



**Confederazione Nazionale  
dell'Artigianato e della Piccola  
e Media Impresa**

**Sede Nazionale**  
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma  
Tel. 06/44188461  
Fax. 06/44249515  
E-Mail: polfis@cna.it

**Sede di Bruxelles**  
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124  
Tel. 322 2307442-429  
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

**Divisione Economica e Sociale**  
*Ufficio politiche fiscali*

## **Comunicazione tributaria n. 20**

*Roma, 15 aprile 2009*

**Oggetto: Regime speciale dei contribuenti minimi – limite di ricavi per l'uscita dal regime in corso d'anno – ragguglio all'anno – obbligo – art. 1, c. 111, l. n. 244/2007 – costi per cui la deduzione è stata rinviata da tassare in entrata nel regime – art. 1, c. 106 l. n. 244/2007 – oneri pluriennali di cui all'articolo 108, commi 3 e 4 del TUIR – inclusione.**

### **Sommario**

<b>1. PREMESSA .....</b>	<b>2</b>
<b>2. OBBLIGO DEL RAGGUGLIO AD ANNO DEL LIMITE DI RICAVI PER L'USCITA DAL REGIME IN CORSO D'ANNO.....</b>	<b>2</b>
<b>3. INCLUSIONE DEGLI ONERI PLURIENNALI TRA I COMPONENTI NEGATIVI DI REDDITO RESIDUI DA DEDURRE ALL'ENTRATA NEL REGIME NELL'AMBITO DELLA FRANCHIGIA DI € 5000. ....</b>	<b>3</b>

## 1. Premessa

Decorso ormai il primo anno di applicazione del regime speciale dei contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117 della legge n. 244/2007, si sono palesati una serie di dubbi applicativi del nuovo regime che meritavano di essere approfonditi, anche attraverso un confronto ufficiale con l'Agenzia delle entrate. Questo ha condotto alla predisposizione di diversi quesiti, posti in modo ufficiale all'Agenzia delle entrate (cfr Quesito 9 aprile 2009, n. 2). Si ritorna così sul regime fiscale speciale già ampiamente commentato dall'ufficio scrivente nei suoi precedenti documenti<sup>(1)</sup>.

Considerata l'urgenza delle risposte avute riguardo agli effetti che le stesse producono anche sull'anno in corso, con riferimento a due questioni, si è preferito procedere per vie brevi con l'Agenzia delle entrate ovvero indicando l'interpretazione dell'ufficio scrivente, evitando di inserire le domande nel quesito ufficiale.

Si tratta dell'applicazione dell'obbligo del ragguaglio all'anno anche al limite di ricavi previsto per l'uscita dal regime in corso d'anno, di cui all'articolo 1, comma 111 della legge n. 244/2007 e della inclusione degli oneri pluriennali tra i componenti negativi di reddito, per i quali è stata rinviata la tassazione per obblighi di legge di cui all'articolo 1, comma 106 della medesima legge n. 244/2007, qui di seguito esposti.

## 2. Obbligo del ragguaglio ad anno del limite di ricavi per l'uscita dal regime in corso d'anno.

In relazione ad un soggetto che inizia l'attività nel 2009 avvalendosi del regime dei "minimi", ritenendo di non superare il limite dei 30.000 euro, ragguagliato ad anno, è stato chiesto:

1. se il ragguaglio ad anno del limite di ricavi si rende applicabile per la verifica dei requisiti di accesso al regime per l'anno successivo ai sensi dell'articolo 1, comma 96, lett. a), n. 1) della legge n. 244/2007,
2. se il ragguaglio ad anno debba, altresì, essere applicato per la verifica del superamento del limite di ricavi stabilito per l'uscita dal regime in corso d'anno ai sensi dell'articolo 1, comma 111 della legge n. 244/2007, cioè il superamento del limite previsto per più del 50%.

Si tratta, pertanto, delle limitate ipotesi in cui un soggetto inizia l'attività, ad esempio, il 1° luglio 2009, pensando di non raggiungere il limite di ricavi di 15 mila euro. (limite di 30 mila euro ragguagliato a 6 mesi).

Rispetto al primo dubbio è evidente che il superamento del limite di € 15 mila determina, la fuoriuscita dal regime dei contribuenti minimi per l'anno successivo. A tal fine è sufficiente fare riferimento al disposto dell'articolo 1, comma 96, lett. a), n. 1) della legge n. 244/2007. Infatti, ponendosi al 1° gennaio 2010 è evidente che il primo dei requisiti per l'accesso al regime, ragguagliato ad anno, è stato superato.

Rispetto al secondo dubbio la domanda è se, con riferimento all'esempio sopra indicato, il superamento del limite prima del 31 dicembre 2009 di € 22.500 [15.000 euro + 7.500 euro (50% di 15.000)], determina la fuoriuscita dal regime in corso d'anno con tutte le conseguenze ad esso connesse in termini di ricostruzione della situazione contabile e di emissione delle fatture che determina la fuoriuscita dal regime per quelle successive<sup>(2)</sup>.

In proposito si ricorda che la circolare n. 73/E del 21/12/2007, ha precisato che i soggetti che iniziano l'attività possono immediatamente applicare il regime in esame se prevedono di rispettare le predette condizioni (elencate nella norma), tenendo conto che, in caso di inizio attività in corso d'anno, il limite dei 30.000 euro di ricavi o compensi deve essere ragguagliato ad anno. Le ipotesi di cessazione dall'applicazione del regime, è prevista dall'articolo 1, comma 111, legge n. 244/2007, in base al quale il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui all'articolo 96; inoltre, cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o compensi percepiti «*superano il limite di cui al comma 96, lett. a), numero 1) di oltre il 50%*».

<sup>1</sup> In particolare il regime dei contribuenti minimi è stato seguito sin dalla sua nascita, anticipando anche le disposizioni del decreto di attuazione, al fine di dare più certezza ai contribuenti nell'applicazione del regime semplificato sin dai primi giorni del 2008. Si ricorda, infatti, che il regime si presenta come regime naturale per coloro che hanno i requisiti, con possibilità di optare per il regime fiscale «normale» (con contabilità semplificata o ordinaria) attraverso il comportamento concludente. Per maggiori approfondimenti sul regime (cfr Com. trib. 10.01.2008, n. 6; Approfondimento 16.01.2008 n. 1, Com. trib. 05.02.2008, n. 11, Com. trib. 04.03.2008, n. 20, Com. trib. 06.03.2008, n. 23, Com. trib. 25.09.2008, n. 87, Com. trib. 25.09.2008, n. 88).

<sup>2</sup> Vedi quanto indicato nell'articolo 8 del DM 2 gennaio 2008 e dalla nostra Com. trib. 10.01.2008, n. 6, § 12.1; Com. trib. 05.02.2008, n. 11, § 4 e Com. trib. 04.03.2008, n. 20, § 8.



Secondo l'Agenzia delle entrate, sentita a riguardo per le vie brevi, è evidente che la disposizione al fine di individuare il limite di ricavi fa espresso riferimento ai ricavi previsti per l'accesso al regime, comprendendo anche la disposizione che impone il ragguglio ad anno<sup>(3)</sup>. Pertanto secondo l'Agenzia delle entrate il ragguglio ad anno deve essere applicato anche per la verifica del limite di ricavi previsto per la fuoriuscita dal regime in corso d'anno. Conseguentemente, nel nostro esempio la fattura che determina il superamento del limite di 22.500 euro di ricavi dovrà essere emessa addebitando l'Iva e, da tale data, dovranno essere assolti gli ulteriori obblighi di istituzione della contabilità e ricostruzione delle operazioni previste dall'articolo 8 del D.M. 2 gennaio 2008<sup>(4)</sup>.

### 3. Inclusione degli oneri pluriennali tra i componenti negativi di reddito residui da dedurre all'entrata nel regime nell'ambito della franchigia di € 5000.

Con riferimento ai c.d. oneri pluriennali di cui all'articolo 108 del TUIR, ci è stato chiesto se :

1. rientrano nel computo del requisito della dotazione dei beni strumentali di cui all'articolo 1, comma 96, lett. b) della legge n. 244/2007 (limite di acquisti di € 15.000 nel triennio solare precedente);
2. rientrano nella definizione di componenti negativi di reddito la cui deduzione è rinviata ad esercizi futuri in conformità a disposizioni del TUIR, per i quali l'articolo 1, comma 106, della legge n. 244/2007, prevede la deduzione delle quote residue nell'anno precedente a quello di entrata nel regime.

Nel primo caso è evidente che i costi pluriennali di cui all'articolo 108 del TUIR si distinguono giuridicamente dal concetto di beni strumentali che, con riferimento alle disposizioni del TUIR, sono in genere identificati dai beni ammortizzabili di cui agli articoli da 102 a 103 del TUIR. Pertanto rispetto al primo quesito, è da ritenersi che gli oneri pluriennali non rientrano nel computo del limite di cui all'articolo 1, comma 96, lett. b) della legge n. 244/2007.

Con riferimento al secondo dubbio interpretativo, l'Agenzia delle entrate, sentita a riguardo per le vie brevi, ritiene che il riferimento esemplificativo alle spese di rappresentanza di cui all'articolo 108, comma 2 del TUIR, effettuato nella sua precedente C.M. 21.12.2007, n. 73/E, § 4.2 (cfr Com. trib. 10.01.2008, n. 6, §10.1)<sup>(5)</sup>, debba essere esteso a tutte le spese relative a più esercizi di cui ai successivi commi 3 e 4 dell'articolo 108 del TUIR.

Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, l'articolo 1, comma 106 della legge finanziaria 2008, al fine di individuare i componenti di reddito da considerare nell'anticipazione della tassazione o deduzione, fa espresso riferimento alle disposizioni del TUIR che «**consentono o dispongono il rinvio**» della tassazione o deduzione. Da questo punto di vista, è evidente che i primi due commi dell'articolo 108 del TUIR sono sicuramente delle disposizioni che «**dispongono**» il rinvio dei costi a prescindere dalle disposizioni civilistiche sulla competenza, entrando a tale titolo nella previsione di cui al comma 106. D'altro canto gli oneri pluriennali contemplati nel successivo comma 3 del citato articolo 108, ovvero quelle previste nel successivo comma 4, per la parte riferibile al precedente comma 3, sebbene facciano riferimento alle regole civilistiche per la deduzione, è anche vero che ne «**consentono**» il rinvio, entrando a tale titolo nella previsione del comma 106 delle disposizioni sui contribuenti minimi.

In altre parole, secondo l'Agenzia delle entrate, nella definizione di cui all'articolo 1, comma 106 della legge n. 244/2007, rientrano tutte le spese relative a più esercizi di cui all'articolo 108 del TUIR.

<sup>3</sup> La norma, in effetti, conviene ribadirlo, fa espresso riferimento non già genericamente al limite di ricavi previsti per l'accesso al regime, ma al limite di ricavi previsto dall'articolo 96, comma 1, lett. a), n. 1, della legge finanziaria 2008, comprendendo anche la disposizione che impone il ragguglio ad anno. La disposizione da ultimo citato, infatti, così recita «*conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, raggugliati ad anno, non superiori a 30.000 euro*»

<sup>4</sup> per maggiori approfondimenti vedi i riferimenti riportati in nota 2.

<sup>5</sup> Nell'occasione, infatti, è stato precisato che tra i componenti negativi in questione sono da considerare anche le «spese di rappresentanza la cui deduzione nella misura di un terzo è ammessa nell'esercizio in cui le spese sono state sostenute e nei quattro successivi» E' appena il caso di sottolineare che si tratta della disposizione contenuta nell'articolo 108, comma 2 del TUIR (spese relative a più esercizi) nella versione previgente alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lett. p), della L. n. 244/2007 (legge Finanziaria 2008) (cfr Com. trib. 1° aprile 2009, n. 14). E' bene, infatti, ricordare che prima delle modifiche apportate dalla disposizione citata poi attuata dal D.M. 19 novembre 2008, per le spese di rappresentanza era prevista la deducibilità delle stesse limitatamente ad un terzo e per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi



**a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali**

*(CC/cc/minimi\_quesiti)*

