime in esame, pur non dovendo esprimere alcuna specifica opzione, hanno tuttavia l'obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività da presentare ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. 633/72 (modello AA9), come disposto dall'art. 1, comma 98 della legge n. 244 del 2007.

La comunicazione viene effettuata barrando nel "quadro B" la casella denominata Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'art.27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 inserita nel modello AA9/11, approvato col Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 maggio 2012, in sostituzione della casella denominata Regime per i contribuenti minimi previsto dall'art. 1, comma 96 e seguenti, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 del modello AA9/10.

Per i soggetti che, presentando la dichiarazione di inizio attività dal 1° gennaio 2012 con il modello AA9/10 - nelle more del suo adeguamento, hanno barrato detta casella, la scelta viene interpretata come intenzione di adesione al nuovo regime fiscale di vantaggio.

A causa delle incertezze applicative inevitabilmente connesse alle rilevanti novità introdotte dall'art. 27 del D.L. n. 98 del 2011, i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2012 e, nelle more delle istruzioni fornite dall'Amministrazione, abbiano già aperto la partita Iva senza effettuare alcuna comunicazione, possono presentare la dichiarazione di variazione dati entro sessanta giorni dall'emanazione della presente circolare, senza incorrere in alcuna sanzione per il ritardo.

Per le stesse ragioni deve ritenersi che l'emissione da parte del contribuente di fattura con addebito dell'imposta al cessionario o committente nelle more delle istruzioni fornite dall'Amministrazione, possa non essere ritenuto comportamento concludente ai fini dell'opzione per il regime ordinario.

Ne consegue che coloro che intendono applicare il nuovo regime, potranno effettuare, entro sessanta giorni dalla pubblicazione del presente documento di prassi o entro la prima liquidazione Iva successiva se la stessa scade dopo il predetto termine, le opportune rettifiche dei documenti emessi con addebito dell'imposta. In particolare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, terzo e quarto comma, e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, il cedente o prestatore può emettere nota di variazione (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva) per correggere gli errori commessi con la fattura ed il cessionario o committente, che abbia registrato la fattura, è tenuto a registrare la nota di variazione, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Come più volte ricordato, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011 che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, al par. 3.2., dispone che, al fine di stabilire quale sia il periodo di imposta di inizio di una nuova attività produttiva, deve farsi riferimento all'effettivo esercizio della stessa, e non alla mera apertura della partita IVA.

Pertanto, coloro che iniziano ad esercitare l'attività in un momento diverso da quello in cui hanno aperto la partita IVA e che non hanno comunicato nella dichiarazione di inizio attività l'applicazione del regime in parola, dovranno presentare una dichiarazione di variazione dati per indicare che intendono avvalersi del regime fiscale di vantaggio.

Così, coloro che hanno aperto la partita IVA, anche prima del 2012, senza optare per uno specifico regime o anche optando per il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (art. 13 della legge n. 388 del 2000), se iniziano di fatto a svolgere l'attività solo nel 2012 e

intendono applicare - a partire da tale periodo d'imposta - il regime fiscale di vantaggio, devono darne comunicazione con la dichiarazione di variazione dati di cui all'art. 35 del DPR n. 633 del 1972, barrando la casella relativa al regime fiscale di vantaggio.

### 3.1.2. soggetti che hanno iniziato l'attività successivamente al 31 dicembre 2007 e transitano nel regime dal 1° gennaio 2012.

Coloro che hanno iniziato l'attività successivamente al 31 dicembre 2007 e intendono transitare, dal 1° gennaio 2012, nel regime fiscale di vantaggio per il periodo residuo:

- se hanno applicato fino al 31 dicembre 2011 il regime dei contribuenti minimi non sono tenuti ad alcuna specifica comunicazione per l'accesso al regime fiscale di vantaggio ma possono, comunque, presentare il modello AA9;

- se hanno applicato fino al 31 dicembre 2011 il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000, devono revocare l'opzione a suo tempo effettuata, come disposto dal provvedimento del 14 marzo 2001 che da attuazione alla legge n. 388 del 2000; a tal fine, presentano la dichiarazione di variazione dati barrando la relativa casella R nel modello AA9. Non sono obbligati a comunicare l'adesione al regime fiscale di vantaggio ma possono comunque farlo contestualmente, con lo stesso modello; per agevolare il contribuente, se questo comunica l'adesione al regime fiscale di vantaggio senza comunicare espressamente la revoca del precedente regime, tale revoca viene comunque operata automaticamente.

- se hanno applicato il regime ordinario ed è trascorso il triennio di permanenza obbligatoria, devono comunicare la revoca del regime precedentemente applicato presentando, insieme alla dichiarazione per i redditi conseguiti nell'anno d'imposta 2012 ed entro gli stessi termini, il quadro VO della dichiarazione Iva allegandolo al modello Unico 2013 (comunicazioni delle opzioni e delle revoche), conformemente a quanto disposto dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 442 del 1997). Tali soggetti non hanno l'obbligo di presentare il modello AA9 per comunicare l'adesione al regime fiscale di vantaggio, ma ne hanno, comunque, facoltà.

Riepilogo:

a) Attività iniziata dal 1 gennaio 2012			
Requisiti	Periodo di possesso	Durata regime	Adempimenti per l'accesso al nuovo regime fiscale di vantaggio
Art. 27, c. 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011;	Al momento di inizio dell'attività.	5 anni Dopo 5 anni chi non ha ancora compiuto 35 anni prosegue, fino al periodo di imposta di compimento del 35 anno d'età.	- Comunicazione nella dichiarazione di inizio attività - Se non è stata comunicata l'adesione al regime e l'attività è iniziata dopo l'apertura della partita Iva deve essere presentata una dichiarazione di variazione dati, revocando l'eventuale diversa opzione effettuata.
Art 1, commi 96 e 99, della legge n. 244 del 2007 ("ex minimi").	Per tutta la durata di applicazione del regime.		

b) Attività iniziata dal 1° gennaio 2008 al 31 12 2011			
Requisiti	Periodo di possesso	Durata regime	Adempimenti per l'applicazione del nuovo regime fiscale di vantaggio



Art. 27, c. 1 e 2, D.L. n. 98 del 2011;	Al momento di inizio dell'attività	Si applica per il periodo residuo al compimento dei 5 anni, ovvero oltre i 5 anni fino al periodo di imposta di compimento del 35 anno d'età.	- Chi applicava il regime dei contribuenti minimi transita naturalmente nel nuovo regime senza essere tenuto ad alcun adempimento; - Chi aveva optato per il regime ordinario deve revocare l'opzione nella dichiarazione dei redditi allegando il quadro VO senza essere tenuto ad alcun adempimento ulteriore - Chi aveva optato per il regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo deve revocare l'opzione presentando una dichiarazione di variazione dati senza essere tenuto ad alcun adempimento ulteriore.
- Art 1, commi 96 e 99, legge n. 244 del 2007, (requisiti degli ex minimi).	Alla data di inizio attività e dal 1 gennaio 2011. Non è rilevante se nel periodo intermedio i requisiti sono stati persi e riacquistati.		

#### 4 DISAPPLICAZIONE O USCITA DAL REGIME

La disapplicazione o uscita dal regime fiscale di vantaggio può avvenire con due modalità alternative:

1) per opzione;

2) per legge, al superamento dei limiti previsti dal comma 96 ovvero allorquando si realizzi una delle fattispecie indicate nel comma 99 (i requisiti previsti dall'art. 27 del decreto, come più volte detto, devono essere posseduti alla data di inizio dell'attività).

4.1 Opzione per il regime ordinario, per il regime delle nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000 ovvero per il regime contabile agevolato.

I contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio hanno facoltà di fuoriuscirne optando per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari (cfr. circolare n. 73/E del 2007). La medesima opzione può essere esercitata da coloro che iniziano un'attività e che, sebbene in possesso dei requisiti per utilizzare il regime in esame, non intendono usufruirne.

L'opzione per il regime ordinario avviene tramite comportamento concludente, ma deve, in ogni caso, essere comunicata con la dichiarazione annuale IVA (compilando il quadro VO) relativa al periodo di imposta cui si riferisce la scelta operata, in conformità al regolamento approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442. (cfr circ. 209 del 1998)

Il contribuente che, iniziando l'attività, scelga di utilizzare il regime fiscale per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'articolo 13 della legge n. 388 del 2000, dovrà, invece, manifestare la propria scelta nel modello AA9 (cfr Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 marzo 2001, punto 2).

Il provvedimento del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, precisa che coloro che scelgono di non avvalersi del regime fiscale di vantaggio, determinano il reddito secondo le modalità ordinarie previste dal titolo I, capo V e VI del TUIR, avvalendosi, nell'ipotesi in cui si tratti di imprese, dei regimi disciplinati dagli articoli 14 ("Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati"), e 18 ("Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori") del dPR n. 600 del 1973, ovvero se trattasi di professionisti, dei regimi contabili disciplinati dall'articolo 19 ("Scritture contabili degli esercenti arti e professioni") del medesimo decreto, ovvero dall'articolo 3 ("Scritture contabili degli esercenti arti e professioni") del dPR n. 695 del 1996. In alternativa i medesimi soggetti possono avvalersi del nuovo regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3 del decreto (cfr punto 4 del Provvedimento del 22 dicembre 2011 che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto).

Come già in precedenza chiarito, diversamente da quanto accadeva per l'ex regime dei minimi, una volta optato per la fuoriuscita dal regime fiscale di vantaggio, il contribuente non può più rientrarvi.

4.2 Disapplicazione per legge:

4.2.1 Al venire meno dei requisiti:

Il regime fiscale di vantaggio cessa di avere efficacia quando alternativamente il contribuente:

- a) consegue ricavi o compensi superiori a 30.000 euro;
- b) effettua una cessione all'esportazione;
- c) sostiene spese per lavoratori dipendenti o collaboratori;
- d) eroga somme a titolo di partecipazione agli utili agli associati in partecipazione con apporto costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;
- e) effettua acquisti di beni strumentali che, sommati a quelli dei due anni precedenti, superano l'ammontare complessivo di 15.000 euro. Il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate anche presso soggetti non titolari di partita IVA comunque. I predetti corrispettivi rilevano, ai fini della determinazione del valore complessivo degli acquisti nel triennio, con riguardo ai momenti in cui le operazioni si considerano effettuate ai fini IVA ai sensi dell'art.6 del D.P.R. n. 633 del 1972 (in genere, al momento della consegna o spedizione per l'acquisto di beni mobili; al momento di stipula dell'atto per beni immobili). Per esigenze di semplificazione rilevanti anche ai fini del controllo, si ritiene che i beni strumentali solo in parte utilizzati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo esprimano un valore pari al 50 per cento dei relativi corrispettivi.

La possibilità di avvalersi del regime viene meno, altresì, quando si verifica uno dei seguenti eventi indicati nel comma 99:

- a) a causa di un mutamento dell'attività, il contribuente rientra in uno dei regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- b) trasferisce la propria residenza all'estero;
- c) a causa di un mutamento dell'attività, effettua in via esclusiva o prevalente cessioni di fabbricati, di porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- d) acquisisce partecipazioni in società di persone, in società a responsabilità limitata con ristretta base proprietaria che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza, ovvero in associazioni professionali costituite per l'esercizio in forma associata di arti o professioni.

Sotto l'aspetto temporale, il regime cessa di avere efficacia dall'anno successivo a quello in cui vengono a mancare le condizioni di cui al comma 96, ovvero si realizza una delle fattispecie indicate nel comma 99.

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

In particolare, se in corso d'anno i corrispettivi o i ricavi superano i 45.000 euro, è dovuta l'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate nel corso dell'intero anno solare, che, per la frazione d'anno antecedente al superamento del limite, sarà determinata mediante scorporo dai corrispettivi, secondo le regole contenute nell'art. 27, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, in ogni caso facendo salvo il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti

La fuoriuscita dal regime per superamento di oltre il 50 per cento del limite di compensi o ricavi, comporta una serie di adempimenti che il contribuente è tenuto ad assolvere in relazione al periodo d'imposta in corso al momento del superamento.

In particolare, il contribuente deve:

a) agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto:

- 1) istituire i registri previsti dal titolo II del d.P.R. n. 633 del 1972, entro il termine per l'effettuazione della liquidazione periodica relativa al mese o trimestre in cui è stato superato il limite;
- 2) adempiere gli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni effettuate successivamente al superamento del limite;
- 3) presentare la comunicazione dati e la dichiarazione annuale IVA entro i termini ordinariamente previsti;
- 4) versare l'imposta a saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stato superato di oltre il 50 per cento il limite di 45.000 euro entro i termini ordinariamente previsti;
- 5) annotare i corrispettivi e gli acquisti effettuati anteriormente al superamento del limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA;

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

- 1) istituire i registri e le scritture contabili previsti dal titolo secondo del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e

annotare le operazioni con le modalità e nei termini ivi stabiliti a decorrere dal mese in cui è stato superato il predetto limite;

2) adempiere agli obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;

3) presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite entro i termini ordinariamente previsti;

4) versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del testo unico in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa, nonché sul valore della produzione netta determinate secondo le disposizioni di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

5) annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il superamento del limite dei ricavi o compensi oltre la soglia del 50 per cento implica, inoltre, l'applicazione del regime ordinario per i successivi tre anni; ciò significa che il contribuente è tenuto ad applicare le regole del regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per i tre successivi.

4.2.2 A seguito di accertamento.

Ai sensi del comma 114, il regime fiscale di vantaggio può cessare anche a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo. Anche in tal caso il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato in via definitiva il venir meno di una delle condizioni di cui al comma 96, ovvero il realizzarsi di una delle ipotesi elencate nel comma 99.

Il regime cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui l'accertamento è divenuto definitivo, nel caso in cui i ricavi o i compensi accertati eccedano la soglia di 45.000 euro.

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

## 5. CARATTERISTICHE DEL REGIME FISCALE DI VANTAGGIO

### 5.1 Determinazione del reddito assoggettato all'imposta sostitutiva

Preliminarmente si ricorda che il reddito d'impresa e di lavoro autonomo prodotto dai contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio si calcola - ai sensi dell'articolo 1, comma 104, della legge n. 244 del 2007 e delle disposizioni contenute nel decreto di attuazione, ed in deroga alle disposizioni previste dal TUIR - imputando le spese, i ricavi e i compensi al periodo d'imposta sulla base del cd. "principio di cassa", e cioè in considerazione del momento di effettiva percezione del ricavo o compenso, nonché di effettivo sostenimento del costo o della spesa. Il citato comma 104 stabilisce, infatti, che il reddito "è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa o dell'arte o della professione; concorrono altresì alla formazione del reddito le plusvalenze e le minusvalenze dei beni relativi all'impresa o all'esercizio dell'arte o professione" (cfr circolare n. 73/E del 2007 par 4 per ulteriori approfondimenti).

Lo stesso comma 104 dispone, poi, che "I contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ai sensi dell'articolo 12 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi, si deducono dal reddito determinato ai sensi del presente comma.". Analoga previsione è contenuta nell'articolo 5 del decreto ministeriale di attuazione del 2 gennaio 2008, laddove dispone che "i contributi previdenziali e assistenziali, versati dai contribuenti in ottemperanza a disposizioni di legge, si deducono dal reddito determinato ai sensi dell'art. 1, comma 104, secondo periodo, della legge n. 244 del 2007. L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo ai sensi dell'articolo 10 del testo unico".

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.M. 2 gennaio 2008, ai fini del riconoscimento dei carichi di famiglia di cui all'art. 12, comma 2, del TUIR rileva il reddito determinato ai sensi del comma 104 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, ossia al netto dei contributi previdenziali e assistenziali versati e dedotti.

E' utile precisare, inoltre, che l'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali ed assistenziali versati da un contribuente che applica il regime fiscale di vantaggio e che sia fiscalmente a carico, può essere dedotta, ai sensi dell'art. 10, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, dai familiari indicati nell'art. 433 del codice civile.

Al reddito, determinato con le modalità sopra richiamate, si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle

addizionali regionali e comunali nella misura ridotta del 5 per cento. In precedenza l'imposta sostitutiva era pari al 20 per cento.

Con risoluzione n. 52/E del 25 maggio 2012 sono stati istituiti i codici tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva.

Con il provvedimento del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, è stato previsto che, considerata anche l'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, i ricavi conseguiti e i compensi percepiti non sono soggetti a ritenuta d'acconto a prescindere dalla relativa misura.

A tal fine è necessario che il contribuente rilasci un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in parola.

Considerato che per chi applicava l'ex regime dei minimi non esisteva l'esonero dalla ritenuta d'acconto, potrebbe verificarsi, nel periodo transitorio, che un soggetto, che intenda continuare ad avvalersi del nuovo regime fiscale di vantaggio, abbia già emesso nel 2011 una fattura con indicazione della ritenuta d'acconto, ma il corrispettivo sia percepito nel corso del 2012. In tale evenienza, se il corrispettivo non è stato ancora riscosso, il contribuente può rettificare la fattura emessa, nella quale ha indicato la ritenuta d'acconto non più dovuta.

Laddove un contribuente che applica il regime in parola cessa l'attività quando ancora esistono ricavi e i compensi fatturati e non ancora riscossi, ovvero costi ed oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria, in linea di principio restano validi i chiarimenti già forniti dalla scrivente con riferimento all'attività professionale. In particolare con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, par. 7.1, è stato chiarito che l'attività non si può "... considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale".

Anche per coloro che applicano il regime fiscale di vantaggio la mancata imputazione dei componenti di reddito, in assenza della manifestazione finanziaria negli anni d'imposta di permanenza nel regime, ha le medesime conseguenze a prescindere dal tipo di attività (professionale o d'impresa) esercitata, poiché anche loro determinano il reddito, al pari di quello professionale, secondo il criterio di cassa, ai sensi dell'art. 1 comma 104 della legge n. 244 del 2007.

Ne consegue che, nel caso in cui il contribuente che applica il regime fiscale di vantaggio voglia cessare l'attività, sarà tenuto ad adempiere agli obblighi dichiarativi, compilando il quadro CM del modello UNICO, fino a conclusione delle operazioni relative alla riscossione dei crediti e al pagamento dei debiti. Pertanto, fino a tale data il contribuente in parola non potrà chiedere la chiusura della partita IVA (cfr. circ. n. 11/E del 2007).

In alternativa, in un'ottica di semplificazione che tiene conto delle dimensioni dell'impresa e, in particolare, dall'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, si ritiene che è rimessa alla scelta del contribuente la possibilità di determinare il reddito relativo all'ultimo anno di attività tenendo conto anche delle operazioni che non hanno avuto in quell'anno manifestazione finanziaria.

## 5.2 Semplificazioni ed adempimenti contabili e fiscali

Alle semplificazioni ed agli obblighi contabili già disposti per coloro che applicavano l'ex regime dei minimi (cfr par 3 della circolare n. 73/E del 2007), si aggiungono le nuove semplificazioni disposte con Provvedimento del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto.

In particolare, i contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio sono esonerati dall'obbligo di:

- liquidazione e versamento dell'imposta sul valore aggiunto;
- tenuta, registrazione e conservazione dei documenti previsti dal DPR n. 633 del 1972 e dal DPR n. 600 del 1973;
- comunicazione annuale e presentazione della dichiarazione ai fini IVA;
- versamento e dichiarazione ai fini dell'imposta sulle attività produttive;
- compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dei parametri, non essendo soggetti né agli studi né ai parametri;
- comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA prevista all'articolo 21, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (cd spesometro);
- comunicazione all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui al DM 4 maggio 1999, e dal DM 21 novembre 2001 (cd comunicazione operazioni "black list").

I medesimi contribuenti restano, invece, soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi (fatta eccezione - per espressa previsione contenuta nel Provvedimento di attuazione - per quelle attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del DPR 21 dicembre 1996, n. 696 purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del DPR n. 633 del 1972 (cfr risoluzione n. 108/E del 23 aprile 2009);
- comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, dell'intenzione di effettuare acquisti intracomunitari per essere inclusi nell'archivio VIES (cfr articolo 35, comma 2, lett. e-bis) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'articolo 27, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78);
- integrazione delle fatture per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- presentazione agli uffici doganali degli elenchi intrastat.

### 5.3 Ulteriori caratteristiche del regime disciplinate dalla legge n. 244 del 2007

Si ricordano, infine, gli aspetti più significativi dell'ex regime dei contribuenti minimi ancora validi per il nuovo regime fiscale di vantaggio, rinviando per ulteriori approfondimenti, ai documenti di prassi già emanati da questa Agenzia sull'argomento.

#### 5.3.1. Divieto di rivalsa e di detrazione dell'IVA sugli acquisti

In particolare, si evidenzia che i contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio non possono esercitare il diritto di rivalsa né possono detrarre l'IVA assolta sugli acquisti nazionali e comunitari e sulle importazioni. La fattura, lo scontrino o la ricevuta fiscale emessi non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Al riguardo, si evidenzia che, in generale, nell'ipotesi in cui un soggetto che applica il regime fiscale di vantaggio (ovvero fino al 2011, il regime degli ex minimi) emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, ed il corrispettivo sia incassato nell'anno successivo, per il quale si è scelto di optare per il regime ordinario, la fattura non andrà integrata con l'IVA, considerato che, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, l'operazione si intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura (anche se diverso da quello in cui un'operazione si considera effettuata ai sensi dei commi 1 e 3 dello stesso articolo). Così, ad esempio le fatture emesse da un ex minimo nel 2011, ed incassate nel 2012, non dovranno essere integrate con l'IVA anche se il soggetto - per scelta o per legge - è fuoriuscito dal regime in commento.

#### 5.3.2. Rettifica dell'IVA ex articolo 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972

L'applicazione del regime in parola, comporta, altresì, la rettifica dell'IVA già detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario, ai sensi dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr comma 101 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007).

A tal riguardo si osserva che, nel caso di ingresso nel regime fiscale di vantaggio, la rettifica dell'IVA resta un'ipotesi residuale, applicabile in via transitoria solo dai contribuenti che, in possesso dei requisiti previsti dalle norme in commento, hanno iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2007, e hanno optato per l'applicazione del regime ordinario o per quello delle nuove iniziative produttive, e che ora intendono transitare nel nuovo regime fiscale di vantaggio per il periodo che residua; costituisce, invece, ancora una regola generale per tutti coloro che fuoriescono dal regime in commento e che hanno beni e servizi invenduti o beni strumentali ancora potenzialmente ammortizzabili.

Tanto premesso, si ricorda che nel caso di ingresso nel regime, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni.

Come già evidenziato con la circolare n. 73/E del 2007, ai fini della rettifica - da eseguirsi nella prima dichiarazione annuale IVA presentata dopo l'ingresso nel regime, ossia in quella relativa all'anno precedente al transito nel regime in commento - dovrà predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale (secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997), e dovrà essere versata l'IVA dovuta in un'unica soluzione, ovvero in cinque rate annuali di pari importo, senza corresponsione di interessi. La prima o unica rata dovrà essere versata - anche tramite lo strumento della compensazione di cui all'articolo 17 del D.lgs. n. 241 del 1997 - 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 andranno versate entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

Nel caso di uscita dal regime fiscale di vantaggio, per legge o per opzione, l'art. 7, comma 1, lett. f) D.M. 2 gennaio 2008, richiamato dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2011, che dà attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 27 del decreto, prevede il versamento in un'unica soluzione delle rate residue dell'IVA dovuta per effetto della rettifica, al netto dell'eccedenza a credito emergente dalla rettifica di segno opposto eseguita sulle merci in giacenza e sui beni strumentali acquistati da meno di cinque anni. In particolare, le residue rate andranno computate nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita, al netto di tale rettifica.

Ciò significa, in altre parole, che il contribuente potrà recuperare l'eventuale IVA a credito emergente dalla rettifica della detrazione a proprio favore già nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita dal regime senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale.

Per coloro che - usciti dal regime fiscale di vantaggio - decidono di applicare il regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del decreto, il primo versamento utile con il quale recuperare il credito emergente dalla rettifica della detrazione sarà il versamento dell'IVA annuale (essendo gli stessi esonerati dai versamenti periodici).

Laddove, infine, il contribuente esca dal regime in parola per cessazione dell'attività, essendo comunque equiparabile, limitatamente ai debiti ed ai crediti sorti nel periodo di esercizio dell'attività, ad un titolare di partita IVA (cfr risoluzione n. 177 del 26 novembre 1998) - equiparazione valida anche con riferimento ai versamenti dovuti in base alla dichiarazione, ed anche in caso di opzione per il pagamento rateale (cfr in tal senso la risoluzione n. 70 del 13 luglio 1998) - lo stesso potrà continuare a pagare il debito IVA scaturente dalla rettifica della detrazione, versando le rate residue alle originarie scadenze, fissate dall'art. 1, comma 101 della legge n. 244 del 2007.

## 6. APPENDICE

### 6.1. Casi particolari concernenti i requisiti di accesso e permanenza nel regime fiscale di vantaggio.

In relazione ai numerosi quesiti concernenti i requisiti di accesso e di permanenza nel regime fiscale di vantaggio, sopra illustrati, si precisa quanto segue.

#### 6.1.1. Conseguimento di un ammontare di ricavi non superiore a 30.000 euro per accedere o permanere nel regime.

a) Soggetti che hanno iniziato l'attività di impresa successivamente al 31 dicembre 2007 e hanno optato per il regime ordinario.

Con riferimento a coloro che hanno iniziato un'attività di impresa dopo il 31 dicembre 2007 e, pur avendo i requisiti per accedere all'ex regime dei minimi, hanno scelto di non avvalersene, qualora intendano beneficiare del regime a partire dal 2012, per il periodo che residua, devono verificare che nel 2011 non sia stato superato il limite dei 30.000 euro di ricavi, imputati secondo il criterio di competenza.

b) Indennità di maternità: rilevanza a fini del limite dei 30.000 euro.

E' stato chiesto se l'indennità di maternità (o qualsiasi altra indennità sostitutiva del reddito di impresa) deve essere considerata al fine della verifica del limite di ricavi per l'accesso o la permanenza nel regime.

Al riguardo si osserva che ai sensi dell'art. 6 del TUIR i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

Con circolare n. 189 del 21 settembre 1999 è stato chiarito che rientrano tra tali proventi anche le indennità sostitutive del reddito di impresa, tra cui l'indennità per maternità. I contribuenti in parola devono, pertanto, dichiarare tali proventi al rigo CM2 (denominato "Totale componenti positivi"), facendoli confluire tra i componenti positivi di reddito.

L'indennità di maternità non dovrà, però, essere considerata al fine della verifica del limite imposto dal comma 96 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, in quanto non costituisce ricavo o compenso come risulta evidente dall'art. 68, comma 2, del D.lgs. 26 marzo del 2001, n. 151, secondo cui tale indennità "...all'80% del salario minimo giornaliero stabilito dall'art. 1 del decreto-legge 29 luglio 1981, n. 402, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 settembre 1981, n. 537, nella misura risultante, per la qualifica di impiegato, dalla Tabella A e dai successivi decreti ministeriali di cui al 2° comma del medesimo art. 1."

#### 6.1.2 Prosecuzione di altra attività precedentemente svolta dal collaboratore dell'impresa familiare.

E' stato chiesto di chiarire se un'impresa familiare costituita nel 2012 possa applicare il regime fiscale di vantaggio nel caso in cui collaboratore abbia svolto, fino al 2011, un'altra attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Preliminarmente, si evidenzia che il collaboratore - a prescindere dalla circostanza che abbia esercitato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo fino all'anno precedente l'inizio dell'impresa familiare - è soggetto diverso dal titolare dell'impresa stessa, unico obbligato al versamento dell'imposta sostitutiva. Con circolare n. 7/E del 2008 è stato, infatti, chiarito che il reddito dell'impresa familiare è interamente riconducibile all'imprenditore tanto

che, essendo l'imposta sostitutiva da questi interamente assolta ai sensi dell'art. 1, comma 105 della legge n. 244 del 2007, i collaboratori familiari non sono tenuti neppure a dichiarare il reddito di partecipazione all'impresa familiare.

E' evidente, quindi, che nel caso prospettato non ricorre la preclusione di cui all'articolo 27, comma 2, lettera a), ossia la prosecuzione dell'attività in capo al medesimo soggetto.

Ciò posto, si ritiene che anche laddove l'impresa familiare prosegua l'attività in precedenza svolta dal collaboratore familiare il regime fiscale di vantaggio può essere applicato, fermo restando il rispetto delle condizioni previste dall'articolo 27, lettera c), del decreto in esame (cfr par. 2.2.3.)

6.1.3 Acquisto nel triennio precedente di beni strumentali per un ammontare complessivo non superiore a 15.000 euro.

Quanto, al requisito di cui all'articolo 1, comma 96, lettera b), della legge n. 244 del 2007, - acquisti di beni strumentali non superiori a 15.000 nel triennio precedente a quello di applicazione del regime fiscale di vantaggio - è stato chiesto di chiarire se devono essere considerati anche gli acconti eventualmente corrisposti.

Al riguardo la scrivente con circolare n. 73/E del 2007, par. 2.1, ha già chiarito che i corrispettivi relativi all'acquisto dei beni strumentali rilevano, al fine della determinazione del valore complessivo degli acquisti effettuati nel triennio, al momento in cui le operazioni si considerano effettuate ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972.

Tenuto, pertanto, conto che il comma 4 dello stesso articolo 6 stabilisce che, in caso di pagamento anticipato, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo pagato, solo tale importo rileva in relazione al limite di spesa per l'acquisto di beni strumentali, di cui all'articolo 1, comma 96, lett. b) della legge n. 244 del 2007.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.