

Analisi e commenti

## Compilazione degli studi di settore: i contribuenti ex "minimi"

23 Settembre 2013

Intervenuta la fuoriuscita dal regime di vantaggio, occorre fare attenzione nella redazione del modello per evitare imprecisioni nella stima dei ricavi e dei compensi



Il regime di vantaggio dei minimi, previsto dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 244/2007, assorbito - a partire dal periodo d'imposta 2012 dall'articolo 27, commi 1 e 2, del DI 98/2011 - dal regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, presenta come regola fondamentale per la determinazione del reddito il principio di cassa "puro" che, in deroga alle disposizioni previste dal Tuir, prevede l'imputazione della totalità delle spese, dei ricavi e dei compensi

al periodo d'imposta sulla base del momento di effettiva percezione del ricavo o compenso, nonché di effettivo sostenimento del costo o della spesa.

Intervenuta la fuoriuscita da tale regime di vantaggio, il contribuente che eserciti, come attività prevalente, un'attività economica per la quale è prevista l'applicazione degli studi di settore deve fare attenzione a compilare il relativo modello, al fine di evitare delle imprecisioni nella stima dei ricavi e dei compensi.

Il regime dei "minimi" prevede infatti che, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta, i ricavi, i compensi e le spese sostenute, che hanno già concorso a formare il reddito durante il periodo in cui si era "minimi", non assumono rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi sottoposti al regime ordinario, ancorché di competenza di tali periodi. Viceversa, quei componenti che, ancorché di competenza del periodo soggetto al regime dei "minimi", non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo stesso, assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti.

Si pensi, ad esempio, alla distorsione di stima che potrebbe nascere se un soggetto, esercente attività d'impresa, nell'ultimo periodo di applicazione del regime dei "minimi" (anno n), acquisti e paghi un elevato quantitativo di merce, che però risulta invenduta nel magazzino dell'impresa alla data del 31 dicembre. Se il contribuente nel periodo d'imposta successivo esce dal regime dei minimi e applica le regole ordinarie di determinazione del reddito, al fine di evitare la doppia deduzione dello stesso componente negativo di reddito, non dovrà conteggiare fiscalmente tali costi tra le esistenze iniziali, anche se le merci saranno effettivamente vendute nell'anno n+1 e, quindi, i proventi della cessione saranno di competenza di quest'ultimo esercizio. In questo caso, i risultati degli studi di settore potrebbero registrare una stima dei ricavi inferiore rispetto a quanto accadrebbe a un contribuente che versi nelle stesse condizioni, ma che però non sia interessato da tale passaggio. Tale minor valore deriverebbe da un costo del venduto più basso (elemento normalmente utilizzato nella regressione di stima) e da un'alterazione dell'indicatore di normalità e di coerenza della durata delle scorte, se previsto dallo studio.

Risulta, inoltre di facile evidenza che, per i soggetti che esercitano un'attività d'impresa, gli impatti di tale particolare situazione risulteranno essere maggiori rispetto ai soggetti che esercitano l'attività di lavoro autonomo, per i quali il principio di cassa è già previsto, in via generale, dal Tuir.

I soggetti esercenti attività d'impresa

Per tenere conto di tali distorsioni, per i soggetti esercenti attività d'impresa, il decreto ministeriale dell'11 febbraio 2008 e successive modificazioni, all'articolo 5, ha previsto che i risultati derivanti dall'applicazione degli studi di settore non possono essere utilizzati per l'azione di accertamento (ex articolo 10 della legge 146/1998) nell'anno in cui cessa di avere applicazione il regime dei "minimi", vale a dire nel primo anno di applicazione degli studi di settore dopo tale regime di vantaggio.

Trascorso tale primo anno di applicazione degli studi di settore, se sussistono ancora delle poste contabili che risentono dei vecchi criteri di determinazione del reddito, bisognerà fornire i dati contabili nel modello studi relativi alle variabili rilevanti per la determinazione del *cluster* o per la stima dei ricavi e dei compensi (per l'individuazione delle quali, le istruzioni rimandano al contenuto delle Note tecniche e metodologiche degli studi di settore), senza tenere conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti, e correlato al citato regime.

Una schematizzazione servirà a comprendere meglio quanto sopra rappresentato

<b>ATTIVITA D'IMPRESA</b>	<b>ANNO N</b>	<b>ANNO N+1</b>	<b>ANNO N+2</b>
<b>Regime contabile adottato</b>	Applicazione del regime minimi (articolo 1, commi 96-117 della legge n. 244/2007)	Regime ordinario	Regime ordinario
<b>Accertabilità da studi di settore</b>	<b>NO</b>	<b>NO</b> (ai sensi dell' articolo 5 del Dm 11 febbraio 2008 e successive modifiche), ma eventuale non congruità servirà per la segnalazione delle posizioni da sottoporre a controllo	<b>SI</b>
<b>Compilazione modello studi di settore</b>	<b>NO</b>	<b>SI</b> , ma tenuto conto della causa di non accertabilità legata all'anno di cessazione dal regime dei minimi non è necessario riallineare i dati contabili (si veda la circolare n. 23/2013)	<b>SI</b> , sarà necessario rielaborare i dati contabili al fine di tener conto degli effetti derivanti dal principio di cassa, applicato nei periodi di imposta precedenti e correlato al regime dei minimi

Supponiamo che un contribuente, esercente attività d'impresa, si trovi nel 2011, nell'ultimo anno del regime dei "minimi", e in tale anno abbia acquistato e pagato 25.000 euro di merci senza rivenderle. Nel 2012, anno di cessazione del regime dei minimi e primo anno di applicazione degli studi di settore, il contribuente, risultando interessato per detto periodo d'imposta dalla causa di

non utilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore (come previsto dal Dm 11 febbraio 2008 e successive modificazioni), dovrà:

- indicare detta causa di esclusione dagli studi di settore nel modello Unico 2013, riportando il codice 12 nel rigo RG1/RF1 (FIG. 1);
- compilare il modello studi di settore barrando il rigo V03 "Applicazione del regime dei minimi nel periodo d'imposta precedente" (FIG. 2), e non sarà tenuto a riportare nel valore delle esistenze iniziali i 25.000 euro relativi alle merci in magazzino acquistate e pagate durante il regime dei minimi.

FIG. 1

FIG. 2

QUADRO V	Ulteriori dati specifici		
V01	Cooperativa o mutualità precedente		barrare la casella
V02	Redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali		barrare la casella
V03	Applicazione del regime dei "minimi" nel periodo d'imposta precedente	X	barrare la casella
V04	Cessazione del regime dei "minimi" in uno dei tre periodi d'imposta precedenti		barrare la casella

Supponiamo che lo

citato per l'ultimo anno il regime dei "minimi" nel periodo d'imposta 2010, e avesse acquistato e pagato in tale anno 25.000 euro di merci, che sono rimaste invendute nel proprio magazzino sia nel 2010 sia nel 2011 (primo anno di applicazione degli studi di settore), per poi essere cedute nel 2012. In tale fattispecie, nel modello degli studi di settore relativi al periodo d'imposta 2012, sarà necessario, al fine di evitare distorsioni nella stima dei ricavi, riportare i 25.000 euro delle merci tra le esistenze iniziali del quadro F - Elementi contabili (FIG. 3), pur non riportando il relativo costo nel modello Unico 2013, e sarà necessario barrare il rigo V04 del modello studi di settore relativo alla "Cessazione del regime dei minimi in uno dei tre periodi d'imposta precedenti" (FIG. 4). **FIG. 3**

F12	Esistenze iniziali relative ai merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultramensile (incluse quelle relative ai prodotti soggetti adaggio o ricorso fisso)
	25.000,00

FIG. 4

QUADRO V	Ulteriori dati specifici		
V01	Cooperativa o mutualità precedente		barrare la casella
V02	Redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali		barrare la casella
V03	Applicazione del regime dei "minimi" nel periodo d'imposta precedente		barrare la casella
V04	Cessazione del regime dei "minimi" in uno dei tre periodi d'imposta precedenti	X	barrare la casella

I soggetti esercenti attività di lavoro autonomo

Per i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo, essendo gli effetti derivanti dal regime dei minimi ridotti, non esiste una previsione normativa, così come invece accade per i soggetti che esercitano attività d'impresa, che prevede la non accertabilità dagli studi di settore nell'anno di cessazione del citato regime. Tali soggetti, infatti, dovranno sempre indicare i dati nel modello studi di settore, in modo da consentire la corretta applicazione degli stessi in caso di cessazione dal regime dei minimi.

Si pensi, ad esempio, al caso di un contribuente che esercita, nel periodo d'imposta 2011, l'attività di lavoro autonomo contraddistinta dal codice Ateco 86.22.09 - "*Altri studi medici specialistici e poliambulatori*", applicando il regime dei "minimi", e in tale periodo registra delle spese per l'acquisto di un bene mobile strumentale per un valore pari a 10.000 euro, deducendo per intero, secondo le regole previste dal regime dei "minimi", tale componente negativo di reddito nel periodo d'imposta 2011, anno di sostenimento della relativa spesa.

Se nel corso del 2012 il contribuente - che ha i requisiti per rientrare naturalmente nel nuovo regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, sancito dall'articolo 27, commi 1 e 2, del Dl n. 98/2011 - supera il limite dei 45.000 euro di compensi previsti per rimanere nel citato regime, si troverà nella condizione di dovere applicare (già a partire dal periodo d'imposta 2012) sia la modalità di determinazione ordinaria del reddito sia gli studi di settore.

Nel caso in esame, il contribuente avendo dedotto interamente il costo di acquisto del bene strumentale nel periodo d'imposta 2011, nel modello Unico 2013 non riporterà alcuna posta di reddito negativa collegata a tale bene, ma, per permettere la corretta applicazione dello studio di settore relativo (si tratta dello studio VK10U, per il quale nel costruire la funzione di regressione si considera, così come indicato nella relativa nota tecnica, anche il valore dei beni mobili strumentali), dovrà indicare nel relativo quadro contabile G (FIG. 5):

- al rigo G11, l'importo di 2.000 euro, corrispondente alla quota di ammortamento del bene mobile strumentale per l'anno 2012, nel caso di applicazione di un'aliquota annua di ammortamento del 20%
- al rigo G14, l'importo di 10.000 euro, relativo al valore del bene stesso.

L'indicazione di tale componente di reddito nel modello studi di settore potrebbe comportare la non coincidenza tra il reddito indicato in tale modello e il reddito riportato nel quadro RE di Unico. Per evitare che i controlli telematici, previsti al momento dell'invio delle dichiarazioni possano segnalare un'anomalia, a causa della non coincidenza tra i due valori di reddito, sarà possibile, come riportato dalla circolare n. 23/2013, barrare, per i lavoratori autonomi, nell'anno di cessazione del regime dei minimi e di applicazione degli studi di settore, il rigo "*Cessazione del regime dei minimi in uno dei tre periodi d'imposta precedenti*" (FIG. 6), anche se la cessazione del regime dei minimi e l'applicazione degli studi settore è avvenuta nel 2012 e non nei periodi d'imposta precedenti.

**FIG. 5**

G11	Ammortamenti di cui per beni mobili strumentali	1	2.000,00	2.000,00
G12	Altre componenti negative			,00
G13	Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche			,00
	Valore dei beni strumentali mobili	1		10.000,00
G14	di cui valore relativo ai beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non finanziaria	2		,00

**FIG. 6**

QUADRO V	V01	Cessazione del regime dei "minimi" in uno dei tre periodi d'imposta precedenti	X	Non va compilato.
Ulteriori dati specifici				

di

**Carmine Tozza**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/compilazione-degli-studi-settore-contribuenti-ex-minimi>