



CIRCOLARE N.7/E

Roma, 28 gennaio 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

---

***OGGETTO: Regime fiscale semplificato per i contribuenti minimi – Articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, finanziaria per l'anno 2008 – Ulteriori chiarimenti.***

## INDICE

<b>1) PREMESSA .....</b>	<b>4</b>
<b>2) REQUISITI DI AMMISSIONE/PERMANENZA NEL REGIME.....</b>	<b>4</b>
2.1 <i>Contemporaneo svolgimento di attività escluse e non dal regime dei minimi .....</i>	<i>4</i>
2.2 <i>Produttori agricoli .....</i>	<i>5</i>
2.3 <i>Applicazione regimi speciali.....</i>	<i>7</i>
2.4 <i>Partecipazione in società di persone o srl trasparenti .....</i>	<i>7</i>
2.5 <i>Limite dei 30.000 euro .....</i>	<i>8</i>
2.6 <i>Associato in partecipazione .....</i>	<i>8</i>
2.7 <i>Operazioni straordinarie .....</i>	<i>9</i>
2.8 <i>Beni strumentali .....</i>	<i>10</i>
2.9 <i>Attività iniziate da meno di 3 anni .....</i>	<i>16</i>
2.10 <i>Ricavi di competenza 2007 percepiti e fatturati nel 2008 .....</i>	<i>16</i>
2.11 <i>Impresa familiare .....</i>	<i>18</i>
2.12 <i>Esportazioni .....</i>	<i>18</i>
2.13 <i>Prestazioni occasionali .....</i>	<i>19</i>
2.14 <i>Altri quesiti.....</i>	<i>19</i>
<b>3 ENTRATA NEL REGIME.....</b>	<b>20</b>
3.1 <i>Presentazione del modello di dichiarazione senza indicazione dell'opzione per il regime dei minimi .....</i>	<i>20</i>
3.2 <i>Emissione della fattura con addebito dell'imposta.....</i>	<i>21</i>
3.3 <i>Emissione dello scontrino o della ricevuta .....</i>	<i>22</i>
3.4 <i>Annotazione dei corrispettivi .....</i>	<i>24</i>
3.5 <i>Posticipazione della registrazione delle operazioni attive, per gli esercenti attività di autotrasporto di cui all'art. 74, quarto comma .....</i>	<i>25</i>
3.6 <i>Revoca dell'opzione per il regime delle nuove attività imprenditoriali o di lavoro autonomo .....</i>	<i>26</i>
<b>4) USCITA DAL REGIME.....</b>	<b>28</b>
4.1 <i>Opzione per il regime delle nuove attività imprenditoriali o di lavoro autonomo.....</i>	<i>28</i>
4.2 <i>Irap.....</i>	<i>29</i>

4.3	<i>Scorporo Iva</i> .....	29
4.4	<i>Valutazione rimanenze</i> .....	30
<b>5)</b>	<b>DEDUCIBILITA' DELLE SPESE</b> .....	<b>30</b>
5.1	<i>Spese a deducibilità limitata</i> .....	30
<b>6)</b>	<b>ADEMPIMENTI</b> .....	<b>33</b>
6.1	<i>Perdite fiscali</i> .....	33
6.2	<i>Reverse charge</i> .....	34
6.3	<i>Versamenti</i> .....	34
6.4	<i>Bollo su fatture</i> .....	35
6.5	<i>Annotazione date di pagamento e di incasso</i> .....	36
6.6	<i>Autoconsumo</i> .....	36
6.7	<i>Acquisti intracomunitari</i> .....	37
6.8	<i>Crediti d'imposta</i> .....	38
6.9	<i>Componenti positivi al netto delle rimanenze finali</i> .....	38
6.10	<i>Determinazione del reddito – sopravvenienze attive/passive.</i> .....	40
6.11	<i>Impresa familiare ed imposta sostitutiva</i> .....	41
6.12	<i>Detrazioni carichi famiglia e contributi previdenziali</i> .....	41
6.13	<i>Rimborso Iva</i> .....	42
6.14	<i>Rimborso delle ritenute subite eccedenti l'imposta sostitutiva</i> .....	43

## **1) PREMESSA**

Dal 1° gennaio 2008 i contribuenti in possesso dei requisiti indicati all'articolo 1, comma 96, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per l'anno 2008) hanno la possibilità di avvalersi del nuovo regime riservato ai contribuenti minimi di cui ai commi da 96 a 117 del richiamato articolo 1.

Al fine di consentire l'immediata attuazione del nuovo regime, l'Agenzia delle entrate ha fornito le prime indicazioni operative con la circolare 21 dicembre 2007, n. 73/E, anticipando alcuni contenuti del decreto attuativo del Ministro dell'economia e delle finanze 2 gennaio 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 11 gennaio 2008, n. 9.

Con la presente circolare vengono forniti, sotto forma di risposta a numerosi quesiti formulati dalle associazioni di categoria, ulteriori chiarimenti in merito al regime dei contribuenti minimi.

Nel prosieguo della presente circolare, per semplicità, si farà riferimento ai commi dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 senza ulteriore specificazione.

## **2) REQUISITI DI AMMISSIONE/PERMANENZA NEL REGIME**

### ***2.1 Contemporaneo svolgimento di attività escluse e non dal regime dei minimi***

#### **a) Quesito**

Ai sensi del comma 99 non possono applicare il regime dei contribuenti minimi coloro che si avvalgono dei regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; tali regimi sono stati elencati nel paragrafo 2.2 della circolare n. 73/E del 2007.

Si chiede, dunque, di sapere se l'esercizio di una delle attività escluse dal regime dei contribuenti minimi comporta che il contribuente non potrà avvalersi di tale regime anche per eventuali altre attività di impresa o di lavoro autonomo esercitate.

**Risposta**

L'esercizio di una delle attività escluse, perché soggette ad un regime speciale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, comporta che il contribuente non potrà avvalersi del regime dei minimi neppure per le ulteriori attività di impresa o di lavoro autonomo eventualmente esercitate.

In altri termini, l'esercizio di un'attività soggetta a regime speciale IVA, espressiva ai fini IRPEF di un reddito d'impresa, impedisce di avvalersi del regime dei minimi, non solo per il trattamento di tale attività, ma anche per le ulteriori attività di impresa, arte o professione.

A titolo esemplificativo, l'esercente una rivendita di tabacchi – soggetta al regime speciale IVA di cui all'articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 – non potrà avvalersi del regime dei minimi per la stessa attività di rivendita tabacchi né per la connessa gestione del bar, a nulla rilevando che l'ammontare complessivo dei corrispettivi, riferito ad entrambe le attività, non superi i 30.000 euro.

**2.2 Produttori agricoli****a) Quesito**

I soggetti che applicano i regimi speciali per i produttori agricoli e per le attività agricole connesse ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, previsti rispettivamente dagli articoli 34 e 34-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, qualora le attività agricole svolte rientrano nei limiti previsti dall'articolo 32 del testo unico delle imposte sul reddito approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ai fini IRPEF sono titolari di redditi fondiari e non di redditi d'impresa.

Non essendo, dunque, titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sul reddito, possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi per le altre attività di impresa, arte o professione esercitate?

**Risposta**

In considerazione della *ratio* sottesa all'introduzione del nuovo regime, che è quella di agevolare, sia sotto l'aspetto degli adempimenti che sotto quello del carico fiscale, contribuenti che esercitano attività economicamente marginali, si ritiene che i produttori agricoli, qualora esercitino l'attività nei limiti del menzionato articolo 32 del TUIR, ancorché assoggettati ai fini IVA al regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-*bis*, possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi con riguardo alle altre attività di impresa arte e professioni eventualmente svolte.

Nella menzionata ipotesi, i contribuenti assolvono agli adempimenti IVA previsti per i produttori agricoli secondo le disposizioni contenute negli articoli 34 e 34-*bis* del d.P.R. n. 633 del 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.

Ad esempio, il soggetto che, in aggiunta all'attività agricola assoggettata al regime di cui all'articolo 34, eserciti anche attività di riparazione autoveicoli, potrà avvalersi relativamente a quest'ultima del regime dei contribuenti minimi, qualora ne ricorrano i presupposti.

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 articoli 34 e 34-*bis*.

Resta inteso che le limitazioni conseguenti all'applicazione del regime speciale IVA non operano nell'eventualità che l'attività agricola venga trattata, ai fini IVA, secondo le disposizioni proprie del regime ordinario e non ai sensi degli articoli 34 e 34-*bis*. In tal caso 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'articolo 56 bis del TUIR.

Si precisa, inoltre, che anche l'attività di agriturismo disciplinata dall'articolo 5, comma 2, della legge 413 del 1991 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 valutata unitariamente ai fini della valutazione dei requisiti di accesso previsti al comma 96.

### ***2.3 Applicazione regimi speciali***

#### **a) Quesito**

Ai fini del comma 99 si chiede conferma che le fattispecie di esclusione dal regime dei contribuenti minimi devono essere verificate in relazione all'anno di applicazione del regime. Ad esempio, la condizione relativa alla mancata applicazione di regimi speciali ai fini IVA per un soggetto che entra nel regime dei contribuenti minimi nel corso del 2008 va verificata in relazione al citato anno e non, anche, al 2007.

#### **Risposta**

L'esistenza delle cause di esclusione dal regime, previste dal comma 99, devono essere verificate in relazione al periodo d'imposta in cui s'intende operare come contribuente minimo. Conseguentemente, l'aver applicato nell'anno 2007 un regime speciale IVA non è di ostacolo ad avvalersi, a decorrere dal 1° gennaio 2008, del regime dei contribuenti minimi sempre che per l'anno solare 2008 il contribuente legittimamente non applica alcun regime speciale IVA (cfr. paragrafo 2.2 della circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007).

### ***2.4 Partecipazione in società di persone o srl trasparenti***

#### **a) Quesito**

Per espressa previsione normativa sono esclusi dal regime coloro che partecipano, "contestualmente", a società di persone o associazioni di cui

all'articolo 5 del TUIR o a società a responsabilità limitata trasparenti di cui all'articolo 116 del TUIR (cfr articolo 1, comma 99, lett. a) della legge n. 244/2007). Il riferimento alla contestualità per la verifica della causa ostativa dovrebbe impedire di accedere al regime a coloro che detengono partecipazioni in costanza di applicazione del regime. Pertanto, si ritiene possibile accedere al regime nelle ipotesi in cui la partecipazione sia stata ceduta prima del 31 dicembre 2007.

### **Risposta**

I requisiti per accedere al regime dei contribuenti minimi devono essere posseduti alla data del 1° gennaio 2008 e, pertanto, si ritiene di condividere la soluzione prospettata.

## ***2.5 Limite dei 30.000 euro***

### **a) Quesito**

Per la verifica del limite dei 30.000 euro di ricavi si deve tener conto dei ricavi fatturati nel 2008 di competenza del 2007?

### **Risposta**

Per accedere al regime dei contribuenti minimi, i soggetti interessati devono aver conseguito nell'anno solare precedente ricavi in misura non superiore a 30.000 euro. A tal fine, rilevano i ricavi di competenza dell'anno solare 2007, calcolati secondo le disposizioni proprie del regime ordinario di determinazione del reddito d'impresa anche se eventualmente incassati nel corso dell'anno successivo.

## ***2.6 Associato in partecipazione***

### **a) Quesito**

Chi si avvale di un associato in partecipazione di solo lavoro, al quale non siano stati distribuiti utili in quanto nel 2007 l'attività ha chiuso in perdita, può accedere al regime dei contribuenti minimi? Ugualmente, può avvalersi del



medesimo regime in presenza di associati in partecipazione che non apportano solo lavoro?

### **Risposta**

Il comma 96, lettera a), n. 3), esclude dal regime dei contribuenti minimi coloro che nell'anno solare precedente hanno “...erogato somme sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c),” del TUIR, ossia agli associati il cui apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.

Per converso, si ritiene che la citata causa di esclusione prevista dal comma 96, lettera a), n. 3), non trova applicazione sia con riferimento al caso in cui l'associato abbia effettuato nell'associazione un apporto che non sia di esclusivo lavoro, sia quando allo stesso non siano stati distribuiti utili in quanto l'esercizio si sia chiuso con una perdita.

## ***2.7 Operazioni straordinarie***

### **a) Quesito**

Nel caso di operazioni straordinarie (ad esempio, donazione dell'azienda al figlio con continuità dell'attività da parte di quest'ultimo) a verifica delle condizioni di accesso va effettuata avendo riguardo anche alla situazione del dante causa?

Ad esempio, azienda donata nel 2006: per il limite dei 15.000 euro di beni strumentali occorre tener conto anche degli acquisti posti in essere dal donante nel 2005 e parte del 2006?

### **Risposta**

Nell'ipotesi di donazione d'azienda con prosecuzione dell'attività in regime di continuità dei valori fiscali ai sensi dell'articolo 58 del TUIR, il donatario continua a svolgere senza soluzione di continuità la stessa attività del donante. Si è dell'avviso, pertanto, che ai fini della verifica delle condizioni di

accesso al regime, rilevino gli acquisti effettuati dal donante nel triennio precedente a quello di entrata nel regime da parte del donatario.

## ***2.8 Beni strumentali***

### **a) Quesito**

L'agente di commercio che ha dedotto l'80% del costo sostenuto per beni strumentali, ai fini della verifica delle condizioni di accesso considera l'importo corrispondente all'80%?

### **Risposta**

Come chiarito con la circolare n. 73/E del 2007, paragrafo 2.1, "per esigenze di semplificazione rilevanti 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 per cento dei relativi corrispettivi".

Si ribadisce, dunque, che ai fini della verifica dei requisiti di accesso al regime i beni strumentali ad uso promiscuo rilevano per il 50 per cento del costo sostenuto, a prescindere da eventuali diverse percentuali di deducibilità contenute nel TUIR.

Al riguardo è opportuno precisare che si presumono comunque ad uso promiscuo tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli articoli 164 e 102, comma 9, del TUIR (ad esempio autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia).

### **b) Quesito**

Nel caso di beni a deducibilità limitata fiscale (auto 40% e o 80% e telefoni 80%) ai fini del limite dei 15.000 euro va assunto il valore civilistico e/o fiscale?

### **Risposta**

Si conferma in questa sede quanto precisato nella circolare n. 73/E e ribadito nella risposta al precedente quesito, e cioè che i beni strumentali ad uso promiscuo (autovetture e telefonini) rileveranno ai fini della determinazione del valore complessivo degli acquisti di beni strumentali (15.000 euro) in misura pari al 50 per cento dei relativi corrispettivi, al netto dell'eventuale Iva indetraibile.

**c) Quesito**

Nel caso di bene strumentale acquisito mediante un contratto di locazione finanziaria l'importo massimo di euro 15.000 va individuato in base al costo sostenuto dal concedente?

**Risposta**

L'articolo 1, comma 97, della finanziaria 2008, stabilisce che ai fini della determinazione del limite del valore complessivo degli acquisti di beni strumentali (15.000 euro) le operazioni si considerano effettuate sulla base dei criteri previsti ai fini IVA dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, che con riferimento alle prestazioni di servizi fa riferimento al pagamento del corrispettivo. Pertanto, in caso di utilizzo di un bene strumentale mediante un contratto di leasing, concorrerà l'importo dei canoni di leasing corrisposti nel triennio solare precedente.

**d) Quesito**

La durata del contratto di leasing deve osservare le condizioni minime di durata previste dalla normativa ?

**Risposta**

Si ritiene che sia possibile dedurre i canoni di leasing corrisposti nei periodi di imposta in cui il contribuente è assoggettato al regime dei minimi a prescindere dalla durata del contratto in quanto non trovano applicazione in tale regime le regole del TUIR che non siano espressamente richiamate dalla disciplina speciale o dal regolamento di attuazione.

**e) Quesito**

Nel limite dei 15.000 euro per i beni strumentali dobbiamo considerare anche i canoni di locazione o noleggio dell'immobile strumentale utilizzato nell'esercizio dell'attività?

**Risposta**

Ai fini dell'applicazione del nuovo regime si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, tra l'altro, *“nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni strumentali anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro”*. Dal tenore letterale della disposizione si evince che, ai fini della determinazione del valore del bene strumentale, rilevano anche i canoni di locazione o noleggio corrisposti eventualmente anche a soggetti non titolari di partita Iva dal contribuente per acquisire la disponibilità del bene medesimo.

**f) Quesito**

L'ammontare degli acquisti di beni strumentali nel triennio precedente deve essere conteggiato al netto delle vendite dello stesso periodo?

Esempio: nel 2006 ho acquistato per 11.000 e venduto per 10.000. Beni strumentali al 31 dicembre 2006 per 1.000. Nel corso del 2007 ho acquistato altri beni per 7.000. Sono comunque escluso?

La *“ratio”* della norma, in realtà, potrebbe essere quella di includere nel nuovo regime chi, in un qualsiasi giorno del triennio considerato, non abbia mai posseduto "contemporaneamente" beni per più di 15.000 euro (ossia sommando algebricamente acquisti e vendite giorno per giorno non abbia mai - in nessun momento - superato tale limite).

**Risposta**

Ai fini dell'applicazione del nuovo regime si considerano contribuenti minimi le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, tra l'altro, *“nel triennio solare precedente non hanno effettuato acquisti di beni*

*strumentali (...) per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro*". Al riguardo, si precisa che il valore dei beni strumentali cui fare riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi all'acquisto dei beni medesimi. A tal fine non rileva, pertanto, l'eventuale cessione del bene strumentale.

**g) Quesito**

I beni ricevuti in comodato d'uso gratuito vanno valutati al valore normale? Se tale contratto ha ad oggetto un'autovettura, si potrebbe indicare un "valore convenuto"?

**Risposta**

I beni utilizzati dal contribuente minimo in comodato d'uso gratuito non possono considerarsi beni strumentali per la cui acquisizione sia dovuto un corrispettivo ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 richiamato espressamente dal comma 97. Gli stessi non rilevano, pertanto, ai fini della determinazione del valore complessivo dei beni strumentali.

**h) Quesito**

Ai fini del limite dei 15.000 euro per i beni strumentali rileva l'eventuale prezzo corrisposto per l'avviamento?

**Risposta**

Il comma 96 della finanziaria 2008, stabilisce che una delle condizioni per rientrare nel regime dei contribuenti minimi consiste nel non aver effettuato nel triennio solare precedente acquisti di beni strumentali per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro. Il riferimento contenuto nella norma alla nozione di strumentalità dei beni da prendere in considerazione induce a ritenere che non debbano essere presi in considerazione taluni costi riferibili ad attività immateriali, come quello sostenuto per l'avviamento o altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività, che non si caratterizzano per il loro concreto utilizzo nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

**i) Quesito**

Come vanno trattati gli acquisti provenienti dalle c.d. strutture polifunzionali? Si tratta di strutture che offrono, oltre all'affitto di un locale dove esercitare la professione, tutta una serie di altri servizi, quali quelli di segreteria, che talvolta vengono fatturati sotto una sola voce unitaria. Non è agevole, infatti, separare in concreto il canone di affitto, rilevante ai fini dell'ingresso/permanenza nel regime, dai costi degli altri servizi.

**Risposta**

Al fine della verifica dei requisiti di accesso al regime dei contribuenti minimi i soggetti che si avvalgono di strutture polifunzionali dovranno discernere, secondo criteri oggettivi, i costi sostenuti per acquisire la disponibilità di beni strumentali, da quelli sostenuti per godere di servizi connessi allo svolgimento dell'attività.

Il criterio oggettivo determinate è la qualificazione delle prestazioni effettuata dalle parti in sede contrattuale; in particolare, qualora fosse pattuito un corrispettivo unico al fine della verifica del requisito previsto dal comma 96, lettera b), occorrerà considerare l'intero costo sostenuto nel triennio precedente. Diversamente rileverà il solo costo sostenuto a titolo di locazione o di noleggio qualora dal contratto sia possibile una sua distinta quantificazione.

**l) Quesito**

Nel caso in cui più professionisti si dividano un unico appartamento, ma il contratto di locazione e quelli relativi alle utenze siano stipulati da uno solo di essi, il quale riaddebita detti costi agli altri professionisti, come va misurato il parametro del valore dei beni strumentali, che, riferito al triennio precedente, non deve essere superiore a 15.000 euro?

**Risposta**

Al fine di verificare il rispetto del requisito di cui al comma 96, lettera b), occorre far riferimento al costo che risulta effettivamente sostenuto da ciascun soggetto.

Nella fattispecie descritta nella domanda, dunque, per il professionista che risulta intestatario del contratto di locazione rileverà il canone corrisposto al locatore al netto del canone riaddebitato ai professionisti subconduttori.

Per i subconduttori, rileverà la quota corrisposta al sublocatore a titolo di riaddebito dei costi.

#### **m) Quesito**

Si chiede se, nel caso di passaggio al regime dei minimi, l'Iva relativa ai beni strumentali di costo unitario non superiore ad un milione di lire (516,46 euro), e a quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25 per cento, non ancora entrati in funzione, deve essere oggetto di rettifica ai sensi dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633/72.

#### **Risposta**

Il comma 5 dell'articolo 19-bis2 del DPR n. 633 del 1972 dispone che *“ai fini del presente articolo non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire (516,46 euro) né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25 per cento”*.

Tuttavia il comma 3 del citato articolo 19-bis2 dispone che *“...la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati...”*. Tale regola si applica non solo ai beni merce ma a tutti i beni e servizi che ai sensi del citato articolo non sono considerati strumentali.

Si ritiene, pertanto, che la rettifica dell'Iva vada eseguita anche con riferimento ai beni strumentali di importo inferiore a 516,46 euro e ai beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25 per cento non ancora entrati in funzione al momento del passaggio al regime dei contribuenti minimi, ossia per i quali non sono state ancora eseguite le deduzioni integrali o delle relative quote di ammortamento.

## ***2.9 Attività iniziate da meno di 3 anni***

### **a) Quesito**

Il limite dei 15.000 di beni strumentali va verificato avendo riguardo solo agli acquisti effettuati negli anni in cui l'impresa è stata in attività senza effettuare nessun ragguglio? Si ripropone la medesima questione in relazione ad imprese iniziate nel corso del 2007 per quanto concerne l'eventuale ragguglio dei ricavi maturati in tali periodi.

### **Risposta**

Il limite previsto dal comma 96, lettera b), (non aver effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti di appalto e di locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro), va riferito all'intero triennio precedente e non raggugliato ad anno.

All'importo di 15.000 euro occorre far riferimento, pertanto, anche nell'eventualità che l'attività sia iniziata da meno di tre anni.

Allo stesso modo, un contribuente che inizia l'attività il 1° aprile 2008 ed effettua in data 5 luglio 2008 acquisti di beni strumentali per un importo di 10.000 euro potrà permanere nel regime, a condizione che gli acquisti di beni strumentali effettuati successivamente e fino al 31 dicembre 2010 non eccedano la residua quota di 5.000 euro.

Diversamente, con riguardo ai ricavi il comma 96, lettera a) n. 1, prevede espressamente che gli stessi siano raggugliati all'anno.

## ***2.10 Ricavi di competenza 2007 percepiti e fatturati nel 2008***

### **a) Quesito**

Alcuni agenti di commercio hanno conseguito ricavi nel corso dell'anno 2007 relativi a fatture emesse e registrate per un ammontare prossimo ai 30.000 euro. Se a questi ricavi vengono aggiunte anche le provvigioni maturate per competenza, ma non ancora fatturate, risulta superato il tetto dei 30.000 euro. Ai fini del calcolo del limite occorre in ogni caso considerare i ricavi per



competenza che saranno fatturati nel 2008? Le fatture andranno, in tal caso, emesse in esenzione IVA?

### **Risposta**

Gli agenti di commercio, ai fini delle imposte sul reddito, sono titolari di reddito d'impresa che, in applicazione del regime ordinario, si determina in base al principio di competenza economica; ciò comporta che le provvigioni relative ad affari conclusi nel corso del 2007 partecipano alla formazione del reddito imponibile in relazione a tale periodo d'imposta.

Per converso, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le prestazioni di servizio effettuate dagli agenti di commercio si considerano effettuate "*all'atto del pagamento del corrispettivo*" (così dispone l'articolo 6, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Tale differente criterio temporale di imputazione può comportare che - in base ai criteri ordinari di determinazione del reddito - per alcune prestazioni gli agenti di commercio debbano far concorrere alla determinazione del reddito imponibile corrispettivi per i quali non vi è stato ancora pagamento né emissione della fattura.

Ai fini della verifica dei requisiti per l'accesso al regime dei contribuenti minimi occorre tener presente che il comma 96 fa riferimento ai ricavi conseguiti nell'anno precedente. Pertanto, il limite di ricavi andrà verificato anche con riferimento alle operazioni per le quali non vi è stata manifestazione finanziaria, ma che, in virtù del principio di competenza, hanno già concorso alla formazione del reddito imponibile.

Una volta verificata la ricorrenza dei presupposti per accedere al regime dei contribuenti minimi e l'assenza di fattispecie di esclusione, il contribuente potrà avvalersi di detto regime e, dunque, emettere le fatture nel corso dell'anno 2008 senza addebito d'imposta.

E' opportuno precisare, inoltre, che i corrispettivi delle fatture relative a operazioni concluse nel corso del 2007 hanno già concorso alla formazione del reddito d'impresa per il periodo d'imposta 2007 e, dunque, in base alla regola

stabilita dal comma 112, non concorreranno nuovamente alla formazione del reddito imponibile anche per l'anno 2008, da determinare secondo le regole previste dal regime dei contribuenti minimi con il criterio di cassa.

### ***2.11 Impresa familiare***

#### **a) Quesito**

Il partecipante all'impresa familiare che apre partita IVA con ricavi presunti inferiori a 30.000 euro può applicare il regime dei contribuenti minimi? In tal senso sembrerebbe disporre la normativa, che esclude dal regime solo i soci di società di persone e non nomina le imprese familiari.

#### **Risposta**

Il comma 99 dispone che non sono considerati contribuenti minimi “...*gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni in forma individuale che contestualmente partecipano a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5*” del TUIR.

I partecipanti all'impresa familiare che contemporaneamente svolgono attività di impresa, arte o professione non sono pertanto esclusi dal regime dei minimi per i redditi prodotti al di fuori dell'impresa familiare. Resta inteso che il collaboratore familiare deve prestare la propria attività all'interno dell'impresa familiare in modo continuativo e prevalente ai sensi dell'articolo 5 del TUIR.

### ***2.12 Esportazioni***

#### **a) Quesito**

Le operazioni di cessione all'esportazione di cui all'articolo 8 lettera c) del d.P.R. n. 633 del 1972 precludono la possibilità di aderire al regime dei contribuenti minimi? Si chiede conferma.

#### **Risposta**

Ai fini dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi, il contribuente, tra l'altro, non deve aver effettuato - nell'anno solare precedente -

cessioni all'esportazione ovvero operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione di cui agli articolo 8, 8-*bis*, 9, 71 e 72 del d.P.R. n. 633 del 1972. Così dispone espressamente il comma 96, lettera a), n. 2.

### ***2.13 Prestazioni occasionali***

#### **a) Quesito**

Ai fine della verifica delle condizioni di accesso al regime dei contribuenti minimi le prestazioni occasionali sono assimilate al lavoro dipendente?

#### **Risposta**

L'aver sostenuto spese per prestazioni di natura occasionale non preclude l'accesso al regime dei contribuenti minimi trattandosi di spese diverse da quelle per lavoro dipendente o per rapporti di collaborazione indicati nel comma 96.

### ***2.14 Altri quesiti***

#### **a) Quesito**

L'ambulante, che continuando ad esercitare l'attività, cede in affitto d'azienda alcuni altri posteggi può accedere al regime dei contribuenti minimi?

#### **Risposta**

Sì. Ovviamente anche i canoni d'affitto concorrono alla determinazione del limite dei 30.000 euro di ricavi.

#### **b) Quesito**

I lavoratori extracomunitari esercenti attività d'impresa per alcuni mesi all'anno si considerano residenti ai fini del nuovo regime? Dipende dalla durata della permanenza in Italia? I giorni di permanenza devono essere conteggiati indipendentemente dal fatto che siano consecutivi o meno?

#### **Risposta**

Per l'individuazione del concetto di residenza ai fini dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi occorre fare riferimento ai criteri generali

enunciati all'articolo 2, comma 2, del TUIR secondo cui *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

### **3 ENTRATA NEL REGIME**

#### ***3.1 Presentazione del modello di dichiarazione senza indicazione dell'opzione per il regime dei minimi***

##### **a) Quesito**

Per i soggetti che hanno presentato la dichiarazione di inizio attività ai fini IVA a decorrere dal 1° gennaio 2008 e che non hanno manifestato la scelta per il regime dei minimi, è possibile porre in atto il comportamento concludente e comunicarla successivamente? Trattandosi di regime naturale per i soggetti in possesso dei requisiti, l'indicazione nel modello AA9 di un volume d'affari presunto inferiore alla soglia dovrebbe consentire l'ingresso anche se non è stata barrata l'apposita casella contenuta nel modello di inizio attività.

##### **Risposta**

Il comma 98 prevede espressamente che: *“Le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui ai commi 96 e 99”*.

Il tenore letterale della norma non lascia dubbi in merito alla necessità per i contribuenti che iniziano l'attività di comunicare il possesso dei requisiti per il regime dei contribuenti minimi tramite il modello AA9.

Al riguardo con la circolare n. 73/E del 2007 l'Agenzia ha chiarito che *“Fino all'approvazione del nuovo modello AA9 e delle relative procedure*

*informatizzate che ne consentono l'acquisizione e la gestione, e fino al rilascio delle nuove applicazioni, i soggetti che iniziano l'attività e intendono aderire al regime dei contribuenti minimi, dovranno utilizzare l'attuale modello AA9/8, barrando nel "quadro B" la casella denominata "Contribuenti minori". Tale formalità, assolta con la compilazione dei modelli AA9/8 presentati a partire dal 1° gennaio 2008, consente di accedere immediatamente al regime in commento".*

Tuttavia, si ritiene che qualora i contribuenti non abbiano provveduto a barrare l'indicata casella del quadro B, pur volendo applicare fin dall'inizio dell'attività il regime dei contribuenti minimi, potranno nei successivi trenta giorni rettificare l'originaria dichiarazione recandosi direttamente presso l'ufficio competente.

In ogni caso, ai fini della determinazione del regime applicabile varrà il principio del comportamento concludente. Tuttavia, se il contribuente non ha provveduto a comunicare l'opzione per il regime dei minimi con la dichiarazione di inizio attività o con la successiva rettifica sarà assoggettato alla sanzione prevista dall'articolo 5, comma 6, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

### ***3.2 Emissione della fattura con addebito dell'imposta***

#### **a) Quesito**

In sede di prima applicazione i contribuenti potrebbero aver emesso le fatture con indicazione dell'aliquota, dell'ammontare dell'imposta e dell'imponibile, quindi senza l'annotazione che trattasi di "*operazione effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria per il 2008*" o altra annotazione idonea a rendere edotto il destinatario dell'applicazione del regime dei contribuenti minimi.

Poiché i contribuenti minimi non devono applicare l'imposta sul valore aggiunto alle operazioni effettuate e di conseguenza non possono esercitare il diritto di rivalsa, il comportamento descritto può essere considerato espressivo della volontà di applicare il regime ordinario di determinazione delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto?

## **Risposta**

Si ritiene che l'emissione di fattura con addebito dell'imposta al cessionario o committente potrebbe essere stata causata dalle incertezze applicative inevitabilmente connesse alle rilevanti novità introdotte dai commi da 96 a 117 e, dunque, non sia di per sé sola espressiva della volontà di non avvalersi del regime dei contribuenti minimi.

Al riguardo i contribuenti che intendono applicare il nuovo regime potranno effettuare le opportune rettifiche dei documenti emessi con addebito dell'imposta; più in particolare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, terzo e quarto comma, e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 il cedente o prestatore può emettere nota di variazione (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva) per correggere gli errori commessi con la fattura ed il cessionario o committente, che abbia registrato la fattura, è tenuto a registrare la nota di variazione, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Per converso, soltanto se unitamente all'emissione della fattura con addebito dell'imposta il contribuente abbia, altresì, esercitato il diritto alla detrazione e proceduto alle liquidazioni periodiche del tributo il comportamento potrà essere considerato inequivocabilmente espressivo dell'opzione per il regime ordinario.

### ***3.3 Emissione dello scontrino o della ricevuta***

#### **a) Quesito**

L'emissione degli scontrini fiscali avvalendosi di apparecchi misuratori già in uso ovvero il rilascio di ricevute tramite bollettari utilizzati in precedenza possono di per sé manifestare l'opzione per il regime ordinario?

## **Risposta**

L'articolo 12 del decreto ministeriale 23 marzo 1983 disciplina in maniera dettagliata il contenuto obbligatorio dello scontrino fiscale. La richiamata disposizione non prevede che nello scontrino debbano essere indicati l'aliquota

applicata e l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto; pertanto dal contenuto di tale documento non è possibile determinare se vi è stato o meno addebito dell'imposta a carico dell'acquirente e, dunque, dall'emissione dello scontrino fiscale non può desumersi l'esercizio del diritto di rivalsa.

Peraltro, l'utilizzo di misuratori fiscali che consentono l'indicazione sullo scontrino della sola aliquota, riferita ai singoli beni e servizi, non va considerata come volontà di applicare l'imposta sul valore aggiunto, il cui ammontare, comunque, non è riportato sullo scontrino stesso.

Analogamente, ai sensi dell'articolo 2 del decreto ministeriale 30 marzo 1992 nella ricevuta fiscale devono essere indicati:

1) *ditta, denominazione o ragione sociale, ovvero nome e cognome se persona fisica, domicilio fiscale e numero di partita IVA dell'emittente, nonché l'ubicazione dell'esercizio in cui viene esercitata l'attività e sono conservati i documenti previsti dal presente decreto;*

2) *natura, qualità e quantità dei beni e servizi che sono oggetto dell'operazione;*

3) *ammontare dei corrispettivi dovuti comprensivi dell'imposta sul valore aggiunto”.*

Come si evince dal tenore letterale della norma, dai dati contenuti nella ricevuta fiscale non è possibile ricostruire se vi sia stato o meno da parte del cedente o prestatore esercizio del diritto di rivalsa e, dunque, un comportamento concludente.

Le medesime considerazioni valgono per lo scontrino fiscale manuale, il cui contenuto è disciplinato dall'articolo 4 del già richiamato decreto ministeriali 30 marzo 1992, nonché per il c.d. “scontrino parlante”, di cui all'articolo 3 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n 696.

Per converso la ricevuta-fattura di cui all'articolo 2, comma 2, del citato decreto ministeriale è, ai fini della certificazione dei corrispettivi, del tutto assimilata alla fattura, per cui, in caso di emissione di ricevuta-fattura, con indicazione dell'imponibile e dell'imposta, da parte di un contribuente che

intende avvalersi del regime fiscale dei minimi sarà necessario seguire le procedure descritte con riferimento alla fattura.

### ***3.4 Annotazione dei corrispettivi***

#### **a) Quesito**

Con la circolare n. 73/E del 2007 è stato chiarito che i contribuenti minimi sono esonerati dagli obblighi previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972, ed in particolare dall'obbligo di registrazione delle fatture emesse (articolo 23) e dei corrispettivi (articolo 24).

Al riguardo si chiede di sapere se l'istituzione del registro delle fatture e l'annotazione delle fatture emesse, l'istituzione del registro dei corrispettivi e la registrazione giornaliera dei corrispettivi, ovvero la semplice annotazione nel giornale di fondo del misuratore fiscale dei corrispettivi giornalieri distinti per aliquota, sono un indice univocamente significativo della volontà di applicare il regime ordinario.

#### **Risposta**

Non si ritiene che l'istituzione e la tenuta dei registri IVA integrino gli estremi del comportamento concludente.

La circostanza che i contribuenti minimi siano esonerati dagli obblighi di tenuta dei registri IVA non esclude che gli stessi possano, per scelta dettata da finalità amministrative proprie ed ulteriori rispetto all'adempimento degli obblighi fiscali, decidere di tenere comunque i registri previsti dagli articoli 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero il giornale di fondo del misuratore fiscale distinto per aliquote.

Per altro, siffatta scelta, al pari della sommatoria dei compensi e dei ricavi indicati nei documenti emessi, può essere adottata al fine di monitorare il rispetto del limite di ricavi o compensi per essere considerato contribuente minimo, fissato dal comma 96, numero 1, lettera a), in 30.000 euro.

In proposito si rappresenta che, in caso di superamento della predetta soglia in corso d'anno per oltre il 50 per cento "...sarà dovuta l'imposta sul



*valore aggiunto relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate nell'intero anno solare, determinata mediante scorporo ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per la frazione d'anno antecedente il superamento del predetto limite o la corresponsione dei predetti compensi, salvo il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti relativi al medesimo periodo".*

L'istituzione e la tenuta del registro delle fatture e dei corrispettivi potrebbe, dunque, rivelarsi utile anche al fine dello scorporo dell'imposta sul valore aggiunto sulle operazioni effettuate nella frazione d'anno antecedente il superamento del limite fissato dalla norma, così come l'istituzione del registro degli acquisti può rivelarsi utile per la determinazione dell'imposta detraibile.

### ***3.5 Posticipazione della registrazione delle operazioni attive, per gli esercenti attività di autotrasporto di cui all'art. 74, quarto comma***

#### **a) Quesito**

Il comma 102 dell'articolo 1 legge sulla finanziaria espressamente regola il trattamento da riservare, nel passaggio dal regime ordinario a quello dei minimi, alle operazioni ad esigibilità differita.

Il citato comma, infatti, prevede che nella dichiarazione annuale IVA relativa all'ultimo anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari, deve tenersi conto anche dell'imposta relativa alle operazioni indicate nell'ultimo comma dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 per le quali l'esigibilità non si è ancora verificata (con ciò significando che l'applicazione del regime dei contribuenti minimi comporta la rinuncia al differimento dell'esigibilità).

Al riguardo si chiede di sapere come debbano comportarsi gli autotrasportatori di cose per conto terzi che si avvalgono delle disposizioni dell'articolo 74, quarto comma, ultimo periodo, del citato d.P.R. n. 633.

#### **Risposta**

Gli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti nell'apposito albo per le prestazioni di servizi effettuati nei confronti del medesimo committente possono emettere una sola fattura per più operazioni di ciascun trimestre; inoltre, le fatture emesse possono essere annotate entro il trimestre solare successivo a quello di emissione.

Ciò comporta che i soggetti che applicano tale particolare modalità di emissione ed annotazione delle fatture potrebbero trovarsi ad emettere fatture con addebito dell'imposta e registrarle nell'anno in cui avviene il passaggio al regime dei minimi, anche se avendo optato per tale regime sarebbero esonerati dagli obblighi contabili e documentali previsti in materia di imposta sul valore aggiunto e non potrebbero esercitare il diritto di rivalsa.

In proposito si ritiene che, in assenza di una disciplina transitoria specifica, debba trovare applicazione analogica il principio contenuto nel comma 102 secondo cui *“nella dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui è applicata l'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari si tiene conto anche dell'imposta relativa alle operazioni indicate nell'ultimo comma dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

In considerazione del fatto che, a partire dal 2008, i contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi sono esonerati dagli obblighi di tenuta e conservazione dei registri IVA, nonché della presentazione della relativa dichiarazione si ritiene che gli autotrasportatori per conto terzi siano tenuti ad emettere ed annotare nei registri IVA tutte le fatture relative alle prestazioni rese nel 2007, entro il 31 dicembre 2007 e versare l'imposta risultante dalla liquidazione entro il 16 febbraio 2008.

### ***3.6 Revoca dell'opzione per il regime delle nuove attività imprenditoriali o di lavoro autonomo***

#### **a) Quesito**

Con la circolare n. 73/E del 2007 l' Agenzia ha precisato che i soggetti che hanno optato per il regime agevolato delle nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo di cui all' articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, possono scegliere di applicare il regime dei contribuenti minimi anche se non è ancora decorso il triennio previsto dal menzionato articolo 13.

Si chiede di sapere con quali modalità detti soggetti devono effettuare l' opzione per il regime dei contribuenti minimi.

### **Risposta**

I contribuenti di cui all' articolo 13 della legge n. 388 del 2000 hanno l' onere di comunicare all' Amministrazione finanziaria la revoca dell' opzione per il regime agevolato “... *dandone comunicazione ad un ufficio locale dell' Agenzia delle entrate*” tramite il modello AA9; in tal senso dispone il provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 22 marzo 2001 (punto 2.2) adottato in attuazione del comma 9 del citato articolo 13 della legge n. 388 del 2000.

Tuttavia, i medesimi soggetti, qualora intendano accedere al regime dei contribuenti minimi possono farlo esclusivamente tramite “comportamento concludente”, non essendo tenuti ad effettuare alcuna comunicazione.

Pertanto, fino all' approvazione del nuovo modello AA9 e delle relative procedure informatizzate che ne consentono l' acquisizione e la gestione, e fino al rilascio delle nuove applicazioni, i soggetti che intendono transitare dal regime delle nuove iniziative imprenditoriali o di lavoro autonomo al regime dei contribuenti minimi, dovranno utilizzare l' attuale modello AA9/8, barrando nel “quadro B” solo la casella relativa alla revoca del regime.

Si precisa, infine, che qualora detti soggetti avessero scelto il regime ordinario per l' anno 2008 non saranno tenuti a permanervi per almeno un triennio, ma potranno scegliere per il 2009 di transitare nel regime dei contribuenti minimi, ricorrendone i presupposti, secondo quanto disposto dal comma 116 e chiarito al punto 2.4.1 della circolare n. 73/E del 2007.

#### 4) USCITA DAL REGIME

##### *4.1 Opzione per il regime delle nuove attività imprenditoriali o di lavoro autonomo*

###### **a) Quesito**

Un soggetto inizia l'attività d'impresa (produzione di beni) nel corso del 2008 con adesione al regime dei contribuenti minimi. Nel corso dell'anno i ricavi del soggetto superano 45.000 euro, ma non euro 61.974,83.

Tale soggetto può applicare - per l'anno 2008 ed i due successivi - il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive di cui all'articolo 13 della legge n. 388 del 2000?

Se, inoltre, il soggetto supera (non del 50%) i 30.000 euro nel 2008 può applicare, dal 2009, il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 13 della legge n. 388 del 2000? Se sì, ai fini del conteggio del triennio occorre considerare anche l'anno in cui il soggetto ha applicato il regime dei marginali?

###### **Risposta**

L'articolo 13 della legge n. 388 del 2000 dispone che: *“le persone fisiche che intraprendono un'attività artistica o professionale ovvero d'impresa, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 49 e 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono avvalersi, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, di un regime fiscale agevolato”*

Dal tenore letterale della norma emerge che il regime in argomento deve essere scelto all'atto di intraprendere un'impresa arte o professione e vale sin dal primo anno di attività.

Pertanto non è possibile che il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo venga scelto a seguito della fuoriuscita dal regime dei minimi.

## **4.2 Irap**

### **a) Quesito**

Le persone fisiche che posseggono i requisiti per l'applicazione del regime dei contribuenti minimi sono tenuti a pagare l'imposta sulle attività produttive quando optano per il regime ordinario ai fini Iva e delle imposte sul reddito, tenuto conto che il legislatore nel fissare le condizioni di cui all'art. 1, comma 96, della legge finanziaria per il 2008, ha inteso individuare il contribuente - imprenditore ovvero professionista- da considerare non dotato di autonoma organizzazione, e, in quanto tale, non tenuto al versamento del tributo regionale indipendentemente dall'effettiva permanenza nel regime dei minimi.

### **Risposta**

Il comma 104 prevede che i contribuenti in possesso dei requisiti previsti dal citato comma 96 mantengono la soggettività passiva ai fini dell'imposta sulle attività produttive, essendosi il legislatore limitato a stabilire un'esenzione dall'imposta per coloro che applicano il regime dei contribuenti minimi.

L'esenzione costituisce, dunque, una delle caratteristiche di questo regime, volto alla semplificazione degli adempimenti fiscali. L'esenzione non opera, pertanto, quando i contribuenti optano per il regime ordinario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito, con la conseguenza che gli stessi, qualora in ragione delle caratteristiche dell'attività svolta, verificabili di volta in volta dagli organi preposti al controllo, siano soggetti passivi IRAP, saranno tenuti ai relativi adempimenti.

## **4.3 Scorporo Iva**

### **a) Quesito**

Con riferimento al versamento dell'IVA, nell'ipotesi del superamento in corso d'anno dei 45.000 euro di ricavi, occorre scorporare l'IVA dei corrispettivi e quindi procedere al versamento come un contribuente non minimo?

### **Risposta**

Sì. In tal caso il contribuente dovrà procedere allo scorporo dell'IVA ed al conseguente versamento secondo le ordinarie regole.

#### ***4.4 Valutazione rimanenze***

##### **a) Quesito**

Nel caso di uscita dal regime dei minimi e ritorno al regime ordinario come si valutano le rimanenze?

##### **Risposta**

In linea generale le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e quindi dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime dei minimi in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR. Diversamente qualora con riferimento alle merci in rimanenza non è stato effettuato il relativo pagamento le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.

### **5) DEDUCIBILITA' DELLE SPESE**

#### ***5.1 Spese a deducibilità limitata***

##### **a) Quesito**

Per i beni in relazione ai quali le norme del TUIR prevedono un regime a deducibilità limitata (come ad esempio quello relativo alle autovetture, ai telefonini, etc) si chiede di sapere se tali limitazioni trovino applicazione anche nel regime dei minimi.

##### **Risposta**

A prescindere dalle disposizioni del TUIR che prevedono uno specifico limite di deducibilità per le spese di acquisto delle autovetture e dei telefonini, si ritiene che, come precisato con la circolare n. 73/E del 2007, al paragrafo 2.1, trattandosi di beni ad uso promiscuo, tali spese rileveranno, in ogni caso, nella misura del 50 per cento del relativo corrispettivo. La stessa limitazione si applica

anche ai canoni di leasing nell'ipotesi in cui i menzionati beni siano ad uso promiscuo ed acquisiti mediante un contratto di leasing finanziario.

**b) Quesito**

Per le spese in relazione alle quali le norme del TUIR prevedono un limite di deducibilità nel periodo d'imposta, con rinvio dell'eccedenza non dedotta agli esercizi successivi (ad esempio spese di manutenzione) si chiede di sapere se le stesse possono essere dedotte interamente nel periodo in cui sono state sostenute senza soggiacere ad alcuna limitazione d'importo, in base al principio di cassa applicabile nel regime in esame.

**Risposta**

L'ingresso nel regime dei minimi comporta l'applicazione del principio di cassa ai componenti positivi e negativi di reddito che rilevano ai fini della imputazione al periodo d'imposta al momento della loro percezione e del loro sostenimento ai sensi del comma 104. Si tratta di un regime semplificato applicabile a contribuenti di piccole dimensioni all'interno del quale non possono trovare applicazione, in linea generale, il principio di competenza ordinariamente previsto dalle norme del TUIR in sede di determinazione del reddito d'impresa ed, in particolare, tutte le disposizioni che prevedono una specifica disciplina ai fini della determinazione del reddito (ad esempio rateizzazione delle plusvalenze, deduzioni in più periodi d'imposta sulla base di una ripartizione forfetaria). Pertanto, le spese di manutenzione e riparazione non saranno soggette alla disciplina dell'art. 102, comma 6, del TUIR e saranno deducibili nell'esercizio di sostenimento per l'intero importo effettivamente pagato.

**c) Quesito**

Vigono comunque le norme previste per gli altri contribuenti in merito ai costi indeducibili/parzialmente indeducibili, ecc.?

**Risposta**

Tenendo conto della particolarità del regime dei minimi che prevede una modalità semplificata di determinazione del reddito ai sensi del comma 104 si ritiene che non possano trovare applicazione le norme del TUIR che prevedono una specifica limitazione nella deducibilità dei costi

Le spese relative a beni ad uso promiscuo e, quindi, parzialmente inerenti, nonché le spese relative a tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli articoli 164 e 102, comma 9, del TUIR (ad esempio autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia) rileveranno nella misura del 50 per cento dell'importo corrisposto comprensivo dell'Iva per la quale non può essere esercitato il diritto alla detrazione.

#### **d) Quesito**

Le deduzioni forfetarie per spese non documentate previste per gli autotrasportatori in base al principio di cassa per il regime dei minimi possono essere dedotte?

#### **Risposta**

La deduzione forfetaria per spese non documentate prevista per gli autotrasportatori dall'articolo 66, comma 5, del TUIR non può trovare applicazione nell'ambito del regime dei contribuenti minimi. Tale regime che si fonda sul principio di cassa, dettato dal comma 104, prevede, infatti, la rilevanza delle sole spese sostenute.

#### **e) Quesito**

In attesa del decreto ministeriale che chiarirà i requisiti di inerenza, possiamo considerare deducibili oltre alle spese per omaggi di valore unitario inferiore a 50 euro anche quelle per cene e alberghi di ammontare non superiore al predetto importo?

#### **Risposta**

Tenendo conto della particolarità del regime dei minimi che prevede una modalità semplificata di determinazione del reddito ai sensi del comma 104, si



ritiene che non possano trovare applicazione le specifiche norme del TUIR che limitano la deducibilità di taluni costi. Conseguentemente anche le spese per omaggi, vitto e alloggio potranno essere portate in deduzione per l'intero importo pagato semprechè la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi. La deducibilità dei costi e delle spese sostenute ai fini della determinazione del reddito dei soggetti minimi, infatti, è comunque subordinata alla circostanza che gli stessi siano inerenti all'attività esercitata.

## **6) ADEMPIMENTI**

### ***6.1 Perdite fiscali***

#### **a) Quesito**

Le perdite fiscali possono essere riportate negli anni successivi senza tener conto della modifica avvenuta in Finanziaria con riferimento alla contabilità semplificata?

#### **Risposta**

Si conferma quanto già precisato al paragrafo 4.3 della circolare 73/E del 2007 secondo cui le perdite prodotte nel corso dell'applicazione del regime dei minimi sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo prodotti nei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quinto. Pertanto, le modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008 all'articolo 8 del TUIR, con riguardo alla limitazione al riporto delle perdite dei contribuenti semplificati e dei titolari di reddito di lavoro autonomo, non rilevano per le perdite che il contribuente genera nel corso del regime dei contribuenti minimi, all'interno del quale trova applicazione la disciplina sul riporto dettata dal comma 108 della finanziaria 2008.

Per quanto riguarda le perdite prodotte nei periodi d'imposta precedenti all'ingresso nel regime dei minimi le stesse possono essere computate in diminuzione dal reddito prodotto all'interno del regime secondo le ordinarie regole stabilite dal TUIR. Con riferimento alle perdite derivante dall'esercizio di

imprese minori, nonché dall'esercizio di arti e professioni, possono essere computate in diminuzione solo le perdite realizzate nei periodi d'imposta 2006 e 2007 considerato che per questi soggetti la possibilità del riporto delle perdite è stata introdotta dal decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, e ha trovato applicazione nei periodi d'imposta 2006 e 2007.

## **6.2 Reverse charge**

### **a) Quesito**

I contribuenti minimi che emettono fattura soggetta al meccanismo del *reverse charge* (ad esempio per i rottami) agiscono correttamente se comunicano implicitamente all'acquirente, mediante indicazione sulla fattura emessa della nuova norma sui minimi, che non deve essere più applicata l'IVA secondo tale meccanismo?

### **Risposta**

Nel caso di specie si ritiene corretta la procedura descritta per non far applicare l'IVA secondo il meccanismo del *reverse charge* in caso di vendita da parte del contribuente minimo.

## **6.3 Versamenti**

### **a) Quesito**

E' possibile effettuare il versamento dell'IVA (l'unica rata o la prima di cinque) scaturente dalla rettifica della detrazione entro il termine dei versamenti a saldo scaturenti dal modello di dichiarazione Unico 2008, maggiorando l'importo dovuto dello 0,4% per mese o frazione di mese? La stessa può essere rateizzata ai sensi dell'articolo 20 del d.lgs. n. 241 del 1997?

### **Risposta**

No. Il comma 101 dispone che la prima o unica rata va versata entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime dei contribuenti minimi.

Ciò significa che non è possibile avvalersi del maggior termine previsto per il versamento a saldo delle imposte dovute in base alla dichiarazione annuale né della rateazione prevista dall'articolo 20 del d.lgs. n. 241 del 1997.

#### **6.4 Bollo su fatture**

##### **a) Quesito**

Nel caso di fatture emesse senza addebito dell'IVA si applicata l'imposta di bollo?

##### **Risposta**

L'esenzione a favore delle fatture e altri documenti di cui all'articolo 6 della tabella - allegato B - al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, si applica a condizione che i documenti riguardino il pagamento di importi relativi a cessioni di beni o a prestazioni di servizi assoggettati ad Iva e che sui documenti stessi sia riportata l'Iva concernente le operazioni alle quali i documenti si riferiscono. Per i documenti sui quali non risulta evidenziata l'imposta sul valore aggiunto, l'esenzione è applicabile a condizione che gli stessi contengano l'indicazione che trattasi di documenti emessi in relazione al pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto (cfr circolare n. 1 del 2 gennaio 1984, risoluzione n. 98 del 3 luglio 2001).

In altre parole, per "operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto" si intendono quelle che scontano l'Iva ossia quelle operazioni per le quali sia effettivamente dovuto il tributo.

Pertanto, atteso che le fatture rilasciate dai contribuenti minimi documentano operazioni per le quali, ai sensi del comma 100, non viene esercitato il diritto di rivalsa, e quindi non scontano il tributo, le stesse, se di importo superiore a 77,47 euro, devono essere assoggettate all'imposta di bollo.

Sono, invece, esenti da bollo le fatture riguardanti gli acquisti intracomunitari e le operazioni per le quali il contribuente minimo assume la veste di debitore di imposta (ad esempio acquisti soggetti al reverse charge).

### ***6.5 Annotazione date di pagamento e di incasso***

#### **a) Quesito**

Ai fini della determinazione del reddito gli esercenti attività d'impresa minima devono annotare le date di pagamento dei costi e le date di incasso dei corrispettivi? In caso di risposta affermativa dove deve essere effettuata l'annotazione? Con la circolare n. 73/E del 2007 è stato precisato che anche i contribuenti minimi devono rispettare la previsione di cui all'articolo 19 del d.P.R. n. 600 del 1973 secondo cui i compensi per l'esercizio di arti e professioni sono riscossi esclusivamente mediante canalizzazione bancaria o postale (assegni, bonifici, altro). Tale disposizione resta limitata ai soli esercenti arti e professioni oppure si deve intendere estesa anche ai soggetti esercenti attività d'impresa?

#### **Risposta**

Premesso che non vi è un obbligo di annotazione delle date di pagamento e di incasso, il contribuente potrebbe trovare utile procedere a tale annotazione, anche sulle stesse fatture, al fine di poter più agevolmente documentare le operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito.

Per quanto riguarda l'applicazione dell'articolo 19 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'obbligo di canalizzazione bancaria o postale dei compensi riscossi è limitato agli esercenti arti o professioni.

### ***6.6 Autoconsumo***

#### **a) Quesito**

Si richiedono chiarimenti in merito al trattamento da riservare alle operazioni di destinazione al consumo personale o familiare di beni dell'impresa che potrebbero avvenire in costanza di applicazione del regime dei minimi.

#### **Risposta**

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le operazioni di destinazione al consumo personale o familiare di beni dell'impresa, che ordinariamente ai sensi

dell'articolo 2, secondo comma, n. 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, costituiscono operazioni rilevanti agli effetti del tributo qualora la relativa imposta assolta all'atto dell'acquisto sia stata detratta, nell'ambito del regime dei minimi sono effettuate senza applicazione dell'Iva, in conformità al disposto del comma 100, secondo cui i contribuenti minimi non addebitano l'imposta sul valore aggiunto a titolo di rivalsa.

Per converso, ai fini della determinazione del reddito, l'autoconsumo da parte di un soggetto che applica il regime dei contribuenti minimi trova disciplina nell'articolo 4 del decreto ministeriale del 2 gennaio 2008, secondo cui ai fini della determinazione della base imponibile *“si applicano le disposizioni di cui agli articoli 54, comma 1-bis, lettera c), 57 e 58, comma 3, del citato testo unico, concernenti la destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o dell'esercente l'arte o la professione.”*

Pertanto, i ricavi e le plusvalenze relativi a beni destinati al consumo personale o familiare dell'esercente impresa, arte o professione concorreranno come componenti positive del reddito imponibile dei contribuenti minimi, anche se per tale destinazione non risultano percepiti ricavi o compensi.

## **6.7 Acquisti intracomunitari**

### **a) Quesito**

Con riferimento all'integrazione agli effetti dell'IVA delle fatture riguardanti operazioni in *reverse charge* o acquisti intracomunitari, con conseguente versamento della relativa imposta a debito, sussiste o meno l'obbligo di registrazione?

### **Risposta**

Fermo restando l'obbligo di versamento dell'imposta a debito, si ritiene che anche le operazioni di acquisto intracomunitario e di *reverse charge* non sono soggette agli obblighi di registrazione, conformemente a quanto previsto dal comma 109, in virtù del quale i contribuenti minimi sono esonerati dagli obblighi

di tenuta e conservazione dei registri previsti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva. Resta inteso che permangono, in capo ai contribuenti medesimi, gli adempimenti già evidenziati nel paragrafo 3.1.2 della circolare n. 73 del 2007, tra i quali si richiama - con riferimento agli acquisti intracomunitari - l'obbligo di presentazione degli elenchi *intrastat*.

### **6.8 Crediti d'imposta**

#### **a) Quesito**

Dall'imposta sostitutiva potranno essere detratti eventuali crediti d'imposta (ad esempio per l'esercizio dell'attività di tassista)?

#### **Risposta**

Eventuali crediti d'imposta spettanti al contribuente minimo potranno essere scomputati dall'imposta sostitutiva dovuta con le ordinarie modalità. Potrà, pertanto, essere utilizzato, se previsto dalla norma che disciplina lo specifico credito d'imposta, anche l'istituto della compensazione *ex* articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

### **6.9 Componenti positivi al netto delle rimanenze finali**

#### **a) Quesito**

Nel decreto all'articolo 4 - Determinazione del reddito - è riportato alla lettera a) che "*i componenti positivi concorrono alla formazione del reddito per la parte che eccede le rimanenze finali riferite all'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime*". Si chiede di specificare ed esemplificare questo passaggio. Se si ipotizzano componenti positivi per il 2008 pari a 25.000 euro e rimanenze finali 2007 per 10.000 euro, il reddito dell'operazione, determinato ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, è pari a 15.000 euro? Se le rimanenze del 2007 fossero state pari a 35.000 euro emergerebbe un reddito negativo e quindi non sarebbe dovuta imposta sostitutiva?

## Risposta

Si conferma sul punto quanto precisato al paragrafo 4.1 della circolare 73/E del 2007 secondo cui le rimanenze finali formatesi prima dell'ingresso nel regime dei minimi costituiscono un componente negativo che nel primo anno di applicazione del regime va prioritariamente dedotto dall'ammontare dei componenti positivi e fino a capienza degli stessi. Ulteriori componenti negativi vanno portati in deduzione solo dopo aver proceduto allo scomputo delle rimanenze finali dai componenti positivi. L'eventuale eccedenza del valore delle rimanenze rispetto ai componenti positivi rileva nei periodi d'imposta successivi con le stesse regole.

Per maggior chiarezza espositiva si riportano i seguenti esempi

### Esempio 1

Componenti positivi	25.000
Rimanenze finali 2007	10.000
Componenti positivi al netto delle rimanenze finali	15.000
Componenti negativi	18.000
Perdita	3.000

La perdita di 3.000 è riportabile secondo i criteri dettati dal comma 108, articolo 1 della legge finanziaria per il 2008.

### Esempio 2

Componenti positivi	25.000
Rimanenze finali 2007	35.000
Componenti positivi al netto delle rimanenze finali	0
Componenti negativi	18.000
Perdita	18.000
Eccedenza di rimanenze	10.000

La perdita di 18.000 è riportabile secondo i criteri dettati dal comma 108, articolo 1 della legge finanziaria per il 2008 mentre l'eccedenza di

rimanenze pari a 10.000 può essere scomputata dai componenti positivi realizzati negli esercizi successivi.

### ***6.10 Determinazione del reddito – sopravvenienze attive/passive.***

#### **a) Quesito**

La C.M. 21.12.2007, n. 73/E, nell'affermare la rilevanza fiscale dei componenti positivi di reddito, precisa che in sede di determinazione del reddito si dovrà tenere conto anche delle eventuali sopravvenienze attive e passive.

Tenuto conto tuttavia che con riferimento alla determinazione del reddito dei soggetti minimi non trovano applicazione le norme del TUIR e che nei commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge finanziaria non risulta alcun riferimento esplicito alle sopravvenienze attive e passive, si chiede di confermare la rilevanza di tali componenti nella determinazione del reddito dei soggetti minimi.

#### **Risposta**

Con la circolare n. 73/E del 21 dicembre 2007 è stata affermata la rilevanza sotto il profilo reddituale delle sopravvenienze attive e passive realizzate dai contribuenti soggetti al regime dei minimi.

Tale affermazione trova conferma nel decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 gennaio 2008 che all'articolo 4, comma 1, lettera a) afferma la rilevanza dei "componenti positivi".

La lettura coordinata delle norme contenute nel comma 104 e nel richiamato decreto induce a ritenere che assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei soggetti minimi, le sopravvenienze attive nonché per coerenza sistematica, quelle passive.

Il richiamo del comma 104 ai ricavi e alle plusvalenze non può intendersi riferito, infatti, alle corrispondenti classificazioni tecniche del TUIR (che come più volte ribadito non trovano, invece, applicazione in tale regime), ma deve essere inteso nel senso di ricomprendere, in linea generale, tutti i componenti



positivi e negativi che assumono rilevanza nella determinazione del reddito di impresa o di lavoro autonomo dei soggetti minimi.

### ***6.11 Impresa familiare ed imposta sostitutiva***

#### **a) Quesito**

L'imposta sostitutiva sul reddito dell'impresa familiare al lordo di quanto attribuito ai collaboratori è dovuta dal titolare dell'impresa. Si chiede conferma per l'applicazione dell'imposta IRPEF nei modi ordinari al collaboratore.

#### **Risposta**

Il comma 105, secondo periodo, stabilisce che l'imprenditore è tenuto al versamento dell'imposta sostitutiva sul reddito calcolato al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari. Poiché l'imposta è assolta interamente dall'imprenditore nel regime dei minimi, per evitare una doppia tassazione dello stesso reddito, si ritiene che i collaboratori familiari siano esonerati dagli obblighi dichiarativi e di versamento riferibili a tale reddito.

### ***6.12 Detrazioni carichi famiglia e contributi previdenziali***

#### **a) Quesito**

Il reddito d'impresa nel regime dei minimi non concorre alla formazione del reddito complessivo ma, in presenza di altri redditi rileva, in aggiunta al reddito complessivo ai fini delle detrazioni per carichi di famiglia ed ai fini della determinazione della base imponibile per i contributi previdenziali.

Si chiede come debba essere trattata l'eventuale eccedenza di contributi previdenziali e assistenziali rispetto al reddito determinato secondo le regole del comma 104.

#### **Risposta**

L'articolo 5 del decreto stabilisce che i contributi previdenziali ed assistenziali si deducono dal reddito determinato secondo le regole del regime dei minimi. Qualora l'importo di tali contributi ecceda il reddito, la parte eccedente

potrà essere portata in deduzione quale oneri deducibile in sede di dichiarazione dei redditi. Si ipotizzi un reddito derivante dall'attività d'impresa in regime dei minimi pari a 100 e un contributo previdenziale versato pari 120. Tale contributo per 100 potrà essere portato in deduzione del reddito d'impresa e per l'eccedenza in sede di dichiarazione dei redditi potrà essere dedotto dal reddito complessivo ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.

### **6.13 Rimborso Iva**

#### **a) Quesito**

In quali ipotesi può essere richiesta a rimborso l'IVA a credito risultante dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui l'imposta è stata applicata nei modi ordinari?

#### **Risposta**

*Ai sensi del comma 103: "l'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione, presentata dai contribuenti minimi, relativa all'ultimo anno in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241".*

Il dato letterale della norma non lascia adito a dubbi sul fatto che il contribuente può ottenere il rimborso soltanto se ricorrono i presupposti indicati al terzo comma del citato articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Non può, dunque essere richiesto a rimborso il minor credito del triennio, né il passaggio al regime dei contribuenti dei minimi può essere equiparato alla cessazione dell'attività.

In alternativa al rimborso ovvero quando non ne ricorrano le condizioni il contribuente potrà utilizzare il credito IVA risultante dall'ultima dichiarazione in compensazione c.d. orizzontale ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

#### **6.14. Rimborso delle ritenute subite eccedenti l'imposta sostitutiva**

##### **a) Quesito**

I contribuenti che applicano il regime dei minimi possono chiedere il rimborso delle ritenute operate in eccedenza rispetto alle somme dovute a titolo d'imposta sostitutiva?

##### **Risposta**

L'articolo 6 del decreto del 2 gennaio 2008 dispone che *“Le ritenute subite dai contribuenti minimi si considerano effettuate a titolo d'acconto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 105 della legge. L'eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*.

Al riguardo si è dell'avviso che, in analogia con quanto effettuato dai contribuenti che applicano il regime agevolato per le nuove iniziative produttive di cui all'articolo 13 della legge n. 388 del 2000, e tenuto conto che la norma non contiene una espressa esclusione in merito, le medesime eccedenze possano essere chieste a rimborso mediante indicazione nel quadro RX del modello unico (quadro destinato ad accogliere i crediti e le eccedenze d'imposta risultanti dalla dichiarazione annuale che si vuole chiedere a rimborso o in compensazione).

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.