



REGIME DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE *Nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185820 del 22 dicembre 2011 i primi chiarimenti*

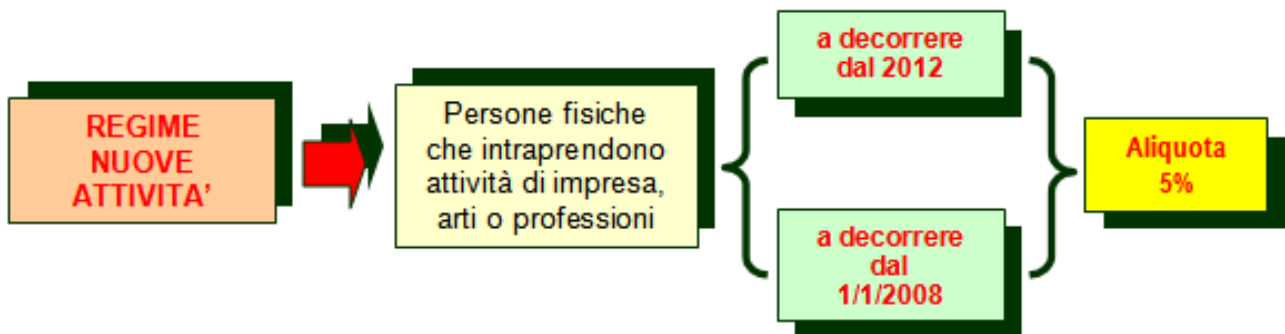
1. PREMESSA

Come è noto, l'articolo 27 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 155 del 6 luglio 2011, ha apportato, con decorrenza dal 2012, al regime dei contribuenti minimi una serie di modifiche. Il regime (in breve: **regime di vantaggio per le nuove attività**) assume, ora, le caratteristiche di un vero e proprio regime di favore per la nuova imprenditoria e va ad aggiungersi a quello delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della legge n. 388 del 2000 (in breve: NIP) rappresentando una possibile ulteriore scelta per coloro che intendono avviare una nuova attività d'impresa ovvero di lavoro autonomo.

Le nuove disposizioni sono applicabili da parte di tutte le persone fisiche che:

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

L'aliquota dell'imposta applicabile, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, è fissata nel **5% in luogo dell'attuale 20%**.



Il regime nuove attività ha efficacia quinquennale e vale per il periodo d'imposta di avvio dell'attività ed i quattro successivi, purché, oltre ai requisiti previsti dal regime dei minimi, risultino congiuntamente soddisfatte le seguenti **condizioni**:

1. il contribuente non abbia esercitato, negli ultimi tre anni, un'attività artistica, professionale o imprenditoriale, anche in forma associata o familiare;
2. l'attività non costituisca, in nessun modo, la mera prosecuzione di un'altra precedentemente svolta, sotto forma di lavoro autonomo o dipendente, salvo il caso in cui sia consistita nel periodo di pratica professionale obbligatoria;
3. nel caso di proseguimento di un'attività svolta da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi del periodo precedente non deve superare i 30.000 euro.



In sostanza, coloro che iniziano una nuova attività d'impresa o professionale nel corso, ad esempio, del 2012 applicheranno le nuove disposizioni relative al nuovo regime ad imposta sostitutiva del 5% a decorrere dal 2012 e fino al periodo d'imposta 2016. Va ricordato che in sede di conversione del decreto legge è stato previsto che **il regime si applica anche oltre il 4° anno successivo a quello di inizio dell'attività e sino a quello di compimento del 35° anno di età del contribuente, senza esercitare alcuna opzione espressa.**

2. LE CONDIZIONI PER L'ACCESSO AL REGIME DI VANTAGGIO PER LE NUOVE ATTIVITA'

Sul tema, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 185820/2011 ha sancito che, **per quanto non espressamente previsto** dal Provvedimento stesso, ove compatibile, restano applicabili le norme che disciplinano i "vecchi minimi" (commi da 96 a 117 della L. n. 244/2007 e D.M. 2 gennaio 2008). Restano validi, di conseguenza, anche tutti i documenti di prassi emanati in relazione a tale regime (1).

Il Provvedimento suddetto conferma che devono essere posseduti tutti i requisiti previsti per l'accesso al vecchio regime dei minimi quali: aver conseguito **compensi o ricavi in misura non superiore a 30.000 euro** (in caso di inizio attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di compensi va ragguagliato all'anno).

Nell'anno solare precedente il contribuente:

- **non deve aver effettuato cessioni all'esportazione o operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;**
- **non deve aver sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori** (unica eccezione sono i compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare);
- **non deve aver erogato somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito solamente da lavoro;**
- **non deve aver acquistato** - anche mediante contratti di appalto e di locazione - **nei 3 anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro.**

Oltre ai requisiti per l'accesso, già in essere per il regime dei minimi, è richiesto che:

- **il contribuente non abbia esercitato, negli ultimi tre anni, un'attività artistica, professionale o imprenditoriale, anche in forma associata o familiare.** Essendo le medesime condizioni già previste per il regime delle nuove iniziative produttive (NIP) di cui all'art. 13 della legge n. 388/2000, si è dell'avviso che siano mutuabili le precisazioni fornite in precedenti documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria relativi a tale ultimo regime. In particolare, con le circolari n. 1/E del 3 gennaio 2001 e n. 8/E del 26 gennaio 2001 è stato chiarito che il regime agevolativo mira ad incentivare esclusivamente le nuove iniziative produttive. Per tale ragione, **non possono ricorrere a tale istituto quei soggetti che nei tre anni precedenti (2) l'inizio della nuova attività abbiano svolto, in generale, qualunque attività di impresa e di lavoro autonomo anche in qualità di socio di società di persone o di collaboratore in imprese familiari.**

La qualità di socio (in tal senso circ. n. 59/E/2001, risposta 2.5) in società di capitali o di persone non è di per sé causa ostativa per l'adozione del regime agevolato purché, nei tre anni precedenti, il contribuente non abbia svolto attività di gestione all'interno della società (ad esempio, socio accomandante di Sas o socio non amministratore di Srl). Come pure (circolare 1/E/2001) la semplice apertura di partita IVA, senza svolgimento effettivo dell'attività, non costituisce automaticamente causa di esclusione dal regime fiscale



agevolato, tale ultima precisazione è, peraltro, confermata dal Provvedimento in oggetto (punto 3.2) in cui viene affermato che per inizio di una nuova attività “si fa riferimento allo svolgimento effettivo e all’inizio effettivo della stessa e non alla sola apertura della partita IVA”.

L’attività non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra precedentemente svolta, sotto forma di lavoro autonomo o dipendente, salvo il caso in cui sia consistita nel periodo di pratica professionale obbligatoria. Sul punto, l’Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire (circolare n. 8/E/2001) che costituisce una mera prosecuzione quell’attività che si presenta come nuova unicamente dal punto di vista formale. **Sotto l’aspetto sostanziale, invece, la stessa si concretizza in una mera prosecuzione di quella svolta in precedenza perché, ad esempio, viene effettuata negli stessi luoghi, con gli stessi beni ed è rivolta ai medesimi clienti della prima attività.** Per tale ragione, l’Agenzia in relazione alle NIP ha precisato che quindi, **la verifica del suddetto requisito non può basarsi su una serie di elementi individuati preventivamente, ma deve essere realizzata andando a verificare il singolo caso concreto ed avendo cura di analizzare anche il contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.** Sempre sul tema, inoltre, l’Amministrazione finanziaria (circ. n. 59/E/2001, risposta 2.6 e risoluzione n. 239 del 2009) ha chiarito che anche in presenza di attività in precedenza svolta solo in maniera occasionale è necessario verificare se la nuova attività intrapresa non configuri “mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta”. Il predetto divieto non riguarda quei soggetti la cui precedente attività sia configurabile come pratica obbligatoria ai fini dell’esercizio dell’arte o della professione (3). Il Provvedimento chiarisce, in sintonia con la finalità della norma declinata al comma 1 del citato articolo 27 (favorire le nuove imprese per coloro che perdono il lavoro), che la condizione in argomento non opera se il contribuente dà “prova di aver perso il lavoro o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà”.

Nel caso di proseguimento di un’attività svolta da altro soggetto, l’ammontare dei ricavi del periodo precedente a quello in cui viene riconosciuto il beneficio non deve superare i 30.000 euro.

3. DECORRENZA DEL NUOVO REGIME E RIFLESSI SUL PRECEDENTE REGIME DEI MINIMI

Il regime di vantaggio, oltre ad applicarsi a coloro che intraprendono l’attività a decorrere dal 1° gennaio 2012, si applica anche a coloro che, in possesso dei requisiti, l’hanno intrapresa dopo il 31 dicembre 2007. Il Provvedimento precisa che i soggetti, in possesso dei requisiti di cui al paragrafo precedente, che hanno intrapreso un’attività d’impresa, arte o professione **successivamente al 31 dicembre 2007** e che hanno optato per il regime ordinario ovvero per quello delle nuove iniziative produttive possono accedere al regime fiscale di vantaggio per i **periodi d’imposta residui** al completamento del quinquennio, ovvero non oltre il periodo d’imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età. Altra importante precisazione riguarda, inoltre, l’obbligo di osservare il vincolo triennale conseguente all’opzione per il regime ordinario: in pratica chi, ad esempio, ha iniziato l’attività nel 2008 in regime dei minimi ed ha optato, a decorrere dal 2009, per la determinazione con criteri ordinari dei redditi e dell’IVA, sarà obbligato al rispetto del vincolo triennale 2009/2011. Limitatamente al periodo d’imposta 2012 ovvero, se successivo, sino al compimento del 35° anno di età potrà beneficiare del nuovo regime di vantaggio.

4. VINCOLI PER CHI INIZIA DAL 2012

Diversamente dal precedente regime dei minimi, in cui era consentito rientrare nel regime alla cessazione del vincolo triennale connesso con l’opzione per il regime di determinazione ordinaria, la **fuoriuscita dal regime di vantaggio**, per scelta o per il verificarsi di un motivo di esclusione, comporta l’**impossibilità di avvalersi successivamente** del medesimo anche nell’ipotesi in cui, nel corso del



quinquennio o non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, si torni in possesso dei requisiti necessari per avvalersene (punto 3.3 del Provvedimento).

5. OPZIONE PER IL REGIME DI DETERMINAZIONE ORDINARIA DEI REDDITI E DELL'IVA E PER IL REGIME CONTABILE AGEVOLATO

I contribuenti, in possesso dei requisiti previsti per il nuovo regime, possono rinunciare optando per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sui redditi nei modi ordinari.

L'opzione, che si perfeziona con il comportamento concludente, va comunque comunicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno da cui decorre la scelta.

Chi opta per la determinazione ordinaria dei redditi potrà avvalersi o del regime contabile semplificato di cui all'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 ovvero di quello ordinario. E' ammessa la possibilità di optare per il regime contabile semplificato di cui all'art. 27 comma 3, del D.L. n. 98/2011.

6. APPLICAZIONE DELLA RITENUTA D'ACCONTO

Il Provvedimento, opportunamente, precisa che "i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime **non sono assoggettati a ritenuta d'acconto** da parte del sostituto di imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva".

Tale scelta è motivata dal fatto di voler evitare l'insorgere di posizioni creditorie nei confronti dell'erario. I contribuenti interessati dovranno **rilasciare un'apposita dichiarazione**, magari apponendo direttamente sulla fattura la seguente dicitura: **"Importi non soggetti a ritenuta d'acconto ai sensi del punto 5.2 del Provvedimento Direttore Agenzia delle entrate n. 185820/2011"**.

7. INDICAZIONI IN FATTURA

La "vecchia" disciplina del regime dei minimi, stabiliva che i contribuenti, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, se emettono fattura **devono indicare**, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che l'operazione è effettuata da **soggetti che applicano il regime di franchigia**.

Pertanto, i soggetti minimi, nelle fatture emesse, fornivano indicazioni del seguente tenore: "Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 100, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007".

Le nuove disposizioni nulla prescrivono al riguardo.

Si ritiene ancora **necessario riportare** nei predetti documenti **tale annotazione**, magari integrata nei riferimenti normativi: **"Operazione effettuata ai sensi dell'art. 1, comma 100, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 in applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità ex art. 27, commi 1 e 2, del DL n. 98/2011"**.

8. LE SEMPLIFICAZIONI DI ADEMPIMENTI

Il Provvedimento contiene **importanti precisazioni** in merito agli adempimenti che i contribuenti che applicano il regime fiscale di vantaggio devono rispettare a decorrere dal 2012.

In particolare, il citato provvedimento prevede nuovi adempimenti che **si vanno ad aggiungere** a quelli già previsti dall'art. 7 del DM 2 gennaio 2008 che, si ricorda, sono così sintetizzabili:

- **numerazione e conservazione** delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- **certificazione** dei corrispettivi, indicando, in luogo dell'imposta, se è stata emessa fattura, che l'operazione rientra nel regime dei minimi;
- per gli acquisti in *reverse charge* (acquisti intracomunitari o interni) sussiste l'obbligo di **integrazione della fattura**, indicando l'imposta con la relativa aliquota, e di versamento dell'IVA entro il giorno



16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni (in quanto l'imposta sugli acquisti è indetraibile per tali soggetti);

- **presentazione dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari;**
- **rettifica** della detrazione dell'IVA (a sfavore) in "entrata" nel regime, con versamento in un'unica soluzione nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, oppure in cinque rate annuali di pari importo, ovvero rettifica (a favore) in "uscita" dal regime (per venire meno dei requisiti o per opzione del regime ordinario).

In relazione agli adempimenti, il **Provvedimento**, contiene le seguenti precisazioni:

- **obbligo di iscrizione** al VIES per l'effettuazione di operazioni intracomunitarie, in sede di dichiarazione di inizio attività o successivamente. Relativamente alle operazioni **intracomunitarie** è bene ricordare che i contribuenti minimi non realizzano, dal lato "attivo", cessioni ovvero prestazioni intracomunitarie in quanto, tali operazioni, sono considerate interne, con conseguente esclusione dall'obbligo di compilazione degli **elenchi Intra** (Circ. Agenzia delle Entrate n. 36/2010 e n. 39/2011). Al contrario, per quanto riguarda gli acquisti di beni presso soggetti IVA stabiliti **in altro Stato Ue**, i contribuenti minimi si devono comportare **allo stesso modo di qualsiasi altro soggetto** (ferma restando l'indetraibilità dell'imposta afferente tali acquisti e conseguente obbligo di versamento), compresa la compilazione degli elenchi Intra. Sul punto, la circ. dell'Agenzia delle Entrate 1° agosto 2011, n. 39, ha altresì stabilito che anche i soggetti in questione hanno l'obbligo di richiedere **l'iscrizione all'archivio VIES**, in virtù della predetta possibilità di effettuazione di acquisti intracomunitari;
- **esonero dall'obbligo di presentazione** della comunicazione di cui all'art. 21 del DL 78/2010 (cosiddetto "elenco clienti e fornitori"), nonché della comunicazione delle operazioni realizzate con controparti stabilite in Paese *black list*, prevista dall'art. 1 del DL n. 40/2010;
- **esonero dall'obbligo di certificazione** dei corrispettivi, laddove siano svolte le attività previste dall'art. 2 del DPR n. 696/1996 (tale disposizione contiene un elenco di operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi). Si rammenta che con la risoluzione n. 108 del 2009 è stato chiarito che in presenza dell'esonero di documentazione dei corrispettivi, i contribuenti sono tenuti ad annotarli complessivamente nel registro dei corrispettivi entro il giorno, non festivo, successivo;
- **esonero dagli elenchi clienti-fornitori (spesometro)** confermando quanto già affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 24/2011. E' bene ricordare (4), tuttavia, che la controparte dell'operazione con il soggetto minimo (cliente o fornitore) deve comunque inserire l'operazione nella comunicazione, se la stessa è almeno pari alla soglia prevista (25.000 euro per l'anno 2010 e 3.000 euro per l'anno 2011).

[1] Si ricordano i principali documenti: Circolari nn. 73/2007, 7/2008, 13/2008, 47/2008 risposta 2, 34/2009 par. 9, 44/2009, risp. 7.1, 22/2009 par. 4, 45/2008 par. 5.4.2, 38/2010 par. 6.1, 36/2010 par. 3, 53/2010 par. 1, n. 24/2011, n. 39/2011; Risoluzioni nn. 27/2011, 311/2008, 241/2008, 275/2008, 146/2009, 123/2010, 132/2009, 108/2009, 365/2008, 143/2009.

[2] E' stato richiesto all'Agenzia delle entrate di specificare come debbano essere conteggiati i "tre anni precedenti": anni di calendario ovvero periodi di imposta. Esempio: soggetto che inizia l'attività il 3 maggio 2012, non deve aver esercitato attività nel periodo 3 maggio 2012 – 3 maggio 2009 ovvero nel 2012 e nel triennio 2009/2011.

[3] In presenza di attività imprenditoriali per le quali, ai fini dell'esercizio d'impresa, è necessaria una fase di inserimento presso aziende del settore (attività di impiantistica - DM n. 37/08, autoriparatori - L. n. 122/92, ecc.) è stato richiesto all'Agenzia di precisare che tale svolgimento non preclude la facoltà di accesso al regime.

[4] Risposta fornita dall'Agenzia delle entrate nel documento dell'11 ottobre 2011.