

## *Informativa per il professionista*



**Informativa n. 1**  
del 30 gennaio 2012

**Nuova disciplina dei “contribuenti minimi” -  
Art. 27 del DL 6.7.2011 n. 98 convertito nella L.  
15.7.2011 n. 111 e provvedimenti dell’Agenzia  
delle Entrate 22.12.2011**

### **INDICE**

<b>1 Premessa</b> .....	3
1.1 <i>Provvedimento attuativo</i> .....	3
1.2 <i>Disciplina applicabile</i> .....	3
1.3 <i>Regime residuale per i soggetti esclusi</i> .....	3
1.4 <i>Decorrenza</i> .....	3
<b>2 Accesso al regime per l’imprenditoria giovanile</b> .....	3
2.1 <i>Requisiti “originari”</i> .....	4
2.2 <i>Nuovi requisiti</i> .....	4
2.2.1 <i>Periodo di inizio attività</i> .....	5
2.2.2 <i>Novità dell’attività</i> .....	5
<b>3 Limiti all’utilizzo del regime per l’imprenditoria giovanile</b> .....	7
3.1 <i>Durata del regime</i> .....	7
3.1.1 <i>Applicazione del regime fino al trentacinquesimo anno di età</i> .....	7
3.1.2 <i>Utilizzo di un diverso regime dopo l’avvio dell’attività</i> .....	8
3.1.3 <i>Calcolo della durata residua per i “vecchi” minimi</i> .....	8
3.2 <i>Fuoriuscita dal regime</i> .....	9
<b>4 Esoneri ed obblighi fiscali</b> .....	9

<b>5</b>	<b>Determinazione del reddito</b> .....	9
<b>6</b>	<b>Imposta sostitutiva</b> .....	10
6.1	<i>Esonero dalle ritenute fiscali</i> .....	10
6.2	<i>Bozza di fattura</i> .....	10
<b>7</b>	<b>Opzione per il regime contabile agevolato o per il regime ordinario</b> .....	11
7.1	<i>Opzione per il regime contabile agevolato per gli “ex minimi”</i> .....	11
7.2	<i>Opzione per il regime ordinario</i> .....	11
<b>8</b>	<b>Regime contabile agevolato per gli “ex minimi”</b> .....	12
8.1	<i>Disposizioni attuative</i> .....	12
8.2	<i>Decorrenza</i> .....	12
8.3	<i>Soggetti ammessi</i> .....	12
8.3.1	Ulteriori soggetti ammessi.....	13
8.3.2	Soggetti multiattività.....	13
8.4	<i>Determinazione del reddito</i> .....	13
8.4.1	Assoggettamento agli studi di settore.....	13
8.4.2	Fuoriuscita dal regime dei minimi - Effetti .....	14
8.5	<i>Agevolazioni contabili e fiscali</i> .....	14
8.6	<i>Cause di esclusione</i> .....	15
8.6.1	Regimi speciali IVA .....	15
8.6.2	Mancanza di preclusioni a seguito della fuoriuscita dal regime.....	16

## 1 PREMESSA

*Il regime dei contribuenti minimi di cui alla L. 24.12.2007 n. 244 è stato oggetto di modifiche ad opera del DL 6.7.2011 n. 98, convertito nella L. 15.7.2011 n. 111. L'intervento ha interessato sia i requisiti necessari per la fruizione del regime, sia il livello di tassazione sostitutiva. Sono state, inoltre, previste particolari agevolazioni per i soggetti esclusi dal nuovo regime in quanto sprovvisti dei nuovi requisiti.*

Al fine di ridurne l'ambito applicativo, il regime dei contribuenti minimi di cui all'art. 1 co. 96 - 117 della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) è stato oggetto di modifiche ad opera dell'art. 27 del DL 6.7.2011 n. 98, convertito nella L. 15.7.2011 n. 111.

Il regime dei contribuenti minimi è stato:

- ridenominato “*Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità*”;
- modificato relativamente ai seguenti aspetti:
  - requisiti di accesso;
  - limite di durata del regime;
  - aliquota dell'imposta sostitutiva.

### 1.1 PROVVEDIMENTO ATTUATIVO

Con il provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185820, sono state emanate le disposizioni attuative del “nuovo” regime.

### 1.2 DISCIPLINA APPLICABILE

Relativamente alla normativa applicabile al rinnovato regime, il DL 98/2011, così come il suddetto provvedimento attuativo, richiamano la disciplina del regime dei minimi di cui alla L. 244/2007, per quanto non espressamente disposto dallo stesso provvedimento attuativo ed in quanto compatibile.

In sostanza, quindi, il nuovo regime risulta disciplinato:

- dall'art. 1 co. 96 - 117 della L. 244/2007 e dal DM 2.1.2008<sup>1</sup>, risultando, quindi, confermati l'ambito applicativo soggettivo, i precedenti requisiti di accesso, le cause di esclusione, le regole sulla determinazione del reddito e sulla tassazione sostitutiva, l'esonero da IRAP e IVA;
- dall'art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011 e dal relativo provvedimento attuativo.

Pur in assenza di una conferma espressa, si ritengono applicabili, in via generale ed in quanto compatibili con la nuova disciplina, anche i chiarimenti ufficiali che l'Agenzia delle Entrate aveva fornito rispetto alla precedente versione del regime.

### 1.3 REGIME RESIDUALE PER I SOGGETTI ESCLUSI

L'art. 27 co. 3, 4 e 5 del DL 98/2011 ha anche previsto una serie di agevolazioni fiscali e contabili a beneficio dei soggetti cui è preclusa la fruizione del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

Tali misure vengono ricondotte ad un unico nuovo regime agevolato, c.d. “per gli ex minimi”.

### 1.4 DECORRENZA

Il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e il nuovo regime contabile agevolato “per gli ex minimi” trovano applicazione a partire dall'1.1.2012.

## 2 ACCESSO AL REGIME PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE

*Per l'accesso al nuovo regime fiscale di vantaggio, i soggetti interessati devono verificare di possedere i requisiti “tradizionali” previsti per i contribuenti minimi di cui alla L. 244/2007 e quelli ulteriori introdotti dal DL 98/2011, relativi alla novità dell'attività intrapresa e al periodo temporale*

---

<sup>1</sup> Provvedimento attuativo del “vecchio” regime dei contribuenti minimi.

Come anticipato, a seguito dell'intervento del DL 98/2011, per poter fruire del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, il soggetto interessato deve verificare il possesso:

- dei requisiti "originari" previsti per i contribuenti minimi dalla L. 244/2007;
- di quelli nuovi di cui al DL 98/2011.

Di seguito si riepilogano i requisiti di accesso "originari" e si esaminano quelli nuovi, operativi dal 2012.

## **2.1 REQUISITI "ORIGINARI"**

Per accedere al regime agevolato per l'imprenditoria giovanile occorre possedere le originarie caratteristiche previste per il regime dei minimi dai co. 96 e 99 dell'art. 1 della L. 244/2007.

In base al suddetto art. 1 co. 96, i soggetti interessati:

- nell'anno precedente, devono aver conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 30.000,00 euro;
- nell'anno precedente, non devono aver realizzato cessioni all'esportazione;
- nell'anno precedente, non devono aver sostenuto spese per lavoratori dipendenti o collaboratori di cui all'art. 50 co. 1 lett. c) e *c-bis*) del TUIR, anche se assunti secondo modalità riconducibili a un progetto, programma di lavoro o fase di esso (artt. 61 ss. del DLgs. 10.9.2003 n. 276);
- nell'anno precedente non devono aver erogato somme sotto forma di utili agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro (art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR);
- nel triennio solare precedente, non devono aver effettuato acquisti di beni strumentali, neppure mediante contratti di appalto e di locazione, anche finanziaria, per un importo complessivo superiore a 15.000,00 euro<sup>2</sup>.

Secondo l'art. 1 co. 99 della L. 244/2007, non possono essere considerati contribuenti minimi i soggetti che:

- si avvalgono di regimi speciali IVA;
- non sono residenti nello Stato italiano;
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati e di terreni edificabili, di cui all'art. 10 n. 8 del DPR 633/72, e di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 53 co. 1 del DL 331/93 convertito nella L. 427/93;
- esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma individuale e, contestualmente, partecipano a società di persone o associazioni professionali (art. 5 del TUIR), ovvero a srl in regime di trasparenza (art. 116 del TUIR).

Si ricorda che l'esistenza di una delle suddette cause di esclusione deve essere verificata in relazione al periodo d'imposta in cui il soggetto intende aderire al regime in esame.

Pertanto, ad esempio, l'aver applicato nell'anno 2011 un regime speciale IVA non impedisce di avvalersi del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile a decorrere dall'1.1.2012 qualora, per l'anno 2012, il contribuente non applichi più alcun regime speciale IVA.

## **2.2 NUOVI REQUISITI**

I nuovi requisiti di accesso introdotti dal DL 98/2011 riguardano sostanzialmente:

- il periodo temporale di avvio dell'attività;
- la novità dell'attività intrapresa.

---

<sup>2</sup> Ai fini dell'individuazione del limite relativo all'acquisto di beni strumentali, nel caso di esercizio contemporaneo di più attività, si fa riferimento alle attività complessivamente esercitate (art. 2 co. 4 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185820).

### 2.2.1 Periodo di inizio attività

Il nuovo regime di vantaggio si applica esclusivamente alle persone fisiche:

- che hanno intrapreso l'attività d'impresa, arte o professione, successivamente al 31.12.2007;
- oppure che la intraprendono a partire dall'1.1.2012.

Tipicamente, quindi, risultano esclusi della nuova versione del regime dei minimi i soggetti che già esercitavano l'attività prima del 2008.

#### *Svolgimento effettivo dell'attività*

L'art. 3 co. 2 del provvedimento attuativo ha precisato che, per l'individuazione del momento di inizio dell'attività, deve farsi riferimento allo svolgimento effettivo della stessa e non alla mera apertura della partita IVA.

### 2.2.2 Novità dell'attività

Per fruire del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, il soggetto deve possedere i seguenti requisiti previsti dal co. 2 dell'art. 27 del DL 98/2011:

- non deve aver esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare<sup>3</sup>;
- 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<sup>4</sup>;
- qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da un altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente a quello di utilizzo del regime, non deve essere superiore a 30.000,00 euro<sup>5</sup>.

I predetti requisiti sono analoghi a quelli tipici del regime delle nuove iniziative produttive, di cui all'art. 13 della L. 23.12.2000 n. 388 (c.d. "forfettino"), e ciò rappresenta una rilevante differenza rispetto al previgente regime dei minimi. Infatti, prima delle modifiche apportate dal DL 98/2011, la possibilità di utilizzare il regime dei minimi non era condizionata all'eventualità che il soggetto avesse svolto qualche attività prima dell'adesione allo stesso, essendo sufficiente la sussistenza dei requisiti richiesti<sup>6</sup>.

#### *Chiarimenti ufficiali resi per il regime delle nuove iniziative produttive*

Considerata l'analogia tra i predetti requisiti e quelli del regime delle nuove iniziative produttive, pare opportuno richiamare i chiarimenti ufficiali che l'Amministrazione finanziaria aveva fornito relativamente a quest'ultimo regime, chiarimenti che si ritengono estensibili anche al nuovo regime in esame.

---

<sup>3</sup> Nel corso di Telefisco 2012, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il limite relativo ai "tre anni precedenti" deve intendersi riferito al periodo di effettivo svolgimento dell'attività precedente e non all'intero periodo d'imposta. Pertanto, ad esempio, è ammesso a fruire del nuovo regime di vantaggio per la nuova attività avviata dal 30.5.2009 il soggetto che ha cessato una precedente attività d'impresa il 10.5.2006. In tal caso, infatti, sono trascorsi più di tre anni dalla cessazione della precedente attività e l'avvio della nuova.

<sup>4</sup> Pertanto, ad esempio, un soggetto che, nel 2011, ha lavorato in qualità di dipendente per un'impresa di trasporti non può fruire del nuovo regime di vantaggio per la nuova attività in proprio che intraprende dall'1.1.2012, utilizzando lo stesso mezzo e servendo la medesima clientela dell'impresa di origine.

<sup>5</sup> Ad esempio, non può essere utilizzato il regime di vantaggio per l'attività d'impresa che un contribuente intende rilevare e proseguire a partire dall'1.1.2012, se i ricavi conseguiti dall'impresa stessa nel 2011 sono superiori a 30.000,00 euro.

<sup>6</sup> Si veda il precedente § 2.1.

<b>Esercizio di attività professionale o d'impresa nel triennio precedente</b>	Può fruire del regime il contribuente che, pur avendo aperto la partita IVA nel triennio anteriore all'adesione al regime, non abbia esercitato concretamente l'attività. Occorre, infatti, avere riguardo all'esercizio effettivo dell'attività <sup>7</sup> .
	La titolarità della qualità di socio in società di persone o di capitale non è di per sé preclusiva dell'adozione del regime, a condizione che il soggetto non abbia svolto, nei tre anni precedenti, attività di gestione all'interno della società, dopo il conferimento del capitale <sup>8</sup> .
	Non è preclusa la fruizione del regime da parte del soggetto che, prima dell'avvio dell'attività, abbia svolto un'attività professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo occasionale, qualificabile come reddito diverso ai sensi dell'art. 67 del TUIR. Infatti, la locuzione " <i>attività artistica o professionale ovvero d'impresa</i> " rinvia alla nozione di esercizio in forma abituale di "arti e professioni" o di "imprese commerciali", senza alcun riferimento alle attività commerciali e di lavoro autonomo svolte in forma occasionale (di cui, rispettivamente, alle lettere i) ed l) dell'art. 67 co. 1 del TUIR) <sup>9</sup> .
<b>Mera prosecuzione di attività precedentemente svolta come lavoratore dipendente o autonomo</b>	Il carattere di "mera prosecuzione" di altra attività precedentemente svolta si desume dal fatto che l'attività nuova e quella svolta in precedenza: <ul style="list-style-type: none"> <li>• presentano il medesimo contenuto economico;</li> <li>• si fondano sulla stessa organizzazione dei mezzi necessari al loro svolgimento<sup>10</sup>.</li> </ul>
	L'esercizio di un'attività in forma occasionale può integrare la mera prosecuzione se, sulla base di " <i>valutazioni di ordine fattuale</i> ", questa e la nuova attività intrapresa risultano avere il medesimo contenuto economico <sup>11</sup> .
	Non è configurabile la mera prosecuzione tra la collaborazione (coordinata e continuativa) svolta in uno studio legale da un praticante avvocato e l'attività professionale forense svolta dal medesimo a seguito del superamento dell'esame di abilitazione e dell'iscrizione all'Albo professionale <sup>12</sup> .

<sup>7</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 3.1.2001 n. 1 (§ 1.9.4).

<sup>8</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 59 (§ 2.5).

<sup>9</sup> Si veda la ris. Agenzia delle Entrate 26.8.2009 n. 239.

<sup>10</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 26.1.2001 n. 8 (§ 1.2). Segnatamente, rappresenta mera prosecuzione dell'attività esercitata in precedenza 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.

<sup>11</sup> Si veda la ris. Agenzia delle Entrate 26.8.2009 n. 239. Il documento esaminava la situazione di un contribuente che aveva svolto la professione di "autore intermediale" con contratto di collaborazione a progetto e, successivamente, intrapreso un'attività di lavoro autonomo come "blogger", per la quale aveva aderito al "forfettino". I compensi derivanti dalla collaborazione erano stati dichiarati come redditi diversi derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale.

<sup>12</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 26.1.2001 n. 8 (§ 1.2), la quale ha precisato quanto segue: "*L'attività di collaborazione professionale prestata presso uno studio legale, anche se sotto forma continuata e collaborativa, costituisce solo una parte limitata dell'attività professionale di avvocato; di conseguenza quest'ultima non può essere considerata mera prosecuzione di quella precedente*".

Sempre rispetto all'attività professionale, è opportuno segnalare un altro chiarimento dell'Agenzia delle Entrate. Con la circ. 18.6.2001 n. 59 (§ 2.6), infatti, sembra che sia stata ritenuta sussistente la mera prosecuzione di attività per un neo professionista che, nel corso dell'anno precedente l'apertura della partita IVA, aveva effettuato due sole prestazioni di lavoro occasionale rilasciando normale ricevuta dei compensi percepiti.

### ***Perdita del lavoro o mobilità - Esclusione della mera prosecuzione***

L'art. 2 co. 2 del provvedimento attuativo del nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ha disposto che il requisito relativo alla mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta non opera se il contribuente dimostra di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà.

### ***Pensionato che avvia un'attività d'impresa o di lavoro autonomo***

Il provvedimento attuativo non chiarisce se l'accesso al nuovo regime in esame sia consentito al pensionato che avvia un'attività d'impresa o di lavoro autonomo. Si ritiene che, in tali fattispecie, la possibilità di utilizzo del regime vada valutata caso per caso, verificando se la nuova attività costituisca, o meno, mera prosecuzione di quella precedentemente svolta come lavoratore dipendente o autonomo.

Pertanto, ad esempio, il soggetto che svolgeva l'attività di geometra alle dipendenze di un'amministrazione pubblica può avviare, a seguito del pensionamento, la professione di geometra avvalendosi del nuovo regime dei minimi, in quanto, in tal caso, non sussiste il requisito della mera prosecuzione nel senso sopra precisato (organizzazione diversa, clienti diversi, luogo di svolgimento dell'attività differente).

Conclusioni opposte, invece, dovrebbero valere per il pensionato che lavorava come dipendente presso uno studio di commercialisti e, a seguito del pensionamento, ha aperto la partita IVA come dottore commercialista prestando l'attività nel medesimo studio in cui lavorava come dipendente.

## **3 LIMITI ALL'UTILIZZO DEL REGIME PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE**

*Il DL 98/2011 ha introdotto limitazioni all'accesso e all'utilizzo del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, prevedendone la fruibilità per periodi limitati e l'impossibilità di un nuovo utilizzo a seguito di fuoriuscita volontaria o per effetto di una causa di esclusione.*

Il regime dei contribuenti minimi, così come disciplinato dalla L. 244/2007, non prevedeva limiti di durata: in sostanza, il contribuente poteva fruirne fino a quando avesse posseduto i requisiti necessari.

Neppure erano posti limiti all'accesso al regime, in quanto il soggetto poteva fuoriuscire dallo stesso (per scelta volontaria o per il verificarsi di una causa di esclusione) e successivamente rientrarvi, essendo sufficiente il riacquisto delle condizioni necessarie.

Il DL 98/2011 modifica tale disciplina ponendo limiti:

- di durata del regime;
- all'accesso al regime a seguito di fuoriuscita dallo stesso.

### **3.1 DURATA DEL REGIME**

Il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile può essere utilizzato per cinque anni, vale a dire:

- per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata;
- per i quattro periodi successivi a quello di inizio attività.

Ai fini dell'applicazione concreta di tale disposizione, non rileva l'età anagrafica esistente all'inizio dell'attività.

Pertanto, ad esempio, il regime è fruibile sia dal soggetto che avvia l'attività a 25 anni di età, sia da quello che la avvia a 40 anni.

Esemplificando, si consideri un soggetto che ha iniziato l'attività nel 2012. Tale soggetto potrebbe utilizzare il regime agevolato fino al periodo d'imposta 2016 incluso.

#### **3.1.1 Applicazione del regime fino al trentacinquesimo anno di età**

In deroga alla predetta regola, l'art. 27 co. 1 del DL 98/2011 ha disposto che i contribuenti i quali, alla scadenza del quinquennio, non hanno ancora compiuto il trentacinquesimo anno di età possono continuare ad applicare il regime fino al periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età (incluso).

Al riguardo, l'art. 3 co. 1 del provvedimento attuativo ha precisato che l'estensione della fruizione del regime oltre il quinquennio e fino al periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età può avvenire senza esercitare alcuna opzione espressa.

### ***Esempi***

In base a tale regola, il soggetto che nel 2012, anno in cui compie 28 anni, inizia un'attività d'impresa potrebbe fruire del regime agevolato per un totale di 8 annualità (5 "ordinarie", più le annualità successive fino a quella in cui compirà 35 anni), vale a dire fino al 2019, incluso.

Si consideri, invece, un soggetto che avvia un'attività nel 2012, anno in cui compie 35 anni; in tal caso, il regime potrebbe essere utilizzato solo per il primo quinquennio di attività, cioè fino al 2016 (anno in cui il soggetto compirà 39 anni).

### **3.1.2 Utilizzo di un diverso regime dopo l'avvio dell'attività**

L'art. 2 co. 3 del provvedimento attuativo risolve alcuni dubbi sull'applicabilità del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile da parte dei soggetti che, al momento dell'avvio dell'attività, pur avendo i requisiti per fruire del regime dei minimi, avevano scelto di utilizzare un diverso regime.

Nello specifico, viene previsto che è possibile accedere al regime fiscale di vantaggio (in presenza di tutte le condizioni necessarie) per i periodi d'imposta residui al completamento del quinquennio, ovvero non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, in caso di:

- avvio di un'attività d'impresa, arte o professione successivamente al 31.12.2007;
- esercizio dell'opzione:
  - per il regime ordinario (con conclusione del triennio minimo di permanenza);
  - oppure per il regime delle nuove iniziative produttive.

### ***Esempi***

Si consideri un soggetto che ha iniziato la professione l'1.1.2010, anno in cui ha compiuto 35 anni, optando per l'applicazione del regime ordinario. Tale soggetto potrà usufruire del nuovo regime di vantaggio solo a partire dal 2013 (a condizione che possieda tutti i requisiti necessari) e per le residue due annualità.

Invece, si consideri un soggetto che ha iniziato l'attività professionale l'1.1.2009, anno in cui ha compiuto 35 anni, usufruendo del regime delle nuove iniziative produttive (c.d. "forfettino"). Alla data dell'1.1.2012, il soggetto, avendo terminato il triennio di utilizzo del "forfettino", può aderire al regime dei nuovi minimi per i restanti due anni, a condizione che possieda tutti i requisiti necessari.

### **3.1.3 Calcolo della durata residua per i "vecchi" minimi**

I contribuenti che fruivano del regime dei minimi prima del 2012 possono, al ricorrere di tutte le condizioni necessarie, utilizzare il nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

Per verificare fino a quando è possibile utilizzare il regime agevolato, tali soggetti devono procedere nel seguente modo:

- considerare i periodi in cui hanno già fruito del "vecchio" regime;
- scomputare tali periodi dal quinquennio;
- verificare l'applicabilità del nuovo regime per gli ulteriori periodi d'imposta, secondo le regole sopra indicate.

### ***Esempio***

Un soggetto che ha iniziato l'attività nel 2008 come contribuente minimo può utilizzare il nuovo regime di vantaggio solo più per il 2012, concludendosi in tale periodo il quinquennio di durata.

Tuttavia, ipotizzando che il 2012 sia l'anno di compimento del 32° anno di età, il soggetto potrà continuare a fruire del regime fino al 2015 (incluso), anno in cui compirà 35 anni.



### 3.2 FUORIUSCITA DAL REGIME

Come anticipato, l'art. 3 co. 3 del provvedimento attuativo prevede che la fuoriuscita dal regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, per scelta o per il verificarsi di una causa di esclusione, comporta l'impossibilità di avvalersi successivamente del medesimo. A tal fine, non rileva che il soggetto, nel corso del quinquennio, oppure non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, torni in possesso dei requisiti necessari per avvalersene.

#### *Esempio*

Un soggetto aderisce al nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile dal 2012, conseguendo in tale anno ricavi pari a 40.000,00 euro. In tal caso, il soggetto fuoriesce dal regime dal periodo d'imposta successivo (2013).

Tale soggetto non potrà più utilizzare il regime di vantaggio anche se, nel corso del 2013, ritorni in possesso di tutti i requisiti necessari per avvalersene.

## 4 ESONERI ED OBBLIGHI FISCALI

*Il provvedimento attuativo del nuovo regime di vantaggio ha precisato gli obblighi fiscali e contabili ai quali devono adempiere i nuovi contribuenti minimi, nonché quelli da cui essi sono esonerati.*

Di seguito, in forma tabellare, si indicano gli obblighi fiscali e contabili ai quali devono adempiere i nuovi contribuenti minimi, nonché quelli da cui essi sono esonerati.

Il provvedimento attuativo del nuovo regime di vantaggio, infatti:

- da un lato, ha confermato gli obblighi che erano previsti dall'art. 7 del DM 2.1.2008 per i "vecchi" minimi;
- dall'altro, ha integrato tale elencazione con nuove previsioni.

Esoneri	Adempimenti dovuti
Comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle operazioni rilevanti ai fini IVA (c.d. "spesometro")	Numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali
Comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. "paradisi fiscali")	Certificazione dei corrispettivi
Certificazione dei corrispettivi qualora svolgano determinate attività (ad esempio, cessione di tabacchi, giornali, carburanti)	Integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e per le altre operazioni di cui risultano debitori d'imposta, con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, e versamento dell'imposta a debito
	Presentazione degli elenchi INTRASTAT
	Rettifica della detrazione IVA all'atto dell'accesso al regime agevolato, oppure in caso di fuoriuscita dallo stesso
	Iscrizione nell'archivio VIES per effettuare acquisti intracomunitari

## 5 DETERMINAZIONE DEL REDDITO

*Il reddito d'impresa e di lavoro autonomo dei contribuenti minimi continua ad essere determinato secondo il principio di cassa, applicando le regole del previgente regime dei minimi.*

I soggetti che applicano il nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile determinano il reddito d'impresa e di lavoro autonomo secondo il principio di cassa, sulla base di tutte le regole che già applicavano i contribuenti minimi secondo la versione previgente del regime (ad esempio non operatività degli ammortamenti, deduzione al 50% delle spese per beni ad uso promiscuo).

A tal fine, l'art. 5 co. 1 del provvedimento attuativo richiama:

- l'art. 1 co. 104 e 108 della L. 244/2007 (esenzione da IRAP, principio di cassa, deducibilità dei contributi previdenziali, trattamento delle perdite fiscali generatesi durante il regime agevolato, ecc.);
- l'art. 4 del DM 2.1.2008 (criteri di determinazione delle plusvalenze a seguito di cessione di beni strumentali, ecc.).

## 6 IMPOSTA SOSTITUTIVA

*A partire dall'1.1.2012, il reddito d'impresa o di lavoro autonomo è tassato forfetariamente con un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionale e comunale pari al 5%.*

Il DL 98/2011 ha ridotto, dal 20% al 5%, l'aliquota dell'imposta sostitutiva applicata, fino al 2011, dai contribuenti minimi. Dal periodo d'imposta 2012, quindi, il reddito d'impresa o di lavoro autonomo del nuovo contribuente minimo è tassato forfetariamente con un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionale e comunale, pari al 5%.

### 6.1 ESONERO DALLE RITENUTE FISCALI

Fino al 31.12.2011, i ricavi o compensi corrisposti ai contribuenti minimi erano assoggettati alle ritenute fiscali di cui al Titolo III del DPR 600/73.

L'art. 5 co. 2 del provvedimento attuativo del nuovo regime di vantaggio stabilisce invece che, per i soggetti che applicano tale regime a partire dal 2012, i ricavi e i compensi relativi al reddito soggetto ad imposta sostitutiva non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta<sup>13</sup>.

Per evitare l'assoggettamento a ritenuta, i contribuenti devono rilasciare un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

### 6.2 BOZZA DI FATTURA

L'esonero dall'applicazione della ritenuta determina la modifica delle indicazioni da riportare nelle fatture emesse dall'1.1.2012. Nello specifico, il contribuente non deve più esporre la ritenuta d'acconto e deve indicare, con un'apposita dicitura, che la somma dovuta è soggetta all'imposta sostitutiva prevista dal regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

Si tratta di una procedura analoga a quella che devono osservare, in sede di fatturazione, i soggetti che si avvalgono del regime delle nuove iniziative produttive<sup>14</sup>.

Di seguito si fornisce la bozza di una fattura emessa nei confronti di una società residente da un professionista che ha optato per il nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile.

Dott. Via CAP                      Città Codice fiscale Partita IVA	Spett.le ..... Fattura del ..... n. ....
Data .....	
<b>OGGETTO:</b> Consulenze professionali per .....	

<sup>13</sup> A causa della notevole differenza tra l'aliquota dell'imposta sostitutiva (5%) e quella della ritenuta d'acconto (es. 20%), la disposizione in esame ha inteso evitare la creazione di un credito d'imposta che, alla fine del periodo, avrebbe dovuto essere utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso.

<sup>14</sup> Il disposto dell'art. 5 co. 2 del provvedimento attuativo del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, infatti, è del tutto analogo a quanto previsto dall'art. 1 co. 7 del provv. Agenzia delle Entrate 14.3.2001, attuativo del regime delle nuove iniziative produttive.

Compenso lordo	2.000,00 euro
+ Contributo integrativo 4 o 2 % C.A.P.	80,00 euro
TOTALE	<u>2.080,00 euro</u>
NETTO DA PAGARE	2.080,00 euro

Imposta di bollo assolta ai sensi dell'art. 13 della Tariffa allegata al DPR 26.10.72 n. 642.

Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1 co. 100 della L. 244/2007.

Compenso non soggetto a ritenuta d'acconto in quanto assoggettato ad imposta sostitutiva ex art. 27 del DL 6.7.2011 n. 98, convertito nella L. 15.7.2011 n. 111.

### ***Fatture emesse entro il 31.12.2011 e incassate nel 2012***

I nuovi criteri di fatturazione sopra indicati determinano conseguenze per quei soggetti che applicavano nel 2011 il regime dei minimi e che, dal 2012, utilizzano il nuovo regime di vantaggio.

Infatti, può accadere che tali soggetti abbiano emesso nel 2011 una fattura, con esposizione della ritenuta, che verrà pagata nel 2012. In tal caso, poiché sia le regole previste per l'applicazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta, sia le regole di determinazione del reddito per i nuovi contribuenti minimi, prevedono il regime di "cassa", è opportuno che il contribuente proceda:

- ad annullare la fattura emessa nel 2011 che verrà incassata nel 2012;
- ad emettere una nuova fattura senza l'esposizione della ritenuta, rilasciando la dichiarazione attestante l'assoggettamento della somma all'imposta sostitutiva del 5%.

## **7 OPZIONE PER IL REGIME CONTABILE AGEVOLATO O PER IL REGIME ORDINARIO**

*I nuovi contribuenti minimi possono esercitare l'opzione per il regime contabile agevolato per gli "ex minimi", oppure per il regime ordinario.*

I contribuenti che potrebbero fruire del nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile hanno la facoltà di esercitare l'opzione per l'applicazione:

- del regime contabile agevolato di cui al co. 3 dell'art. 27 del DL 98/2011 (c.d. "per gli ex minimi")<sup>15</sup>;
- oppure del regime ordinario.

### **7.1 OPZIONE PER IL REGIME CONTABILE AGEVOLATO PER GLI "EX MINIMI"**

Ai sensi dell'art. 4 co. 3 - 4 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185820:

- i soggetti che non intendono applicare il nuovo regime di vantaggio possono optare per l'applicazione del regime contabile agevolato per gli "ex minimi";
- l'opzione deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Ipotizzando che un soggetto decida di applicare nel 2012 tale regime contabile agevolato, deve comunicarlo con la dichiarazione IVA 2013 relativa al 2012.

### **7.2 OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO**

Secondo quanto disposto dall'art. 4 co. 3 - 4 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185820, i soggetti che non intendono applicare il nuovo regime di vantaggio possono optare per l'applicazione del regime ordinario.

<sup>15</sup> Si veda il successivo § 8.

Ai sensi dell'art. 1 co. 110 della L. 244/2007, l'esercizio dell'opzione può avvenire tramite un comportamento concludente (ad esempio, con l'addebito dell'IVA ai propri cessionari o committenti o l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta)<sup>16</sup>.

L'opzione per il regime ordinario:

- rimane valida per almeno un triennio e, decorso il periodo minimo, per ciascun anno successivo fino alla revoca;
- deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria con la prima dichiarazione annuale IVA successiva alla scelta operata<sup>17</sup>.

I contribuenti che optano per il regime ordinario:

- devono porre in essere tutti gli adempimenti contabili e extracontabili dai quali erano precedentemente esonerati;
- determinano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo secondo le modalità ordinarie previste dal TUIR (artt. 53 ss.), avvalendosi dei regimi contabili ordinario o semplificato.

## **8 REGIME CONTABILE AGEVOLATO PER GLI “EX MINIMI”**

*I soggetti esclusi dal nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, che ne fuoriescono o che decidono di non applicarlo, possono beneficiare di un particolare regime che prevede agevolazioni nella tenuta delle scritture contabili e negli adempimenti fiscali.*

L'art. 27 co. 3, 4 e 5 del DL 98/2011 ha previsto una serie di agevolazioni fiscali e contabili fruibili dai soggetti cui è preclusa la fruizione del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile o che ne fuoriescono. Tali misure vengono ricondotte ad un unico nuovo regime agevolato (c.d. “per gli ex minimi”).

### **8.1 DISPOSIZIONI ATTUATIVE**

Le disposizioni attuative di tale regime sono state emanate con il provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.

### **8.2 DECORRENZA**

Il nuovo regime è applicabile a partire dall'1.1.2012.

### **8.3 SOGGETTI AMMESSI**

Sono ammessi al regime in esame i soggetti che, pur possedendo le caratteristiche di cui ai co. 96 e 99 dell'art. 1 della L. 244/2007 (requisiti originari dei minimi):

- non possono beneficiare del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile poiché non possiedono gli ulteriori requisiti previsti dai co. 1 e 2 dell'art. 27 del DL 98/2011 (periodo di inizio attività e novità dell'attività intrapresa);
- fuoriescono dal regime di vantaggio per decorrenza dei termini di durata (per il compimento del quinquennio o, successivamente, per il raggiungimento del 35° anno di età).

#### ***Opzione per il regime ordinario***

Il provvedimento attuativo del nuovo regime in esame stabilisce che i soggetti sopra indicati possono optare per il regime ordinario, in contabilità ordinaria o semplificata (artt. 14, 18 e 19 del DPR 600/73)<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 21.12.2007 n. 73 (§ 2.4.1).

<sup>17</sup> Ad esempio, nel caso di opzione a partire dal periodo d'imposta 2012, la scelta deve essere comunicata nella dichiarazione IVA 2013 relativa al 2012.

<sup>18</sup> Il riconoscimento espresso della possibilità di optare per il regime ordinario porta a ritenere che, per tali soggetti, il regime in esame sia il regime naturale, da applicare automaticamente a seguito del venir meno dell'accesso al regime dei minimi. Sul punto, peraltro, sarebbe necessaria una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime contabile ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

### **8.3.1 Ulteriori soggetti ammessi**

L'art. 1 co. 2 del provvedimento attuativo estende la possibilità di accedere al regime contabile in esame anche ai soggetti che:

- pur possedendo i requisiti "originari" dei minimi, hanno optato per il regime ordinario e terminato il triennio minimo di permanenza, ovvero hanno optato per il regime delle nuove iniziative produttive;
- pur avendo le caratteristiche per beneficiare dei "nuovi minimi", hanno optato per il regime ordinario e terminato il triennio minimo di permanenza, ovvero hanno optato per il regime delle nuove iniziative produttive.

Si tratta, ad esempio, del soggetto che ha iniziato l'attività nel 2011 e, pur avendo i requisiti per accedere al regime dei minimi, ha esercitato l'opzione per il regime delle nuove iniziative produttive.

### **8.3.2 Soggetti multiattività**

L'art. 1 co. 3 del provvedimento attuativo ha disposto che, ai fini dell'individuazione del limite dei compensi o dei ricavi (30.000,00 euro), nonché del limite relativo all'acquisto di beni strumentali (15.000,00 euro), i soggetti che esercitino contemporaneamente più attività devono far riferimento alle attività complessivamente esercitate.

## **8.4 DETERMINAZIONE DEL REDDITO**

I soggetti che fruiscono del regime in esame non beneficiano di alcuna semplificazione per quanto riguarda la determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo e il livello impositivo.

Pertanto, trovano applicazione, ai fini del calcolo dell'IRPEF, le consuete regole di determinazione del reddito d'impresa (in base al principio di competenza) e di lavoro autonomo (in base al principio di cassa) previste dal TUIR (artt. 54 e 66 ss.), nonché le aliquote d'imposta ordinarie, comprese le relative addizionali<sup>19</sup>.

### **8.4.1 Assoggettamento agli studi di settore**

Per i soggetti che fruiscono del regime in esame è previsto l'assoggettamento agli studi di settore e ai parametri contabili, con conseguente obbligo di compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti<sup>20</sup>.

In ragione delle ridotte dimensioni che devono avere i soggetti che utilizzano il regime in esame, l'assoggettamento agli studi di settore può venire meno nel caso in cui sia configurabile una condizione di marginalità economica<sup>21</sup>.

#### ***Adeguamento agli studi di settore***

Ai fini dell'individuazione del limite di ricavi/compensi per l'accesso al regime, non rileva l'adeguamento ai maggiori valori determinati sulla base degli studi di settore o dei parametri<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Si vedano la risposta all'interrogazione parlamentare 28.9.2011 n. 5-05408 e l'art. 3 co. 1 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.

<sup>20</sup> Art. 6 co. 1 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.

<sup>21</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2010 n. 38 (§ 6.1), che aveva ritenuto configurabile tale condizione per i contribuenti minimi che optavano per il regime ordinario.

<sup>22</sup> Art. 6 co. 2 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.

Si consideri un soggetto che ha conseguito 25.000,00 euro di ricavi; nel caso in cui, per effetto dell'adeguamento ai risultati degli studi di settore, superi il limite di 30.000,00 euro di ricavi/compensi, lo stesso non sarà escluso dal regime poiché i maggiori ricavi da adeguamento non rilevano a tal fine.

#### 8.4.2 Fuoriuscita dal regime dei minimi - Effetti

Il passaggio dal regime dei minimi a quello in esame determina conseguenze ai fini della determinazione del reddito.

Al riguardo, si segnala l'art. 1 co. 112 della L. 244/2007, che disciplina il trattamento dei componenti reddituali nell'ipotesi in cui il contribuente "transiti" dal regime dei minimi (oppure dal regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile) a quello ordinario<sup>23</sup>. Si ricorda che tale disciplina è stata dettata soprattutto per i redditi d'impresa a causa al diverso criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito adottato dal regime dei minimi (principio di cassa) rispetto al criterio di imputazione previsto dalle disposizioni ordinarie (principio di competenza), al fine di evitare duplicazioni o salti d'imposta nei periodi di fuoriuscita dal regime.

I ricavi, i compensi e le spese sostenute che hanno già concorso a formare il reddito secondo le regole proprie del regime dei contribuenti minimi non rilevano nella determinazione del reddito di periodi d'imposta successivi, anche se di competenza di tali periodi. Viceversa, i componenti che, seppur di competenza del periodo soggetto al regime dei minimi, non hanno formato il reddito imponibile del periodo, rilevano nei periodi successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime dei minimi medesimo.

Pertanto, ad esempio, le rimanenze finali di merci, il cui costo di acquisto è già stato pagato e dedotto durante l'applicazione del regime dei minimi, non assumono più rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime stesso. Invece, nel caso in cui le merci in rimanenza non siano state pagate, le stesse rileveranno come esistenze iniziali nel periodo d'imposta successivo e potrà essere rilevato il relativo costo.

#### *Ammortamenti sospesi*

A seguito dell'accesso al regime dei minimi, non è più possibile dedurre le quote di ammortamento dei beni strumentali acquisiti anteriormente all'accesso al regime. A seguito della fuoriuscita dal regime, tuttavia, il contribuente può riprendere a dedurre le quote di ammortamento che sono rimaste, nel frattempo, in sospeso fino all'uscita dal regime<sup>24</sup>.

### 8.5 AGEVOLAZIONI CONTABILI E FISCALI

Di seguito, in forma tabellare, sono indicati gli adempimenti cui sono tenuti i soggetti che beneficiano del regime in esame e quelli da cui sono esonerati<sup>25</sup>.

<b>Esoneri</b>	<b>Adempimenti dovuti</b>
Registrazione e tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA	Conservazione dei documenti ricevuti ed emessi
Tenuta del registro dei beni ammortizzabili qualora, a seguito di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, si forniscano, ordinati in forma sistematica, gli stessi dati previsti dall'art. 16 del DPR 600/73	Fatturazione e certificazione dei corrispettivi, qualora non ricorrano le condizioni di esonero previste per le attività di cui all'art. 2 del DPR 696/96 (es. cessione di tabacchi, giornali, carburanti)
Liquidazioni e versamenti periodici ai fini IVA	Comunicazione annuale dei dati IVA, qualora il volume d'affari sia uguale o superiore a 25.822,84 euro
Versamento dell'acconto annuale IVA	Presentazione delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte dirette e IVA

<sup>23</sup> Tale norma è applicabile al nuovo regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile in forza del richiamo alle norme di cui alla L. 244/2007 operato dal DL 98/2011 e dal provvedimento attuativo.

<sup>24</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 26.2.2008 n. 13 (§ 3.5).

<sup>25</sup> Art. 5 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.

<b>Esoneri</b>	<b>Adempimenti dovuti</b>
Presentazione della dichiarazione IRAP e versamento della relativa imposta	Versamento annuale IVA
	Versamento dell'acconto e del saldo IRPEF
	Versamento dell'acconto e del saldo delle addizionali comunali e regionali IRPEF
	Adempimenti dei sostituti d'imposta <sup>26</sup>
	Comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA prevista all'art. 21 co. 1 del DL 78/2010 (c.d. "spesometro")
	Comunicazione telematica dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. "paradisi fiscali")

## 8.6 CAUSE DI ESCLUSIONE

Secondo quanto disposto dall'art. 7 del provvedimento attuativo, il nuovo regime contabile agevolato in esame cessa di avere applicazione:

- dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di accesso (ed esempio, uno dei requisiti originari dei minimi);
- a seguito di opzione per il regime ordinario.

### 8.6.1 Regimi speciali IVA

Analogamente a quanto disposto dall'art. 3 del DM 2.1.2008 per i contribuenti minimi, sono esclusi dal regime contabile agevolato in esame i soggetti che si avvalgono dei seguenti regimi speciali IVA<sup>27</sup>.

<b>Regimi speciali IVA</b>	<b>Riferimenti normativi</b>
Agricoltura e attività connesse e pesca <sup>28</sup>	Artt. 34 e 34- <i>bis</i> del DPR 633/72
Vendita di sali e tabacchi, commercio dei fiammiferi, editoria, gestione di servizi di telefonia pubblica, rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR 640/72	Art. 74 co. 6 del DPR 633/72
Agenzie di viaggi e turismo	Art. 74- <i>ter</i> del DPR 633/72
Agriturismo	Art. 5 co. 2 della L. 413/91
Vendite a domicilio	Art. 25- <i>bis</i> co. 6 del DPR 600/73
Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 36 del DL 41/95
Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione	Art. 40- <i>bis</i> del DL 41/95

<sup>26</sup> In particolare, nel provvedimento attuativo si fa riferimento:

- all'art. 25 del DPR 600/73, circa l'obbligo degli "ex minimi" di operare la ritenuta a titolo d'acconto o d'imposta qualora corrispondano compensi per prestazioni di lavoro autonomo, anche occasionale, o gli altri redditi previsti da tale disposizione;
- all'art. 5 del DPR 322/98, che disciplina la presentazione delle dichiarazioni fiscali in caso di liquidazione e fallimento. Il richiamo a tale norma appare poco appropriato considerando che, per le loro ridotte dimensioni, i soggetti che fruiscono del regime in esame potrebbero non essere assoggettati a procedure di liquidazione o fallimento. Probabilmente, ci si intendeva riferire all'art. 4 dello stesso DPR, relativo all'obbligo, da parte dei sostituti d'imposta, di rilasciare le relative certificazioni ai sostituiti e di presentare il modello 770.

<sup>27</sup> Si veda l'art. 2 co. 1 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.

<sup>28</sup> Tale causa di esclusione non ricorre per i produttori agricoli che esercitano l'attività nei limiti dall'art. 32 del TUIR (art. 2 co. 2 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825).

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 28.1.2008 n. 7 (§ 2.3), l'esistenza di tale causa di esclusione deve essere valutata in relazione al periodo d'imposta in cui il soggetto intende aderire al regime in esame.

Pertanto, l'aver applicato nell'anno 2011 un regime speciale IVA non impedisce di avvalersi del regime in esame a decorrere dall'1.1.2012 qualora, per l'anno solare 2012, il contribuente non applichi più alcun regime speciale IVA.

### ***Opzione per l'applicazione di regimi speciali IVA***

L'art. 7 del provvedimento attuativo ha previsto un'ulteriore causa di esclusione dal regime in esame, operante nel caso in cui il contribuente eserciti l'opzione per l'applicazione di un regime speciale IVA. Tale opzione può essere esercitata nei casi in cui si verifichi, in corso d'anno, un mutamento dell'attività svolta o l'avvio di una nuova attività in aggiunta a quella già esercitata per la quale si utilizza il regime agevolato degli "ex minimi".

In tal caso, la fuoriuscita dal regime in esame opera dall'anno successivo a quello in cui si esercita l'opzione per l'applicazione del regime speciale IVA.

### **8.6.2 Mancanza di preclusioni a seguito della fuoriuscita dal regime**

A differenza del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, la fuoriuscita dal regime in esame non preclude il successivo riutilizzo dello stesso in caso di riacquisto dei requisiti di accesso necessari o di revoca del regime ordinario<sup>29</sup>.

Si consideri un soggetto che utilizza il regime in esame nel 2012. Qualora, per tale periodo, consegua ricavi pari a 40.000,00 euro, lo stesso sarebbe escluso dal regime dal 2013. Tale circostanza, peraltro, non gli preclude la successiva adesione al regime agevolato se, in quest'ultimo anno, rientra nel limite di ricavi pari a 30.000,00 euro.

---

<sup>29</sup> Si veda l'art. 7 co. 2 del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185825.