

Il regime dei contribuenti minimi

di Mario Liguori

Presidente ITI Ass. ONLUS

Centro studi di diritto e tecnica tributaria*

1) PREMESSA

Il regime fiscale dei contribuenti minimi disciplinato dall'art. 1 commi da 96 a 117 della Legge Finanziaria (L.F.) del 2008 è a nostro sommo avviso la novità più incisiva del novellato panorama fiscale domestico.

Pur sapendo di attirarci le antipatie della classe dei commercialisti riteniamo che il novellato regime fa tabula rasa di tanti pseudo professionisti della contabilità, mettendo peraltro ordine, e, nel contempo dando dignità al consulente serio il quale deve essere impegnato nella professione nobile del consulente aziendale e non fare l'azzeccagarbugli di circostanza.

Sebbene una considerevole parte della professione contabile ha ritenuto che le misure poste in essere dal ministro Visco e dal suo staff siano da considerare un semplice palliativo e non risolvono le tematiche fondamentali del comparto fiscale¹, noi per converso riteniamo che il lavoro svolto dal professore Visco vada nella giusta direzione ossia in quella della semplificazione e della lotta senza quartiere all'evasione fiscale. Per quanto concerne la convenienza economica-fiscale facciamo osservare che i calcoli fatti dagli esperti del comparto seppure scientificamente corretti non tengono conto del costo per la tenuta della contabilità e consulenza che non può essere inferiore ai 2.000,00 euro. Chiaramente al vice ministro può essere imputato qualche errore di severità eccessiva nella lotta all'evasione fiscale, ma nella sostanza la sua azione risulta essere squassante e nel contempo vincente.

Tornando al tema che presentemente ci occupa riteniamo che il novellato sistema di tassazione poteva essere ampliato fino alla soglia dei 100.000,00 euro, specialmente per i settori diversi da quelli che esplicano prestazioni di servizi, onde permettere all'amministrazione finanziaria di applicarsi in toto nella lotta alla grande evasione fiscale.

Il regime dei contribuenti minimi altrimenti detto forfettone torna applicabile a far data dal 1° gennaio 2008.

Per effetto dell'introduzione del forfettone vengono elisi i regimi fiscali così come appresso:

- a) regime dei contribuenti minimi in franchigia ex art. 32 bis del DPR 633/72;
- b) regime fiscale delle attività marginali ex art. 14 L. 23/12/2000 n. 388;
- c) regime super semplificato per le imprese e i lavoratori di minori dimensioni, ex art. 3 commi da 165 a 170 L. 23/12/1996 n. 662.

* Ha collaborato al presente lavoro il Dr. Antonio Capricano dello Studio Liguori di Torre del Greco (Na).

¹ Veggasi intervento del presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili Dr. Claudio Siciliotti; e l'articolo a quattro mani di Alessandro Proteri e Fabrizio Poggiani – Risparmio e vantaggi ? meglio la contabilità semplificata. Entrambi su Italia Oggi del 05/01/2008.

2) CONDIZIONI PER L'ACCESSO AL PARTICOLARE REGIME

Il forfettone si applica alle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esplicano l'attività d'impresa, arti o professioni che nel periodo d'imposta precedente (recte: 2007) hanno realizzato ricavi o compensi non superiori a 30.000,00 euro. Per ricavi o compensi si intendono quelli di cui agli artt. 57 a 75 e 54 del TUIR.

Ovviamente per la quantificazione del limite compatibile per l'accesso al particolare regime non si tiene conto dell'adeguamento dei ricavi e/o compensi agli studi di settore né quelli derivanti dall'adeguamento ai parametri. Purtuttavia la rettifica dei ricavi e/o compensi posta in essere dall'agenzia delle entrate anche con il supporto degli studi di settore o dei parametri per converso implica la traslazione dal forfettone al regime ordinario.

E' appena il caso di sottolineare che la normativa de quo non fa riferimento al volume d'affari ai fini iva, ex art. 20 del DPR n. 633/72.

Infatti non poteva essere diversamente in quanto se si fosse fatto riferimento al volume d'affari ai fini iva si avrebbe avuto un effetto distorsivo e nel contempo devastante per l'Erario.

Infatti se ad esempio una farmacia di nuova istituzione avesse per avventura realizzato ricavi da cessioni a clienti mutuati per un importo pari a 500.000,00 euro senza riscuotere nel periodo d'imposta l'importo considerato e lo stesso fosse incamerato nel 2009 si avrebbe un reddito non tassato nel periodo di riferimento, dedotte le spese e i costi, di circa 100.000,00 euro.

Nell'ipotesi che venissero espletate più attività il plafond va riferito alla sommatoria dei compensi e/o ricavi inerenti le varie attività².

Per orbitare nella sfera del regime particolare occorre che il soggetto passivo d'imposta non abbia nel periodo d'imposta precedente:

- a) Posto in essere cessioni all'esportazioni ovvero operazioni assimilate all'esportazione, servizi internazionali o rapportati e scambi internazionali, operazioni con lo Stato del Vaticano, o con la Repubblica di S. Marino;
- b) Aver sopportato costi per lavoro dipendente o per collaborazioni di cui all'art. 50 comma 1 lettere c) e c bis) del TUIR, anche inquadrabili con le modalità riguardanti un programma o progetto di lavoro, o fase di esso in conformità del disposto di cui agli artt. 61 e segg. Del D.vo n. 270 del 10 settembre 2003.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 21/12/2007 n. 73/E afferma che il DM estende la disposizione in oggetto anche alle spese per prestazioni di lavoro effettuate dal soggetto passivo d'imposta imprenditore o dai suoi familiari di cui all'art. 60 del TUIR, con l'esclusione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;

- c) Aver erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro di cui all'art. 53 comma 2° lettera c) del TUIR.

² Veggasi circolare n. 73/E dell'Agenzia delle Entrate del 21/12/2007.

d) Aver acquistato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del forfettone (recte: 2005, 2006, 2007) beni strumentali ivi compresi quelli acquistati con contratti di locazione anche finanziaria e/o di appalto, di valore superiore a 15.000,00 euro. Il valore dei beni strumentali è formato dalla sommatoria dei corrispettivi pagati per acquisti effettuati anche presso privati³. La valenza, ai fini fiscali, dei corrispettivi per acquisti di beni strumentali è quella di cui all'art. 6 del DPR n. 633/72. In estrema sintesi il momento impositivo risulta essere quello della consegna o spedizione per l'acquisizione dei beni mobili; laddove per quelli dei beni immobili al momento della stipula dell'atto. Ai fini di semplificazione i beni strumentali utilizzati solo in parte nell'attività produttiva o di lavoro autonomo hanno una valenza, nel computo del plafond massimo consentito pari al 50%⁴.

E' da rilevare che per i soggetti passivi che iniziano l'attività dal 01/01/2008 possono usufruire del forfettone se prevedono di rientrare nelle previsioni della normativa in commento.

Ovviamente se il soggetto passivo inizia l'attività nel corso del periodo d'imposta il plafond massimo consentito di 30.000,00 euro dei ricavi e/o compensi va rapportato all'anno.

Ad esempio se il soggetto passivo inizia l'attività il 01/07/2008 i ricavi al 31/12/2008 non possono superare la soglia dei 15.000,00 euro.

3) IPOTESI DI ESCLUSIONE DAL FORFETTONE

Sono esclusi dal particolare regime i soggetti:

- a) non residenti che esplicano l'attività nel territorio dello stato;
- b) rientranti in regimi speciali di quantificazione dell'iva ;
- c) che in via esclusiva o prevalente pongono in essere cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati, terreni edificabili di cui all'art. 10 n. 8 del DPR n. 633/72, e di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 53 comma 1° del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993 convertito con modifiche dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993;
- d) esercenti attività di impresa, arti o professioni in forma individuale che partecipano contestualmente a società di persone o ad associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'art. 116 dello stesso TUIR.

In riferimento al punto b) di cui dianzi rileviamo che il forfettone esclude i seguenti regimi speciali iva:

- 1) agricoltura e attività connesse e pesca ex artt. 34 e 35 del DPR 633/72;
- 2) commercio di fiammiferi, ex art 74 comma 1° DPR 633/72;

³ A tale uopo bisogna fare una discrimina tra acquisto di beni e locazione anche finanziaria degli stessi. Per i beni strumentali acquistati si deve considerare il costo storico; laddove per quelli acquistati in locazione anche finanziaria si devono assumere i canoni di locazione: Il tutto ai sensi dell'art. 2 comma 40 del decreto ministeriale.

⁴ In tal senso veggasi Circolare Agenzia Entrate n. 73/E/07 paragrafo 2 punto 2.1.

- 3) editoria ex art. 74 comma 1° del DPR 633/72;
- 4) gestione di servizi di telefonia pubblica, ex art. 74 comma 1° DPR 633/72;
- 5) rivendita di documenti di trasporto pubblici e di sosta (grattini), ex art. 74 comma 1° DPR 633/72;
- 6) intrattenimenti, giochi ed altre attività di cui alla tariffa allegata al DPR 640/72 (art. 74 comma 6° del DPR n. 633/72);
- 7) agenzie di viaggio e turismo, ex art. 74 ter del DPR 633/72;
- 8) agriturismo, ex art. 5 comma 2° legge 413/91;
- 9) vendita a domicilio (porta a porta), ex art. 25 bis comma 6° del DPR 600/73;
- 10) rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, ex art. 36 del DL n. 41/95;
- 11) agenzie di vendita all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione, ex art. 40 bis del DL n. 41/95.

3) ACCESSO AL FORFETTONE

Per l'accesso al regime agevolato, occorre fare una discrimina fra soggetti passivi in attività e quelli che iniziano l'attività dal periodo d'imposta 2008 e successivi.

Il forfettone per i contribuenti già in attività costituisce il regime naturale, avendo chiaramente i presupposti dianzi enunciati, oltre a quelli che nel periodo d'imposta 2007 hanno usufruito del regime di franchigia di cui all'art. 32 bis del DPR 633/72, peraltro abrogato dal comma 116 dell' art. 1 della L. F. 2008 a far tempo dal 01/01/2008.

Tutto ciò implica che i contribuenti dianzi citati possono operare con il sistema del forfettone sin dal 01/01/2008, senza dover fare veruna comunicazione sia preventiva con l' apposito modello AA9, sia successiva con la dichiarazione annuale. I soggetti passivi d'imposta in regime di franchigia dotati di un numero di partita iva particolare, possono continuare ad adoperare tale numero speciale, a prescindere dal regime che vorranno adottare senza essere assoggettati a richiedere un nuovo numero di partita iva con il modello AA9.

Il comma 116 derogando alle disposizioni ordinarie sulle opzioni facoltizza i soggetti passivi d'imposta che nel 2007 avevano optato per il regime ordinario di poter applicare fin dal 2008 il forfettone, anche se non è trascorso il triennio di permanenza nel regime ordinario (PERIODO MINIMO).

Per quanto attiene i soggetti passivi d'imposta che iniziano un'attività di impresa, arte o professione e presumono di rientrare nel particolare regime, ovviamente rispettando i presupposti previsti per l'applicazione del regime agevolato, sono astretti a comunicare tale volontà nella dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del DPR n. 633/72 con il modello AA9/8 a far tempo dal giorno 08/01/2008, atteso che da tale data si è reso disponibile l'utilizzo del software di riferimento, anche se il comunicato fa riferimento al giorno 07/01/2008.

La circolare n. 73/E rileva che fino all'approvazione della nuova modulistica del AA9 i soggetti che iniziano l'attività ed intendono avvalersi del regime del forfettone devono utilizzare l'attuale modello AA9/8 barrando ne "QUADRO B" la casella denominata "contribuenti minori". La stessa circolare n. 73/E afferma che dal 01/01/2008 non potranno più essere selezionate nel "QUADRO B" le caselle seguenti:

- a) contribuenti minimi in franchigia;
- b) regime fiscale agevolato per le attività marginali.

Ovviamente la non utilizzazione si spiega con l'abrogazione dei regimi di cui ai punti a) e b).

4) DISAPPLICAZIONE DEL FORFETTONE

Il regime agevolato può essere disapplicato sia per opzione, sia per legge.

Nella prima ipotesi la disapplicazione avviene mercé un comportamento concludente del soggetto passivo d'imposta come ad esempio addebitando l'iva ai cessionari o committenti. Noi riteniamo che in fase di prima applicazione un eventuale addebito dell'iva al documento ex art. 21 del DPR n. 633/72 possa essere sanato con l'emissione di una nota di variazione ex art. 26 del medesimo DPR n. 633/72.

Altra fattispecie di disapplicazione del forfettone è quella di porre in essere il diritto alla detrazione per l'iva pagata a monte.

Ad esempio se un soggetto passivo d'imposta nel mese o nel trimestre ha posto in essere solo operazioni a monte e per il periodo considerato (mese, trimestre) detrae l'iva assolta, di conseguenza si auto-esclude dal regime agevolato.

Per converso i soggetti passivi d'imposta che optano per il regime ordinario sono astretti agli adempimenti contabili ed extracontabili di cui erano in precedenza esonerati.

L'opzione per il regime ordinario implica che il soggetto passivo d'imposta deve comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione con la prima dichiarazione annuale presentata post scelta, il tutto ai sensi e per gli effetti del DPR n. 442 del 10/11/1997 e del comma 110 della L. F. 2008.

L'opzione ha valore per un triennio, ed, elasso tale periodo esso si rinnova tacitamente di anno in anno, ossia fino a quando il soggetto passivo d'imposta continua ad applicare le imposte nei modi ordinari.

Elasso il termine del triennio di applicazione del regime ordinario, il contribuente può rientrare nel forfettone, ovviamente se ne ricorrono tutti i presupposti.

In deroga all'obbligo di applicazione del regime ordinario per almeno tre periodi d'imposta dall'opzione, e tassativamente solo per il 2008 è previsto il passaggio al forfettone a far tempo dal 2009. In tale ipotesi la deroga va comunicata presentando coevamente alla dichiarazione dei redditi ed

entro gli stessi termini il modello VO, e non con la dichiarazione iva, atteso che i contribuenti minimi sono esonerati dalla presentazione della stessa.

Anche i contribuenti che pongono in essere solo operazioni esenti devono atteggiarsi come quelli enucleati dianzi, poiché gli stessi sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale iva.

Il forfettone finisce per avere la sua valenza agevolativa se il soggetto passivo d'imposta supera il plafond di 30.000,00 euro o pone in essere una cessione all'esportazione.

Inoltre si esce dal regime del forfettone se il soggetto passivo d'imposta:

- a) sopporta costi per lavoro dipendente o di collaborazione;
- b) distribuisce somme inerenti la partecipazione agli utili agli associati in partecipazione con apporto formato da solo prestazioni di lavoro;
- c) acquisisce beni strumentali nel triennio, ivi compreso quello in cui si applica il regime agevolato per un importo superiore ai 15.000,00 euro, ovviamente sempre al netto del tributo iva;
- d) si verifica il cambiamento di attività rientrante in un regime speciale ai fini iva;
- e) trasferisce la residenza all'estero;
- f) si verifica il cambiamento di attività rientrante in quelle che effettuano in via prevalente o esclusiva la cessione di fabbricati, porzioni di fabbricati, di terreni edificabili, o di mezzi di trasporto nuovi;
- g) acquisisce partecipazioni in società di persone o in società a responsabilità limitata con ristretta base partecipativa che hanno esercitato l'opzione per trasparenza ovvero in associazioni professionali formate per l'espletamento in forma associata di arti e professioni.

A livello tempistico il forfettone non ha più la valenza agevolativa a far tempo dal periodo d'imposta seguente a quello nel quale cessano i presupposti ex comma 96 e/o si concretizzano le fattispecie di cui al comma 99 dell'art. 1 della L.F. 2008.

E' da osservare che ai sensi e per gli effetti del comma 111 secondo capoverso, il forfettone viene meno dal periodo d'imposta medesimo in cui i ricavi o compensi superano il plafond di oltre la metà (45.000,00 euro).

Nella fattispecie il soggetto passivo d'imposta dovrà attivarsi per gli adempimenti ordinari contabili ed extracontabili.

In concreto al superamento dei 45.000,00 euro di ricavi e/o compensi torna applicabile l'iva riguardante le operazioni a monte e a valle posta in essere per l'intero periodo d'imposta. E' da avvertire che per la frazione del periodo d'imposta ante superamento del plafond massimo consentito l'iva sarà computata con il sistema dello scorporo dai corrispettivi, in conformità all'ultimo comma dell'art. 27 del DPR n. 633/72.

A livello operativo il contribuente, con il superamento del 50% del plafond massimo consentito dovrà ai fini iva come previsto dal DM:

- a) istruire i registri iva di cui al Titolo II del DPR n. 633/72 entro il termine della liquidazione di periodo (mese/trimestre) in cui viene superato il plafond. Ovviamente per i contribuenti già in attività, potrebbero usare anche quelli attivati nei periodi d'imposta precedenti;
- b) adeguare gli obblighi previsti per le operazioni poste in essere successivamente al superamento del plafond massimo consentito;
- c) presentare la comunicazione dati e la dichiarazione annuale iva entro i termini consentiti dalla normativa fiscale;
- d) versare l'iva a saldo emergente dalla dichiarazione annuale;
- e) registrare gli acquisti ed i corrispettivi posti in essere ante superamento plafond entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale iva.

Per converso ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche e dell'IRAP il contribuente deve:

- a) istituire i registri e le scritture contabili di cui al DPR n. 600/73 e registrare le operazioni nei termini e con le modalità stabilite dal DPR n. 600/73 a far tempo dal mese in cui il limite è stato superato;
- b) adeguarsi agli obblighi previsti per le operazioni fino al limite consentito dei ricavi e/o compensi e per quelle poste in essere successivamente;
- c) presentare la comunicazione dati ai fini degli studi di settore e dei parametri e le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in cui è stato superato il plafond entro i termini previsti dalla normativa fiscale vigente;
- d) versare le imposte a saldo risultanti dall'unico e computare il reddito determinato ai fini del reddito di lavoro autonomo o d'impresa, oltre all' IRAP di cui al D. vo n. 446 del 15 dicembre 1997;
- e) registrare le operazioni inerente le cessioni di beni e/o le prestazioni di servizi , oltre agli acquisti posti in essere ante superamento del plafond massimo consentito entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

E' da avvertire che il superamento dei ricavi o compensi oltre l'importo dei 45.000,00 euro implica l'applicazione del regime ordinario per il successivo triennio.

In buona sostanza il soggetto passivo d'imposta è astretto a rispettare le regole del regime ordinario per il periodo d'imposta in cui avviene il superamento e per il triennio successivo. Ad esempio se un contribuente supera la soglia dei 45.000,00 euro nel periodo d'imposta 2008, il regime ordinario si proroga automaticamente per il 2009, 2010, 2011. Ed infine la disapplicazione del forfettone può avvenire, ai sensi e per gli effetti del comma 114 a seguito di un avviso di accertamento diventato definitivo. Il forfettone cessa la sua valenza dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati acclarati definitivamente i presupposti di cui al comma 96 e le condizioni di cui al comma 99.

Il forfettone inoltre cessa la sua valenza agevolativa dal periodo d'imposta nel quale l'accertamento diventa definitivo. Nell'ipotesi in cui i ricavi e/o i compensi accertati sono superiori ai 45.000,00 euro.

Il superamento del limite dei ricavi o dei compensi di 45.000,00 comporta l'adozione del regime ordinario per il successivo triennio.

5) AGEVOLAZIONI CONTABILI PER IL COMPARTO IVA

I contribuenti rientranti nell'orbita del cosiddetto forfettone sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta oltre agli altri previsti dal DPR n. 633/72 e precisamente:

1. registrazione delle fatture emesse ex art. 23 e/o dei corrispettivi ex art. 24;
2. registrazione degli acquisti, ex art. 25;
3. tenuta dei registri, documenti e relativa conservazione, ex art. 39, con esclusione per le fatture di acquisto e le bolle doganali d'importazione;
4. dichiarazione e comunicazione annuale, ex art. 8, 8 bis del DPR n. 322/98;
5. compilazione ed invio degli elenchi clienti e fornitori, ex art. 8 bis comma 4 del DPR n. 322/98.

6) ADEMPIMENTI OBBLIGATORI

I soggetti passivi d'imposta rientranti nella previsione del particolare regime sono astretti a:

- a) numerare e conservare le fatture d'acquisto e delle bollette doganali, oltre a certificare i corrispettivi delle fatture emesse, ex art. 21 del DPR n.633/72, e annotare con la dicitura "OPERAZIONE EFFETTUATA AI SENSI DELL' ART. 1 COMMA 100 DELLA LEGGE FINANZIARIA 2008";
- b) integrare le fatture per acquisti intracomunitari e per le altre operazioni da cui risulta debitore d'imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa iva. Ciò si verifica nel caso di operazioni rientranti nel cosiddetto regime del "REVERSE CHARGE" come chiaramente afferma la circolare n. 73/E al paragrafo 3 punto 3.1.2;
- c) versare l'iva di cui al punto b) entro il 16 del mese successivo all'effettuazione delle operazioni;
- d) presentare agli uffici della dogana gli elenchi intrastat in conformità al 6° comma dell'art. 50 del D.L. n. 331/93.

7) IL PROBLEMA DELLA DETRAZIONE E DELLA RIVALSA

Ai soggetti passivi d'imposta rientranti nella sfera del forfettone è preclusa la detrazione dell'iva pagata a monte, oltre a non poter esercitare il diritto di rivalsa. Inoltre sia la fattura sia lo scontrino non devono evidenziare l'addebito dell'iva. Nell'ipotesi di reverse charge e/o di acquisti intracomunitari i contribuenti sono astretti ad integrare le fatture con l'indicazione della relativa aliquota e dell'imposta, e, versarla entro il 16 del mese successivo a quello in cui è stata posta in essere l'operazione.

In conformità al comma 116 le cessioni di beni poste in essere dai soggetti che si appartengono al forfettone nei confronti di soggetti appartenenti ad altro stato membro dell'Unione Europea sono da considerarsi cessioni interne senza il diritto alla rivalsa e non operazioni intracomunitarie.

Nel caso di specie il cedente deve evidenziare nella fatture emessa nei confronti dell'operatore comunitario che l'operazione soggetta al particolare regime "NON COSTITUISCE CESSIONE INTRACOMUNITARIA AI SENSI DELL'ART. 41 COMMA 2 BIS DEL D.L. N. 331/93"⁵

8) LA TEMATICA DELLA RETTIFICA DELL' IVA

Il regime del forfettone implica la rettifica dell'iva, già detratta nei periodi d'imposta nei quali si applicava il sistema imposta da imposta, ex articoli 19 bis 2 del DPR n. 633/72.

Il caso di specie è previsto dall'art. 101. Quindi nell'ipotesi di cambiamento di regime di applicazione dell'iva, l'imposta relativa ai beni e/o servizi non ancora ceduti e/o non ancora utilizzati deve essere sottoposta a rettifica in una sola soluzione, senza aspettare l'impiego effettivo dei medesimi, fatto salvo per i beni ammortizzabili, ivi compresi quelli immateriali, la cui rettifica va fatta solo e soltanto se non siano ancora trascorsi quattro periodi d'imposta da quello della loro utilizzazione effettiva, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione nell'ipotesi di fabbricati o loro porzioni. A tale uopo ricordiamo che la rettifica non va operata per i beni ammortizzabili di costo unitario inferiore a 516,00 euro e per quelli il cui coefficiente di ammortamento ai fini delle imposte sul reddito è maggiore del 25%, il tutto ai sensi e per gli effetti del art. 19 bis 2 comma 5.

Per la procedura rettificativa bisogna approntare una documentazione "ad hoc" il quale deve indicare per categorie omogenee, la quantità ed i valori dei beni strumentali utilizzati in conformità alle modalità di cui alla circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997.

In guisa analoga la rettifica va fatta se il soggetto passivo d'imposta si collega nel regime ordinario dell'iva vuoi per opzione vuoi per legge. Nella fattispecie le restanti rate vengono calcolate nel prossimo versamento di periodo immediatamente seguente all'uscita al netto ovviamente di tale rettifica⁶.

Il comma 101 al fine di agevolare la situazione economica del contribuente, a seguito della rettifica, consente che l'iva dovuta possa essere diluita anche in cinque rate annuali di importo uguale senza l'aggravio di interessi. La prima (o unica) rata deve essere pagata entro il termine previsto per il versamento del saldo iva riguardante l'anno precedente a quello applicativo del regime; laddove le restanti quattro rate devono essere pagate entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF.

Ai sensi e per gli effetti dell'ultimo capoverso dell'art. 101 il debito può essere eliso con la cosiddetta "COMPENSAZIONE" in conformità all'art. 17 del D.vo n. 241/97. Se per avventura il contribuente

⁵ In tal caso veggasi Circolare n. 73/E paragrafo 3 punto 3.1.3.

⁶ Veggasi Circolare n. 73/E paragrafo 3.1.4.

non versa l'ultima rata o una singola rata è sanzionato con un 30% dell'imposta non versata in conformità all'art. 13 del D.vo n. 471/97, e l'importo medesimo costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo. A livello contabile operativo le rettifiche della detrazione devono essere fatte nella prima dichiarazione annuale IVA presentata dopo l'accesso al regime.

In buona sostanza le rettifiche vanno effettuate in quella inerente il periodo d'imposta precedente all'accesso al forfettone. Ad esempio un soggetto passivo d'imposta che accede al forfettone il 1° gennaio 2008 deve evidenziare la rettifica della detrazione nella dichiarazione annuale IVA riguardante il periodo d'imposta 2007 da presentarsi nel 2008⁷. A tale uopo presentiamo il seguente caso di specie:

| | |
|--|--|
| Beni mobili ammortizzabili acquistati nel periodo d'imposta 2005 | €7.500,00 + IVA del 20% pari ad € 1.500,00 |
| Merci in rimanenza al 31/12/2007 | €6.000,00 + IVA del 20% pari ad € 1.200,00 |
| La rettifica dell'iva sarà così calcolata | (€1.500,00: 5) x 2 = € 600,00 + €1.200,00= €1.800,00 |
| L'importo di €1.800,00 potrà essere versato in unica soluzione o in un massimo di 5 anni | |

Onde neutralizzare gli effetti del transito dal regime imposta da imposta al forfettone nella dichiarazione inerente l'ultimo periodo d'imposta in cui è stato applicato il sistema ordinario occorre tener conto dell'iva riguardante le operazioni ad esigibilità differita di cui al disposto ex art. 6 del DPR n. 633/72, e precisamente quelle in cui il momento impositivo, ai fini iva, si verifica al momento del pagamento de corrispettivo. Le operazioni in parola sono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte allo Stato, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti, agli istituti universitari alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cure aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, il tutto ai sensi e per gli effetti del comma 102 art. 1 della L.F. 2008.

Se eseguite le rettifiche "ad hoc" di cui all' art. 19 bis 2 nell'ultima dichiarazione inerente il periodo d'imposta con applicazione del metodo ordinario si evidenzia un credito iva il medesimo potrà essere utilizzato in compensazione con altre imposte e contributi in conformità al disposto ex art. 17 del D.vo n. 241/77 o richiesto a rimborso ai sensi e per gli effetti dell'art. 30 comma 3 del DPR 633/72.

⁷ Veggasi a tale uopo la Circolare n. 73/E paragrafo 3 punto 3.1.4.

9) AGEVOLAZIONE AI FINI DEL COMPARTO IMPOSTE DIRETTE

A livello contabile i contribuenti aderenti al forfettone vengono esonerati da qualsivoglia obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili, oltre ad essere esclusi dagli studi di settore e dai parametri e dalla relativa compilazione e comunicazione, invio telematico, del modello “ad hoc”(art. 62 bis del D.L. 30/08/1993 n. 331 convertito in legge, con modifiche, n. 427/93 per gli studi di settore e del DPCM del 29/01/1996 per i parametri)

10) OBBLIGHI CONTABILI AI FINI DEL COMPARTO IMPOSTE DIRETTE

Ai sensi del combinato disposto di cui agli art. 1 comma 109 L.F. 2008 e 22 del DPR n. 600/73 i contribuenti che si appartengono al regime del forfettone sono astretti a conservare i documenti emessi e quelli ricevuti.

I soggetti che esplicano attività di arti e/o professioni inoltre devono essere titolari di uno o più conti correnti bancari o postali nei quali assemblare, necessariamente, gli importi riscossi e/o prelevati nell'esercizio dell'attività, oltre a quelli occorrenti per il pagamento delle spese, il tutto ai sensi e per gli effetti dell'art. 19 comma 3° del DPR n. 600/73. E' appena il caso di ricordare che non necessariamente i conti debbono essere dedicati solo all'attività professionale, potendo gli stessi essere utilizzati anche per esigenze personali e/o familiari⁸. Nel contesto delle agevolazioni ricordiamo che i contribuenti che si appartengono al regime agevolato sono esonerati dal pagamento dell'IRAP così come previsto dal comma 104 e di conseguenza non obbligati alla dichiarazione apposita di cui all'art. 19 del D.vo n. 446/97.

11) QUANTIFICAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO

Il comma 104 dianzi citato contiene la disposizione per la quantificazione del reddito con le integrazioni del decreto ministeriale.

Il comma in questione quantifica il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei contribuenti appartenenti al particolare regime facendo la somma algebrica tra il totale dei ricavi e/o compensi incassati nell'anno e quello dei costi e spese sopportate nello stesso anno. Inoltre alla determinazione del reddito concorrono le plusvalenze e/o le minusvalenze dei beni inerenti l'attività d'impresa e/o dell'esercizio dell'arte e professione.

In guisa analoga anche le sopravvenienze e le insussistenze attive e/o passive concorrono alla quantificazione del reddito.

Nello specifico è previsto dalla norma de quo l'imputazione delle spese e dei ricavi e/o compensi con il criterio cosiddetto di cassa, ossia nella fattispecie prevale il momento finanziario su quello economico.

⁸ Veggasi Circolare n. 28/E del 2006.

Ad esempio il costo sostenuto per l'acquisizione dei beni strumentali concorre in senso negativo alla determinazione del reddito d'impresa nell'anno dell'effettivo pagamento.

In conformità anche al DM la plusvalenza che si realizza per la cessione di un bene strumentale acquistato nel periodo d'imposta vigente il forfettone sarà pari al totale corrispettivo di cessione, per cui concorrerà in toto alla quantificazione del reddito dell'anno in cui è percepito il corrispettivo.

Invece nell'ipotesi di alienazione di beni strutturali con modalità di pagamento di rateizzazione del corrispettivo, la rata percepita concorre in positivo alla quantificazione del reddito del periodo considerato al netto della quota del costo non ammortizzato del valore risultante alla fine dell'anno precedente a quello dal quale decorre il regime.

In guisa analoga non ha alcuna valenza fiscale il valore attribuito alle giacenze di fine periodo non ancora pagate, atteso che le stesse vanno inquadrare nell'anno in cui avviene il materiale pagamento.

Per quanto poi concerne le rimanenze finali dell'anno precedente regolarmente pagate esse hanno valenza a decremento degli elementi positivi. Tutto ciò per ovviare ad una doppia imposizione. Infatti nel forfettone il reddito d'impresa è quantificato facendo la differenza tra la sommatoria dei ricavi percepiti e le spese e i costi pagati, nel periodo d'imposta senza considerare gli ammortamenti e le rimanenze. Quindi se per avventura nel periodo d'imposta precedente all'entrata in vigore del forfettone fossero presenti nella compagine aziendale giacenze di merci, l'applicazione del particolare regime determinerebbe una ipotesi di doppia imposizione. Nella fattispecie si avrebbe l'ineducibilità delle giacenze iniziali riguardante il primo anno di applicazione del forfettone a fronte della tassazione delle stesse in ipotesi di vendita diretta e/o indiretta. E' appena il caso di ricordare che per vendita diretta va intesa l'alienazione delle merci in magazzino; laddove per vendita indiretta è quella riguardante la trasformazione di materie prime in prodotti finiti.

L'art. 4 comma 1 lettera a) del decreto al fine di ovviare all'anomalia di cui sopra (recte: doppia imposizione) stabilisce che i componenti positivi di reddito concorrono alla formazione del reddito d'impresa solo per la parte che eccede il valore delle rimanenze finali del periodo d'imposta precedente. In buona sostanza si consente la deduzione delle giacenze iniziali mercé la coeva riduzione dei ricavi di importo uguale. Per quanto poi attiene ai contributi previdenziali versati in ottemperanza di disposizioni di legge si detraggono dal reddito, il tutto ai sensi e per gli effetti dell'art. 1 comma 104. Purtuttavia al fine di ovviare ad una maggiore tassazione in presenza del forfettone i contributi versati dai collaboratori dell'impresa familiare ex art. 230 bis del c.c. si detraggono dal reddito determinato con il particolare regime, a condizione che l'imprenditore non abbia esercitato il diritto di rivalsa nei confronti dei collaboratori familiari. Nella fattispecie saranno i collaboratori familiari a dedurre i contributi dal proprio reddito del periodo considerato. Ora, dal momento di vigenza del forfettone l'imposta è a carico solo e soltanto dell'imprenditore sul reddito, al lordo delle quote a lui spettanti. ragion per cui si sarebbe avuto incapienza del reddito, in testa ai collaboratori dell'impresa individuale, nell'ipotesi di detrazione degli oneri previdenziali.

Ovviamente, nel caso in cui i collaboratori hanno altri redditi sottoposti a tassazione ordinaria con aliquota maggiore del 20% è profittevole che l'imprenditore eserciti la rivalsa traslando la deduzione dei contributi ai redditi dei collaboratori familiari. La disposizione contemplata dall'art. 5 del decreto di attuazione rende, peraltro, non rilevante ai fini della facoltà di dedurre i contributi previdenziali dal regime del forfettone. E' appena il caso di ricordare che il reddito determinato con il regime particolare essendo sottoposto ad imposta sostitutiva non entra nel coacervo del reddito complessivo del soggetto passivo d'imposta per il periodo di riferimento. Purtroppo tale reddito sarà assemblato nel reddito complessivo, per il riconoscimento delle detrazioni per carico di famiglia ai sensi dell'art. 12 comma 2 del TUIR, oltre alla quantificazione della base imponibile per il calcolo dei contributi previdenziali ed assistenziali. Per converso il reddito in parola non va computato nella determinazione per le deduzioni ex art. 13 (altre deduzioni).

Altro problema è quello inerente gli elementi positivi e negativi riguardanti esercizi precedenti all'introduzione del forfettone per i quali si applicano le regole ordinarie previste dal TUIR. Per il caso di specie il comma 106 prevede che gli elementi positivi e negativi di reddito concernenti periodi d'imposta precedenti all'applicazione del forfettone la cui tassazione in conformità delle disposizioni ordinarie del TUIR è stata rinviata per le residue quote alla formazione del reddito del periodo d'imposta precedente all'applicazione del particolare regime, solo per l'importo della differenza algebrica che supera l'importo di euro 5.000,00. Se non supera il limite di 5.000,00 euro lo stesso importo può essere assemblato nella quantificazione del reddito di esercizio solo e soltanto se trattasi di un componente negativo di reddito.

Gli elementi positivi e negativi in parola sono quelli per i quali il TUIR consente il rinvio della deduzione o la tassazione in più esercizi come ad esempio le plusvalenze realizzate e per opzione del soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 86 del TUIR possono essere diluite in cinque periodi d'imposta compreso quello di realizzazione. Altro esempio è quello delle spese di rappresentanza la cui deduzione nella misura di 1/3 è consentita nell'anno nel quale sono state sostenute e nei quattro successivi periodi d'imposta.

A livello operativo per tali componenti di reddito il soggetto passivo rientrante nell'orbita del forfettone dovrà alla fine dell'anno precedente all'entrata in vigore del regime agevolato, fare una differenza algebrica tra la somma totale delle quote residue degli elementi positivi e negativi di reddito.

Le ipotesi della somma algebrica possono essere le seguenti:

1. maggiore di 5.000,00 euro;
2. minore di 5.000,00 euro;
3. minore di 5.000,00 costituito da componenti negativi di reddito.

Nell'ipotesi di cui al punto 1) l'eccedenza sia essa positiva o negativa concorrerà alla quantificazione del reddito nello stesso periodo d'imposta. Nell'ipotesi di cui al punto 2) la differenza non avrà alcuna

valenza se trattasi di componenti positivi di reddito. Ed infine nell'ipotesi di cui al punto 3) l'importo concorrerà alla determinazione del reddito in senso negativo solo e soltanto se trattasi di elementi negativi di reddito.

12) LA TEMATICA DELLE "PERDITE"

Il comma 107 a proposito delle perdite fiscali realizzate negli anni antecedenti all'applicazione del forfettone stabilisce che le medesime possono essere portate in detrazione dal reddito prodotto in conformità alle regole ordinarie previste dal TUIR.

A tale uopo l'art. 8 del TUIR stabilisce al 3° comma che le perdite scaturenti dall'esercizio di impresa commerciale o dall'esercizio di arti e professioni (limitatamente a quelle prodotte negli anni 2006 e 2007) sono detraibili dai relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta, e per la differenza nei successivi ma non oltre il quinto per l'intero importo che negli stessi trova capienza. Per converso il comma 108 prevede che le perdite che si generano nell'ambito del forfettone sono portate in detrazione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo prodotti nei successivi periodi d'imposta ma non oltre il quinto.

Inoltre se la perdita si è generata nei primi tre periodi d'imposta in cui viene espletata l'attività il contribuente, a prescindere dal regime di tassazione, ha la possibilità di avvalersi del disposto ex art. 84 comma 2° del TUIR che prevede l'illimitatezza del riporto delle perdite medesime.

13) IL REGIME TRANSITORIO

Il comma 112 prevede alcune disposizioni che hanno il precipuo scopo di coordinare i periodi d'imposta nei quali le disposizioni medesime trovano applicazione e quelli precedenti o successive con riguardo ai quali risultano applicabili le regole ordinarie di quantificazione del reddito.

La coordinazione appare indispensabile proprio per i redditi d'impresa in considerazione della tipologia diversa d'imputazione dei componenti di reddito (recte: criterio di cassa) adottato dal forfettone nei confronti del criterio di competenza previsto dalle disposizioni ordinarie, allo scopo di ovviare a duplicazioni e/o salti d'imposta negli anni di entrata ed uscita dal regime agevolato. Nello specifico il comma in esame stabilisce che nell'ipotesi di traslazione dal forfettone a quello del regime ordinario i ricavi e/o i compensi e i costi e/o le spese sostenute che hanno già concorso alla quantificazione del reddito negli anni soggetti al forfettone non hanno veruna valenza negli anni successivi.

In guisa analoga i componenti di reddito che quand'anche di competenza degli anni di vigenza del forfettone non hanno influenzato il reddito dei medesimi anni dovranno incidere sui successivi esercizi. Quanto detto dianzi si verifica ad esempio per quelle operazioni economiche in assenza di manifestazioni finanziarie.

Le medesime regole devono trovare applicazione anche per il passaggio dal regime ordinario di imposizione a quello del forfettone. Nello specifico trattasi di quegli elementi di reddito per i quali l'applicazione del principio di cassa al posto di quello "PER COMPETENZA" o viceversa condurrebbe ad attribuire il componente ad anni diversi per i quali la quantificazione del reddito si determina secondo differenti regimi.

Gli elementi in parola se hanno influenzato il reddito con le regole ordinarie previste dal TUIR non rilevano nella quantificazione del reddito computato con i criteri del forfettone; laddove se gli stessi componenti, per converso, hanno influenzato il reddito secondo le regole del forfettone non possono avere alcuna valenza reddituale per gli anni successivi alla traslazione a quello ordinario.

Seguendo la Circolare 73/E i costi inerenti le merci che sono state consegnate e/o utilizzate in un esercizio in cui si applicava per la quantificazione del reddito le regole ordinarie e sono state pagate in un anno successivo dove tornava applicabile il criterio di determinazione del reddito del forfettone, nella fattispecie essendo stato imputato il costo con il principio della competenza, la susseguente manifestazione finanziaria dell'operazione non rileva dal punto di vista reddituale, a prescindere dalla manifestazione numeraria.

14) VERSAMENTI D'IMPOSTA E RELATIVI ACCONTI

I soggetti passivi d'imposta che si appartengono al forfettone sono astretti al versamento delle imposte con il sistema telematico di cui al comma 49 dell'art. 37 della legge n. 248/06. Gli stessi calcolano l'acconto dell'IRPEF da versare nel periodo d'imposta in cui si verifica la traslazione dal regime ordinario a quello del forfettone, senza tener conto delle disposizioni che regolano il forfettone medesimo.

Un discorso a parte va fatto per i collaboratori delle imprese familiari.

A tale uopo è previsto che l'acconto è dovuto solo e soltanto dal titolare della compagine aziendale anche per le quote in capo ai collaboratori familiari.

La disposizione appare utile se si considera che il forfettone prevede che nel periodo d'imposta in cui si verifica la traslazione al forfettone medesimo la determinazione degli acconti prescinde dalle disposizioni di entrata nel particolare regime agevolato, il tutto ai sensi del comma 117 dell'art. 1 della L.F. 2008.

In buona sostanza secondo il comma 117 non è praticabile il metodo di determinazione previsionale degli acconti con riferimento all'applicazione del forfettone.

La disposizione in commento serve a non alterare le previsioni di cassa nel bilancio dello Stato e degli enti locali che potrebbe derivare anzitutto proprio dalle imprese familiari.

Infatti, nel regime del forfettone l'imposta sostitutiva è versata dal titolare dell'impresa sull'intero reddito della compagine aziendale per cui il reddito non viene splittato anche sui collaboratori familiari per trasparenza, in conformità al comma 105.

Quindi i collaboratori dell'impresa familiare sarebbero stati astretti a versare acconti anche in riferimento ad un reddito che non sarà sottoposto ad imposizione nei loro confronti oltre a considerare che in assenza di altri redditi gli stessi avrebbero dovuto, loro malgrado, innestare l'istituto del rimborso che come si sa è costellato di difficoltà di una certa valenza.

Last but not least per i soggetti che esplicano lavoro autonomo o per quelle imprese che esplicano prestazioni di servizio nei confronti dei condomini le ritenute subite, in regime minimo, vanno considerate in acconto d'imposta sostitutiva dovuta e che l'eccedenza può essere utilizzata in compensazione, il tutto ai sensi dell'art. 6 del decreto di attivazione.

15) ASPETTO SANZIONATORIO

Ai soggetti passivi che si appartengono al regime del forfettone torna applicabile la disciplina delle sanzioni amministrative di cui ai D.vi. n. 471 e 472 del 18 dicembre 1997, in riferimento ovviamente agli obblighi e agli adeguamenti a cui sono tenuti.

Per le violazioni inerenti la mancata certificazione dei corrispettivi delle operazioni poste in essere dai soggetti passivi che si appartengono al forfettone si applicano le sanzioni previste dagli art. 6 e 12 del D.vo n. 471/97.

Per le ipotesi di violazione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, torna applicabile la sanzione di cui all'art. 9 del D.vo n. 471/97.

Ovviamente anche per i contribuenti minimi è consentito il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.vo. n. 472/97, a condizione che le sanzioni non siano già state contestate ed in ogni caso non siano iniziati gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali o altre attività di controllo per le quali gli autori delle violazioni abbiano avuto formale conoscenza.

Ed infine il legislatore del 2007 ha previsto un trattamento sanzionatorio aggravato per i casi di infedele indicazione dei requisiti e delle condizioni di accesso al particolare regime agevolativo. Nelle fattispecie se il maggior reddito acclarato è superiore del 10% di quello dichiarato le sanzioni minime e massime sono incrementate di un 10%, il tutto ai sensi dell'art. 114 della L.F. 2008.

Lo stesso trattamento sanzionatorio torna applicabile nei casi in cui sia stato accertato il venir meno dei requisiti per continuare ad usufruire del regime sempre che il maggior reddito accertato superi il 10% di quello dichiarato.