



APPROFONDIMENTI

12 febbraio 2008

Copyright © 2000 - 2006 Wolters Kluwer Italia. Riproduzione Vietata.

REGIME DEI MINIMI: LE RISPOSTE DELL'AGENZIA

di Annibale Dodero

tratto da IPSOA, Corriere Tributario, n. 7/2008

Risposte dell'Agenzia delle entrate sul regime dei minimi

di Annibale Dodero

L' Agenzia delle entrate, in occasione di «Telefisco 2008», ha fornito tre importanti chiarimenti in ordine all'applicazione del regime dei contribuenti minimi, affermando alcuni principi generali che possono essere utilizzati per chiarire altri dubbi interpretativi. I chiarimenti riguardano: il requisito dell'**acquisto di beni strumentali nel limite triennale di 15.000 euro**; le modalità di **determinazione del reddito dei contribuenti** che aderiscono al regime; la **causa di esclusione** riguardante i contribuenti che si avvalgono dei **regimi speciali ai fini IVA**.

In occasione della manifestazione «Telefisco 2008» che si è tenuta il 29 gennaio 2008 l'Agenzia delle entrate ha fornito, tra l'altro, importanti precisazioni in relazione a tre specifici quesiti riguardanti l'applicazione del regime dei minimi introdotto dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge Finanziaria 2008 (1).

Le tre risposte si aggiungono alle disposizioni di attuazione contenute nel D.M. 2 gennaio 2008 (2), previsto dal comma 115 del predetto art. 1, ed ai primi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare 21 dicembre 2007, n. 73/E (3). Le risposte che analizzeremo in questo commento sono contenute anche nella circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E (4) che contiene numerosi altri chiarimenti in forma di risposte a quesiti formulati dalle Associazioni di categoria.

Il regime dei minimi è riservato alle persone fisiche esercenti attività di impresa o arti e professioni che si trovano in possesso di particolari requisiti, in presenza dei quali si è automaticamente attratti al nuovo regime che è regime naturale dei soggetti in possesso dei requisiti previsti.

Limitando l'esame del regime (5) agli aspetti che sono stati oggetto di chiarimento nelle risposte fornite in occasione del «Telefisco 2008» si ricorda che il nuovo regime è obbligatorio per i contribuenti che:

a) nell'anno solare precedente:

— hanno conseguito ricavi o compensi inferiori a 30.000 euro;

— non hanno effettuato cessioni all'esportazione;

— non hanno sostenuto spese per lavoratori dipendenti (neanche a progetto) e neppure per associati in partecipazione;

b) nel triennio solare precedente:

— non hanno effettuato acquisti di beni strumentali neanche mediante contratti di appalto o locazione (anche finanziaria) per un ammontare superiore a 15.000 euro.

In relazione al requisito riguardante l'acquisto di beni strumentali va sottolineato che il limite di 15.000 euro si riferisce al «flusso» dei beni acquisiti nei tre esercizi precedenti e non allo *stock* tanto che si può essere nel regime con beni di elevato ammontare se acquistati da più di tre anni. Si deve, inoltre, considerare che per la verifica del limite di 15.000 euro vanno presi in considerazione nel triennio:

— i corrispettivi di acquisto di beni strumentali con la conseguenza che è irrilevante il costo fiscale e quindi le quote di ammortamento;

Note:

(1) Legge 24 dicembre 2007, n. 244, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(2) In *Corr. Trib.* n. 5/2008, pag. 368, con commento di P. Moretti.

(3) In *Corr. Trib.* n. 4/2008, pag. 313, con commento di B. Izzo.

(4) Di prossima pubblicazione in questa *Rivista*, con commento di A. Dodero e A. Trevisani.

(5) Per una illustrazione più completa delle caratteristiche del regime cfr. L. Miele, «Il regime per i contribuenti minimi e marginali», in *Corr. Trib.* n. 41/2007, pag. 3311; R. Lupi, «Regime dei minimi e sua inadeguatezza alla tassazione delle microimprese», *ivi* n. 46/2007, pag. 3769; B. Izzo, «Prime analisi di convenienza per i contribuenti minimi», *ivi* n. 2/2008, pag. 97; Id., «L'applicazione del regime dei contribuenti minimi», *ivi* n. 4/2008, pag. 313, commento alla circolare n. 73/E del 2007, cit.

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Determinazione del valore dei beni strumentali

— Ci si chiede se nella determinazione del valore dei beni strumentali che **non deve superare** l'importo di **15.000 euro** nel triennio precedente l'applicazione del regime si debba tener conto delle disposizioni del T.U.I.R. che prevedono **limitazioni alla deducibilità** di particolari **costi**.

— Non si tiene conto di **alcuna limitazione** perché le **disposizioni** contenute nel **T.U.I.R.** sono a tal fine **irrilevanti**. I beni a deducibilità limitata vanno però considerati **beni ad uso promiscuo** e per esigenze di semplificazione vanno presi in considerazione al **50%**.

— i canoni di affitto, noleggio o locazione finanziaria. In proposito, si ritiene che vadano presi in considerazione i canoni e non il costo del bene per il concedente in quanto si fa riferimento per il sostenimento della spesa ai criteri indicati in materia di IVA nell'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale interpretazione è stata confermata dall'Agenzia nella risposta 2.8, quesito c), contenuta nella circolare n. 7/E del 2008;

— l'intero valore del maxicanone pagato;

— i corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate presso soggetti non titolari di partita IVA;

— il 50% del corrispettivo dei beni strumentali utilizzati in modo promiscuo.

Si fa presente, infine, che il requisito va verificato ogni anno avendo riguardo alla situazione del triennio precedente in quanto si tratta di un triennio mobile.

Sono, invece, esclusi dal regime:

a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali IVA;

b) i soggetti non residenti (vale il criterio di residenza fiscale *ex art. 2, comma 2*);

c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni:

1) di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'art. 10, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972;

2) di mezzi di trasporto nuovi (art. 53, comma 1, del D.L. 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 o a s.r.l. trasparenti (art. 116 del T.U.I.R.).

Nel par. 4.1 della circolare n. 73/E del 2007 in relazione alle modalità di determinazione del reddito dei contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi è stato precisato che:

— il reddito di impresa o di lavoro autonomo dei soggetti che rientrano nel regime in esame «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»;

— ai fini della determinazione del reddito, assumono rilevanza, oltre ai ricavi e

compensi ed alle plusvalenze ed alle minusvalenze, anche le sopravvenienze attive e, per coerenza sistematica, quelle passive;

— in deroga alle disposizioni previste dal T.U.I.R. per la determinazione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, si applicano specifiche regole che trovano applicazione solo per i soggetti che si avvalgono del regime;

— in particolare l'imputazione delle spese, dei ricavi e dei compensi al periodo d'imposta deve essere effettuata 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. Tale principio, che sottende generalmente alla determinazione dei redditi derivanti dall'esercizio di arti o professione, trova applicazione anche nella determinazione del reddito d'impresa prodotto dai contribuenti minimi;

— sulla base del principio elencato al punto precedente, sia i componenti negativi che quelli positivi, partecipano alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa manifestazione finanziaria, ancorché la competenza economica possa essere riferita ad altri periodi di imposta.

Si veda la Tabella n. 1, a pag. 520.

Alla luce di questo quadro interpretativo i chiarimenti della Agenzia delle entrate hanno interessato:

— il requisito dell'acquisto di beni strumentali nel limite triennale di 15.000 euro precisando in che modo si calcola il valore dei beni strumentali che hanno una deducibilità limitata;

— le modalità di determinazione del reddito dei contribuenti che aderiscono al regime precisando che a tal fine non trovano applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito dettate dal T.U.I.R.;

— la causa di esclusione riguardante i contribuenti che si avvalgono dei regimi speciali ai fini IVA precisando quali effetti produca nei confronti dei contribuenti che esercitano attività agricola.

Acquisto di beni strumentali a deducibilità limitata

Nel quesito sottoposto alla Agenzia è stato ricordato che nella circolare n. 73/E del 2007 è stato chiarito che, ai fini del limite di 15.000 euro dei beni strumentali, stabilito dal comma 96, lett. b), dell'art. 1 della Finanziaria 2008, i beni promiscui devono essere assunti per il 50% del corrispettivo ed è stato chiesto come tale indicazione debba coordinarsi con le disposizioni del Testo Unico che prevedono limitazioni alla deducibilità di particolari costi. In particolare che valore dovesse essere assunto per un bene a deducibilità limitata utilizzato interamente per l'attività imprenditoriale facendo il caso di un agente di commercio che ha due autoveicoli, uno dei quali utilizzato esclusivamente per l'attività d'impresa.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito (6) che nel contesto del regime dei contribuenti minimi le percentuali di deducibilità stabilite dal T.U.I.R. sono irrilevanti. Tale conclusione si basa sulla affermazione di un principio generale in base al quale nel regime dei minimi sono irrilevanti le ordinarie disposizioni contenute nel T.U.I.R. Nella applicazione del regime dei minimi si deve tener conto solo delle peculiari disposizioni che disciplinano tale regime. Nel caso in esame rileva esclusivamente quella indicata nella circolare n. 73/E del 2007 secondo cui, «per esigenze di semplificazione rile-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Spese per vitto e alloggio

— Ci si chiede **se un professionista può dedurre interamente le spese sostenute per vitto e alloggio** senza tener conto delle limitazioni previste dall'art. 54, comma 3, del T.U.I.R.

— Si ritiene che la risposta sia **affermativa** perché anche in questo caso non si tiene conto delle disposizioni contenute nel T.U.I.R.

L'Amministrazione si riserva, però, un sindacato di **inerenza** rispetto alle **spese sostenute**.

vanti 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% dei relativi corrispettivi».

Nella risposta al quesito l'Agenzia delle entrate completa tale affermazione precisando, peraltro, che i beni a deducibilità limitata indicati negli artt. 164 e 102, comma 9, del T.U.I.R. vanno sempre consi-

derati beni che vengono solo in parte utilizzati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo. Si ricorda che nei predetti articoli vengono presi in considerazione in particolare auto, motocicli e telefoni. Ne consegue che il costo di acquisto dell'auto andrà sempre considerato al 50%, sia quando il T.U.I.R. prevede un limite di deducibilità superiore (80% per agenti e rappresentanti di commercio), sia quando il limite sia inferiore (40% nella generalità dei casi). Si ritiene che in applicazione di tale principio anche in sede di determinazione del reddito dei contribuenti minimi si debba tener conto dei costi relativi alla gestione ed all'utilizzo dei predetti beni nella misura forfetaria del 50%.

Determinazione del reddito e irrilevanza delle ordinarie disposizioni nel T.U.I.R.

Nel quesito sottoposto all'Agenzia delle entrate è stato evidenziato che nella circolare n. 73/E del 2007 e dal decreto attuativo si desumerebbe che sia i componenti positivi che quelli negativi devono essere assunti per l'intero corrispettivo incassato o pagato nel periodo. In applicazione di tale indicazione si è chiesto se fosse corretto dedurre per intero, ad esempio, le spese di albergo e ristorante pagate da un professionista che utilizza il regime dei minimi senza tener conto dei limiti stabiliti dall'art. 54, comma 3, del T.U.I.R. secondo cui le spese relative a prestazioni

Nota:

(6) Vedi risposta 2.8, quesito b) contenuta nella circolare n. 7/E del 2008, cit.

alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

L'Agenzia delle entrate (7) ha condiviso le conclusioni tratte dall'estensore del quesito affermando un principio di carattere generale che può trovare applicazione anche in relazione ad altre disposizioni del T.U.I.R. È stato, infatti,

esplicitamente affermato che le regole di determinazione del reddito dei soggetti che rientrano nel regime dei minimi sono dettate dall'art. 1, comma 104, della legge Finanziaria 2008, e pertanto con riferimento a tali soggetti non trovano applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito dettate dal T.U.I.R. L'interpretazione dell'Agenzia ha evidentemente tenuto conto delle finalità di semplificazione che hanno portato alla istituzione del regime dei minimi affermando un principio che consente al contribuente di applicare tale regime senza doversi misurare con la complessità dell'insieme delle disposizioni contenute nel T.U.I.R. Applicando tale criterio si deve ritenere che, conseguentemente, non rilevino, ad esempio, le disposizioni:

— che prevedano limitazioni alla deducibilità di costi relativi all'utilizzo di beni a deducibilità limitata, fatta salva la presunzione di promiscuità al 50% su cui ci siamo soffermati in relazione al precedente quesito;

— che per i beni acquisiti in leasing richiedono il requisito del periodo di durata minimo;

— riguardanti la deducibilità delle spese di rappresentanza.

Dopo aver affermato che le disposizioni del T.U.I.R. nel regime dei minimi non sono applicabili, l'Agenzia ha però precisato che è possibile dedurre tali spese «sempreché la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi. Tale precisazione è stata rafforzata, inoltre, dalla affermazione che la deducibilità dei costi

Riparazione degli autoveicoli

— Un **imprenditore agricolo** che, in aggiunta all'attività agricola assoggettata al regime speciale IVA di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972, esercita **anche** attività di **riparazione autoveicoli**, può avvalersi relativamente a quest'ultima del regime dei contribuenti minimi, qualora ne ricorrano i presupposti?

— Sì, è **possibile anche** quando il contribuente è assoggettato ai fini IVA al **regime speciale** di cui agli artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972.

e delle spese sostenute ai fini della determinazione del reddito dei soggetti minimi è comunque subordinata alla circostanza che gli stessi siano inerenti all'attività esercitata. Anche tale affermazione ha una valenza generale perché mira a chiarire che l'Amministrazione si riserva comunque la facoltà di effettuare un sindacato di inerenza su tutte le spese sostenute e dedotte dai contribuenti minimi. Nel caso specificamente preso in considerazione si ricorda in

particolare che le spese di vitto e alloggio normalmente debbono considerarsi afferenti alla sfera privata del contribuente e quindi solo in via eccezionale possono essere dedotte nella determinazione del reddito del contribuente minimo. Il contribuente deve essere in grado di dimostrare sulla base di criteri oggettivi la stretta inerenza di tali spese alla attività svolta come, ad esempio, nel caso di spese di albergo sostenute per poter svolgere una attività indispensabile in una sede diversa da quella in cui abitualmente dimora il contribuente. In altre parole per esigenze di semplificazione si rinuncia ad applicare le disposizioni che per taluni costi prevedono una forfetizzazione dell'inerenza ma per evitare possibili manovre elusive si bilancia tale indicazione ricordando che il tradizionale sindacato di inerenza è comunque possibile. Evidentemente nella effettuazione di tale sindacato rileverà anche la congruità dei costi sostenuti dall'impresa o dall'esercente arte o professione rispetto ai modesti ricavi o compensi realizzabili in tale regime e all'oggetto dell'attività.

Regime dei minimi e contribuenti che svolgono attività agricola

Nel quesito sottoposto all'Agenzia dopo essersi evidenziato che non sono considerati contribuenti minimi le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA (come, per esempio, coloro

Nota:

(7) Vedi risposta 5.1, quesito e) contenuta nella circolare n. 7E del 2008, cit.

che svolgono le attività agricole rientranti nell'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972) si chiede se un produttore agricolo che svolge anche una seconda attività professionale o d'impresa possa rientrare nel regime dei contribuenti minimi per l'attività non agricola.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito (8) che:

- i produttori agricoli, qualora esercitino l'attività nei limiti del menzionato art. 32 del T.U.I.R., ancorché assoggettati ai fini IVA al regime speciale di cui agli artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi con riguardo alle altre attività di impresa arte e professioni eventualmente svolte;
- nell'ipotesi descritta al punto precedente i contribuenti assolvono agli adempimenti IVA previsti per i produttori agricoli secondo le disposizioni contenute negli artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e, ai fini IRPEF, sono tenuti a dichiarare il reddito fondiario mentre, relativamente alla ulteriore attività di impresa o di lavoro autonomo, potranno avvalersi del regime dei contribuenti minimi e assolvere ai relativi adempimenti analiticamente descritti nella circolare n. 73/E del 2007;
- in nessun caso l'attività agricola, sia essa espressiva di reddito fondiario o di reddito d'impresa, potrà rientrare nel regime dei contribuenti minimi qualora sia assoggettata al regime speciale di cui ai più volte citati artt. 34 e 34-*bis*;
- se l'attività agricola viene trattata, ai fini IVA,

secondo le disposizioni proprie del regime ordinario e non ai sensi degli artt. 34 e 34-*bis*, il contribuente in presenza dei requisiti dovrà applicare (salvo opzione) il regime dei contribuenti minimi per le altre attività di impresa eventualmente esercitate e per la restante attività agricola che ai fini dell'imposta sul reddito esprima reddito d'impresa compresa quella alla quale si applicano le disposizioni dell'art. 56-*bis* del T.U.I.R.;

— anche l'attività di agriturismo disciplinata dall'art. 5, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 può essere attratta al regime dei minimi qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;

— in ogni caso l'insieme delle attività assoggettate al regime dei contribuenti minimi dovrà essere valutato unitariamente ai fini dei requisiti di accesso previsti al comma 96.

Dall'insieme di tali chiarimenti si evince in particolare che chi esercita attività agricola assoggettata a tassazione con le regole del reddito di impresa potrebbe trovarsi naturalmente attratto al regime dei minimi e che per evitare tale attrazione deve necessariamente esercitare l'opzione per il regime naturale ponendo in essere comportamenti concludenti.

Nota:

(8) Risposta 2.2, quesito a), contenuta nella circolare n. 7/E del 2008, cit.

Tabella n. 1 - Determinazione del reddito

