

UNICO 2013

La determinazione del reddito d'impresa dei contribuenti ex minimi

di Vito Dulcamare

Il 2012 è stato l'anno in cui i soggetti che operavano nel regime dei contribuenti minimi (di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244/2007) sono usciti in massa dal predetto regime per rientrare in uno dei differenti regimi di determinazione del reddito (regime dei superminimi, regime semplificato o regime ordinario).

Tale fuoriuscita è stata sostanzialmente indotta dall'art. 27, commi 1 e 2, del decreto legge n. 98/2011 che ha apportato profonde modifiche alla disciplina del regime dei contribuenti minimi, consentendo l'accesso o la permanenza al regime agevolato sostanzialmente ai giovani e ai lavoratori in mobilità.

Nel presente intervento si illustreranno sinteticamente le modalità di determinazione del reddito dei contribuenti ex minimi, relativamente ai componenti di reddito che possono avere interessato i due diversi regimi, facendo riferimento prevalentemente al regime semplificato quale regime concretamente applicato nel 2012 (in linea di massima, le stesse considerazioni valgono anche per il regime dei superminimi), mentre qualche differenza si presenta nel caso, abbastanza infrequente ma non impossibile, di passaggio dal regime dei minimi a quello della contabilità ordinaria.

Normativa di riferimento

Anche se le istruzioni di Unico 2013 nulla specificano circa le modalità di determinazione del reddito dei contribuenti ex minimi, il passaggio dal regime di determinazione del reddito d'impresa, basato unicamente su un ferreo principio di cassa, a un regime basato in ogni caso sul principio della competenza economica, risulta comunque disciplinato dall'art. 1, comma 112, della legge n. 244/2007, secondo cui:

Articolo 1, comma 112, della legge n. 244/2007

112. Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime previsto dai commi da 96 a 117 a un periodo di imposta soggetto a regime ordinario, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi, i compensi e le spese sostenute che, in base alle regole del regime di cui ai predetti commi, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa quelli che, ancorché di competenza del periodo soggetto al regime di cui ai citati commi, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime di cui ai medesimi commi. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario di tassazione a quello previsto dai commi da 96 a 117. Con i provvedimenti di cui al comma 115 possono essere dettate disposizioni attuative del presente comma.

Il successivo Decreto ministeriale 2 gennaio 2008, di attuazione della predette disposizioni, nulla aggiunge alle stesse le quali risultano nel tempo illustrate dai seguenti documenti di prassi:

- circolare 21 dicembre 2007, n. 73/E,
- circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E,
- circolare 26 febbraio 2008, n. 13/E.

Principi generali applicabili

Sulla base delle predette disposizioni, è possibile, quindi, affermare il principio secondo cui il passaggio da uno all'altro dei regimi deve risultare, sotto il profilo tributario, assolutamente neutro, nel senso che il diverso regime non deve sottrarre o aumentare la materia imponibile.

Pertanto, nella determinazione del reddito d'impresa per l'anno 2012 il contribuente deve attenersi ai seguenti principi di carattere generale relativi, rispettivamente ai componenti positivi di reddito o ai componenti negativi:

Ex minimi nel 2012			
Principi per la determinazione del reddito d'impresa			
Componenti positivi di reddito		Componenti negativi di reddito	
evitare il salto di imposta	Evitare la doppia tassazione	Evitare la mancata deduzione	evitare la doppia deduzione

Questi principi di carattere generale devono essere, quindi, applicati ogni qualvolta si presenti il dubbio circa l'assoggettamento a tassazione o la deducibilità di un componente di reddito.

Ricavi

I ricavi devono essere comunque dichiarati una sola volta: l'averli già dichiarati nel regime dei minimi esclude la loro tassazione nel regime semplificato, mentre non averli dichiarati nel regime dei minimi comporta la loro tassazione nel regime ordinario.

Esempio 1 - ricavi:

- nel regime dei minimi applicato nel 2011 è stata emessa ed incassata una fattura di acconto di 5.000,
- nel 2012 sono stati ceduti (consegnati) beni per complessivi 12.000.

Per evitare una doppia tassazione di 5.000 (5.000 nel regime dei minimi sulla base del principio di cassa e 5.000 compresa nel prezzo di vendita quale ricavo di competenza del 2012), nel regime semplificato per il 2012 dovranno essere dichiarati ricavi solo per 7.000, ancorché la vendita sia stata di 12.000 in quanto 5.000 sono già stati dichiarati, in virtù del principio di cassa, già nel 2011.

In caso di passaggio, invece, dal regime dei minimi a quello in contabilità ordinaria, l'importo in questione deve costituire una variazione in diminuzione in quanto risulta dal conto economico del 2012, per essere un ricavo civilisticamente di competenza del 2012, ma è stato già dichiarato nel precedente esercizio.

Esempio 2 - ricavi:

- emessa fattura di 10.000 nel regime dei minimi per provvigioni relativi al terzo trimestre 2011,
- incasso della predetta fattura nel corso del 2012.

Per evitare il salto d'imposizione (non dichiarazione nel 2011 perché non incassata nell'anno e non dichiarazione nel 2012 perché non di competenza), l'importo di 10.000 deve essere comunque dichiarato ed assoggettato a tassazione nel 2012.

L'unica perplessità consiste nel fatto che la dichiarazione come ricavo potrebbe risultare non del tutto corretta in quanto non si tratta di ricavo di competenza del 2012.

Al riguardo, però, va rilevato che la dichiarazione come sopravvenienza attiva nel 2012, in alternativa alla dichiarazione come ricavo, pare essere la più precisa e rispettosa delle norme in quanto, ai fini fiscali, l'art. 88 del TUIR precisa che si considera sopravvenienza attiva il ricavo o il provento conseguito in un esercizio a fronte di costi, oneri, ecc. dedotti in esercizi precedenti; conseguentemente, poiché tale ricavo fa seguito molto probabilmente a costi dedotti nel 2011, pare fondato considerarlo sopravvenienza attiva.

Pertanto, in mancanza di diversa interpretazione ufficiale, si ritiene che un simile "ricavo" debba essere dichiarato nel 2012 come sopravvenienza attiva.

In caso di passaggio, invece, dal regime dei minimi a quello in contabilità ordinaria, l'importo in questione deve costituire una variazione in aumento in quanto, normalmente, non dovrebbe risultare dal conto economico del 2012 per essere un ricavo civilisticamente di competenza del 2011 (nella situazione patrimoniale iniziale dovrebbe risultare fra i crediti).

Costi

Anche i costi devono essere comunque dichiarati e dedotti una sola volta: l'averli già dedotti nel regime dei minimi esclude la loro deducibilità nel regime semplificato, mentre non averli dichiarati nel regime dei minimi comporta la loro deducibilità nel regime di determinazione ordinaria.

Esempio 3 - costi:

- nel regime dei minimi applicato nel 2011 è stata pagata una polizza assicurativa per 1.200 per il periodo da ottobre 2011 a settembre 2012,
- l'intero costo di 1.200 è stato interamente dedotto in relazione al 2011.

Per evitare una doppia deduzione del costo di 900, corrispondente alla quota teoricamente di competenza del 2012 (pari ai $9/12 \times 1.200$), nel 2012 il soggetto in contabilità semplificata non deve fare nulla.

In caso di passaggio, invece, dal regime dei minimi a quello in contabilità ordinaria, l'importo in questione, costituendo un risconto attivo iniziale nella situazione patrimoniale iniziale, deve costituire una variazione in aumento in quanto dovrebbe risultare anche dal conto economico del 2012, per essere un costo civilisticamente di competenza del 2012,

Esempio 4 - costi:

- ricevuta fattura di 3.000 nel regime dei minimi per prestazioni relative al 2011,
- pagamento della predetta fattura nel corso del 2012.

Per evitare il salto di deduzione (non dedotta nel 2011 perché non pagata nell'anno e non deducibile nel 2012 perché non di competenza), l'importo di 3.000 deve essere dichiarato e dedotto nel 2012.

Per le osservazioni opposte a quelle fatte in relazione all'esempio 2, in mancanza di diversa interpretazione ufficiale, si ritiene che un simile "costo" debba essere dedotto nel 2012 come sopravvenienza passiva.

In caso di passaggio, invece, dal regime dei minimi a quello in contabilità ordinaria, l'importo in questione deve costituire una variazione in diminuzione in quanto, essendo indicato come debito nella situazione patrimoniale iniziale, normalmente, non dovrebbe risultare dal conto economico del 2012 per essere un costo civilisticamente di competenza del 2011.

Esempio 5 - costi:

- ricevuta fattura di 3.000 nel regime dei minimi per acquisto merci nel 2011,
- pagamento della predetta fattura nel corso del 2012,
- esistenza di rimanenze per 3.000 al 31 dicembre 2012.

Per evitare il salto di deduzione (non dedotta nel 2011 perché non pagata nell'anno e non deducibile nel 2012 perché non di competenza), l'importo di 3.000 deve essere dichiarato ed dedotto nel 2012.

Al riguardo, rispondendo ad un quesito, la circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E, par. 4.4, in una situazione assolutamente identica a quella dell'esempio, ha precisato che *“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.”*

E' evidente che, ai fini della determinazione del reddito non varia nulla, ma l'applicazione del principio generale dovrebbe indurre a dichiararlo come acquisto; in ogni caso, in mancanza di una nuova e diversa interpretazione ufficiale, si ritiene che un simile costo debba essere dichiarato nel 2012 come rimanenza iniziale, ancorché non indicato nel rigo CM 20 di Unico 2012.

Per completezza di esposizione, se a fronte dell'acquisto di 3.000 pagato nel 2012, le rimanenze fossero solo 1.000, allora in Unico 2013 si dovrà dichiarare:

- 1.000 come rimanenze iniziali (nel rispetto della predetta circolare),
- 2.000 come sopravvenienza passiva.

Rettifica dell'IVA

Nel passaggio da un regime di non detrazione IVA (contribuente minimo) ad un regime di ordinaria detrazione IVA, scatta il diritto del contribuente a recuperare l'IVA non detratta relativa alle merci esistenti al momento del passaggio e ai cespiti per i quali non sia trascorso il periodo di sorveglianza previsto dall'art. 19-bis2 del DPR n. 633/1972, sempre che tali merci e tali cespiti siano stati acquisitati e pagati in pendenza del regime dei minimi o abbiano, comunque, comportato una rettifica di senso contrario al momento dell'entrata nel regime dei minimi.

Secondo la circolare 26 febbraio 2008, n. 13/E, par. 4.2, in caso di uscita dal regime dei contribuenti minimi, per effettuare la rettifica (a credito) dell'IVA sulle rimanenze *“dovrà predisporre un'apposita documentazione nella quale vanno indicate, per categorie omogenee, le quantità e i valori dei beni merci”*; si ritiene che simile documentazione debba essere predisposta anche per la rettifica dell'IVA sui beni ammortizzabili.

In ogni caso, l'IVA risultante dalla rettifica, oltre ad essere indicata nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2012 a credito del contribuente, costituisce una sopravvenienza attiva, e come tale deve essere tassata nel 2012, in quanto rappresenta una riduzione di costi precedentemente dedotti.

Esempio 6 – rettifica IVA:

- ricevuta e pagata fattura di 3.000 e IVA 630 nel regime dei minimi per merci da rivendere,
- a fine 2011 le rimanenze indicate al rigo CM 20 di Unico 2012 sono pari a zero,
- le rimanenze effettive a fine 2011 sono pari a 1.000.

In questo caso la rettifica dell'IVA deve riguardare le rimanenze effettive al momento del passaggio dal regime dei minimi al regime ordinario di detrazione IVA e non l'eccedenza di rimanenze esistente a fine 2011.

Infatti, la rettifica IVA riguarda le rimanenze effettive, cioè quelle per le quali l'IVA non è stata detratta al momento dell'acquisto e che passano nel regime ordinario, mentre l'eccedenza costituisce solo un espediente fiscale diretto a semplificare la dichiarazione dei contribuenti minimi e che, solo eccezionalmente, può coincidere con le rimanenze effettive.

Conseguentemente, nell'esempio proposto, la rettifica IVA sarà pari a 210 e dovrà essere dichiarata come sopravvenienza attiva per il 2012.

Inoltre, in tutti i casi di rettifica dell'IVA deve essere individuata con precisione l'aliquota IVA applicabile in quanto i beni o i cespiti per i quali calcolare la rettifica possono essere stati acquistati alla precedente aliquota ordinaria del 20% e non sarebbe, quindi corretto, rilevare un credito IVA al 21% quando la mancata detrazione ha interessato l'aliquota del 20%.

In caso di passaggio, invece, dal regime dei minimi a quello in contabilità ordinaria, l'importo in questione deve costituire una variazione in aumento in quanto, essendo indicato come credito IVA nella situazione patrimoniale iniziale, normalmente, non dovrebbe risultare dal conto economico del 2012.

Rimanenze iniziali 2012

Normalmente le rimanenze costituiscono componenti negativi di reddito e, pertanto, devono essere considerate nella determinazione ordinaria del reddito d'impresa.

Senonché un simile principio deve tener conto delle seguenti regole applicative del regime dei contribuenti minimi:

- le rimanenze non seguono le ordinarie regole, ma le rimanenze iniziali (al momento dell'ingresso nel regime dei contribuenti minimi) vengono considerate costi dell'esercizio e dedotte fino a concorrenza dei ricavi incassati nell'esercizio stesso,
- l'eventuale eccedenza di rimanenze rispetto all'ammontare dei ricavi deve essere rinviata, per la deduzione, all'esercizio successivo previa indicazione in un apposito rigo del modello CM (per i minimi nel 2011) della dichiarazione dei redditi,
- gli acquisti dedotti nel corso del regime dei minimi non danno mai luogo a rimanenze;
- gli acquisti non dedotti nell'esercizio ma pagati in esercizi successivi (sempre in regime dei minimi) sono dedotti nell'esercizio in cui avviene il pagamento,
- gli acquisti non dedotti nell'esercizio e non ancora pagati al momento dell'uscita dal regime dei contribuenti minimi sono considerati rimanenze iniziali dell'esercizio successivo (ved. esempio 5).

Per effetto, quindi, del rinvio e dello scomputo delle sole rimanenze iniziali da un esercizio all'altro, nel momento del passaggio dal regime dei contribuenti minimi a quello semplificato, possono rilevare come rimanenze iniziali, cioè componenti negativi di reddito:

- quelle indicate al rigo CM 20 di Unico 2012, in quanto rappresentano la quota di rimanenze esistenti all'inizio del regime dei minimi e non dedotte per insufficienza dei ricavi incassati durante l'applicazione del regime,
- gli acquisti di beni non dedotti (in quanto non pagati) durante il regime dei contribuenti minimi ed esistenti al momento del passaggio (ved. esempio 5).

Esempio 7 – rimanenze:

- rimanenze iniziali esistenti al momento dell'ingresso nel regime dei minimi pari a 30.000,
- rimanenze finali effettive esistenti al momento del passaggio al regime ordinario di determinazione del reddito pari a 12.000,
- tutti gli acquisti effettuati nel regime dei minimi sono stati pagati durante il predetto regime,
- eccedenza rimanenze indicate al rigo CM 20 di Unico 2012 pari a zero.

In questo caso, nessun importo deve essere dedotto come rimanenze iniziali del 2012 per essere stata effettuata la deduzione interamente nel regime dei minimi (sia per le rimanenze iniziali che per quelle derivanti da acquisti dedotti durante il regime).

In caso di passaggio al regime di contabilità ordinaria, deve essere effettuata una variazione in aumento di 12.000 pari all'ammontare delle rimanenze iniziali indicate come tali nella situazione patrimoniale iniziale e imputate al conto economico.

Esempio 8 – rimanenze:

- rimanenze iniziali esistenti al momento dell'ingresso nel regime dei minimi pari a 30.000,
- rimanenze finali effettive esistenti al momento del passaggio al regime ordinario di determinazione del reddito pari a 12.000,
- tutti gli acquisti effettuati nel regime dei minimi sono stati pagati durante il predetto regime,
- eccedenza rimanenze indicate al rigo CM 20 di Unico 2012 pari a 8.000.

In questo caso, l'importo di 8.000 deve essere dedotto come rimanenze iniziali del 2012, costituendo tale importo l'eccedenza delle rimanenze non scomutate dai ricavi incassati durante il regime dei minimi.

In caso di passaggio al regime di contabilità ordinaria, deve essere effettuata una variazione in aumento di 4.000 pari alla differenza fra l'importo delle rimanenze iniziali indicate come tali nella situazione patrimoniale iniziale e imputate al conto economico (12.000) e l'importo delle rimanenze fiscalmente deducibili (8.000).

Ammortamenti

Normalmente, durante l'applicazione del regime dei contribuenti minimi:

- sono sospesi gli ammortamenti relativi ai beni già posseduti all'entrata del regime, in quanto la determinazione del reddito dei contribuenti avviene sulla base del solo principio di cassa, il che esclude che tali quote di ammortamento possano ritenersi "pagate"; tale esclusione riguarda, ovviamente, anche i beni acquistati prima dell'entrata nel regime e pagati durante il regime dei minimi,
- sono interamente deducibili gli acquisti di cespiti ammortizzabili effettuati e pagati nel periodo di applicazione del regime dei minimi (al 50% quelli ad uso promiscuo).

Venuto meno il regime dei contribuenti minimi:

- è ripristinato il processo di ammortamento per i beni acquisiti prima dell'entrata nel regime dei contribuenti minimi, ovviamente a condizione che, nel frattempo, i beni non siano stati ceduti; durante l'applicazione del regime dei minimi *"gli ammortamenti non sono deducibili ed il residuo costo fiscale dei beni strumentali resta sospeso"* (circolare 26 febbraio 2008, n. 13/E, par. 3.5),
- non sono mai deducibili gli ammortamenti relativi ai cespiti acquistati e pagati durante il regime dei minimi in quanto il relativo costo è già stato interamente dedotto per cassa.

Esempio 9 – ammortamenti

- valore lordo cespite presente all'entrata nel regime dei minimi pari a 10.000 e relativo fondo di ammortamento, ad aliquota 10%, pari a 4.000
- durante il regime dei minimi non si deduce alcuna quota di ammortamento,
- all'uscita, dopo tre anni, dal regime dei minimi si riprende il processo di ammortamento e si deduce, fino al completamento del processo o alla dimissione del cespite, la quota annuale di ammortamento pari a 1.000.

Plusvalenze e minusvalenze patrimoniali

La distinzione tra cespiti esistenti al momento dell'entrata nel regime dei minimi e quelli acquistati e pagati durante il regime si riflette anche ai fini della determinazione della plusvalenza o della minusvalenza nel caso di cessione dei beni.

In particolare:

- poiché per i beni posseduti già all'entrata del regime, in pendenza del regime non è ammessa in deduzione alcuna quota di ammortamento, l'eventuale cessione

da luogo a plusvalenza o minusvalenza sulla base del residuo costo da ammortizzare che è quello all'entrata nel regime,

- ove la cessione intervenga dopo l'uscita dal regime, la plusvalenza o minusvalenza va determinata in relazione al costo fiscalmente riconosciuto, tenendo conto anche delle quote di ammortamento dedotte dopo l'uscita da regime,
- per i cespiti acquistati e pagati durante l'applicazione del regime, la successiva cessione comporterà sempre la rilevazione di una plusvalenza tenuto conto che il costo fiscalmente riconosciuto del bene ceduto è sempre pari a zero, per essere stato integralmente dedotto in conseguenza dell'applicazione del principio di cassa.

Esempio 10 – plusvalenze e minusvalenze

- valore lordo cespite presente all'entrata nel regime dei minimi pari a 10.000 e relativo fondo di ammortamento, ad aliquota 10%, pari a 4.000
 - durante il regime dei minimi non si deduce alcuna quota di ammortamento,
 - cessione avvenuta nel primo anno di uscita dal regime al prezzo di 3.500.
- In tal caso, la minusvalenza di 2.500 corrisponde alla differenza fra il residuo costo fiscalmente riconosciuto di 6.000 (pari alla differenza fra il costo di 10.000 e gli ammortamenti dedotti di 4.000) e il prezzo di cessione.

Esempio 11 – plusvalenze e minusvalenze

- valore lordo cespite acquistato e pagato durante l'applicazione del regime pari a 5.000
 - durante il regime dei minimi si è dedotto l'intero costo di 5.000 in applicazione del principio di cassa,
 - cessione avvenuta nel primo anno di uscita dal regime al prezzo di 1.000.
- In tal caso, la plusvalenza di 1.000 corrisponde alla differenza fra il residuo costo fiscalmente riconosciuto pari a zero (per aver integralmente dedotto il costo durante il regime dei minimi) e il prezzo di cessione.

Componenti di reddito riferiti ad esercizi precedenti

Potrebbe verificarsi anche la situazione in cui il soggetto che passa dal regime dei contribuenti minimi a quello della contabilità semplificata (ordinaria, ecc.) abbia in precedenza effettuato un passaggio di tipo contrario, cioè il passaggio dalla contabilità ordinaria o semplificata a quella dei contribuenti minimi.

In questa tipologia di passaggio (da determinazione ordinaria a regime dei minimi), si sarebbe già dovuto tener conto dei componenti di reddito, positivi e negativi, che, al momento del passaggio, non erano stati ancora dedotti o assoggettati a tassazione; ci si riferisce, in particolare, a tutti quei componenti di reddito (quote di plusvalenze rateizzate, spese di manutenzioni eccedenti il 5%, spese di rappresentanza da dedurre in quote, ecc.).

Infatti, il comma 106 dell'art. 1 citato prevede che tali componenti sospesi debbano partecipare, secondo particolari modalità, al reddito dell'ultimo periodo d'imposta prima dell'entrata nel regime dei minimi; conseguentemente tali componenti di fatto non sussistono già dal primo periodo di applicazione del regime dei minimi e, ovviamente, non sussistono nemmeno nell'ipotesi di uscita dal regime dei minimi.

Esempio 12– componenti sospesi di reddito

- plusvalenza patrimoniale realizzata secondo anno precedente l'entrata nel regime dei minimi per 10.000,
- rateazione della plusvalenza in cinque quote costanti,
- all'entrata dei minimi risultano tassate due quote, mentre le rimanenti tre quote per un importo di 6.000 sono tassate per un valore di 1.000. al netto della franchigia di 5.000 prevista dalla norma applicativa,
- applicazione del regime dei minimi per un solo anno e successivo passaggio al regime di determinazione ordinaria del reddito.

In una situazione del genere, pur sussistendo teoricamente ancora due quote di plusvalenze rateizzate, queste non rilevano più per essere state assoggettate a tassazione, fruendo della franchigia, prima dell'entrata nel regime dei minimi.

Studio di settore

Il passaggio dal regime dei minimi a quello di determinazione ordinaria dei redditi e dell'IVA comporta anche l'obbligo della presentazione del modello dello studio di settore.

E' del tutto evidente, pero, che se lo studio di settore cerca di rappresentare una situazione normale di esercizio dell'attività, nel caso dell'ex minimo, e soprattutto nel primo anno di uscita dal regime agevolato, questa situazione di normalità difficilmente potrà essere raggiunta.

In effetti, la commistione fra il principio di competenza (ordinariamente applicato al primo anno successivo al regime dei minimi) e i principi generali applicabili nei casi di uscita dal regime dei minimi dà luogo a risultati che, difficilmente, possono ritenersi ordinari, il che renderebbe la situazione dell'ex minimo sicuramente non congrua e non coerente, con evidenti conseguenze sul livello di tassazione dello stesso.

Per rendere noto la situazione di ex minimo, il modello per la dichiarazione dei dati rilevati ai fini dello studio di settore contiene apposite caselle da barrare per segnalare la situazione concretamente realizzata (primo anno da ex minimo o ex minimo da più di un anno).

Peraltro, con il decreto 28 dicembre 2012 del Ministero dell'economia e delle finanze di approvazione degli studi di settore applicabili al 2012 è stata introdotta una modifica che ha prorogato a regime l'art. 5 del decreto 11 febbraio 2008 prevedendo, in particolare, tra i soggetti non accertabili sulla base dello studio di settore, anche i *“soggetti esercenti attività d'impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24dicembre 2007, n. 244”*.

Anche se la norma in questione fa riferimento ai soli *“soggetti esercenti attività d'impresa”*, non si vede motivo per non applicarla anche ai professionisti ex minimi in considerazione del fatto che anche per tali soggetti potrebbero verificarsi inconvenienti dall'applicazione congiunta del criterio di cassa e dei principi generali visti all'inizio.

Determinazione del reddito di lavoro autonomo

Le osservazioni fin qui fatte per la determinazione del reddito d'impresa del contribuente ex minimo non valgono anche nel caso di professionista ex minimo in quanto, in entrambe le situazioni (regime ordinario di determinazione del reddito e regime dei contribuenti minimo) il professionista ha determinato il reddito di lavoro autonomo sempre sulla base del principio di cassa.

Ciò nonostante, però, alcune delle osservazioni relative all'ex minimo titolare di reddito d'impresa dovrebbero trovare applicazione anche per l'ex minimo titolare di reddito di lavoro autonomo; ci si riferisce, in particolare, a componenti di reddito che, a volte, possono prescindere dall'applicazione del criterio di cassa e, precisamente, agli ammortamenti ed alle plusvalenze e minusvalenze derivanti da cessioni di beni strumentali.

Si deve, quindi, ritenere che, nel rispetto dei principi generali di cui all'art. 1, comma 112, della legge n. 244/2007, valevoli per tutti gli ex minimi e non solo per quelli che esercitano attività d'impresa, le considerazioni fatte per l'ex minimo imprenditore, tenuto conto delle modalità di determinazione del reddito, possano valere anche per l'ex minimo professionista.

6 giugno 2013

Vito Dulcamare