

NORME E TRIBUTI

Il nuovo regime fiscale agevolato per gli autonomi: le condizioni per l'accesso e la permanenza

MICHELE TOMASI¹
Ordine di Vicenza

IL DISEGNO DI LEGGE DI STABILITÀ per l'anno 2015, presentato alla Camera dei Deputati lo scorso 24 ottobre, recepisce parte dei contenuti della legge delega di riforma fiscale n. 23/2014 ed introduce all'articolo 9, composto da 36 commi, un nuovo regime forfetario di determinazione del reddito per gli imprenditori individuali e i lavoratori autonomi, da assoggettare ad un'unica imposta, sostitutiva di quelle ordinariamente dovute, pari al 15%. La nuova formulazione di vantaggio si inserisce in un più ampio progetto di revisione dei regimi fiscali previsti nell'ordinamento tributario ed intende abrogarne alcuni attualmente in vigore; in particolare, il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 commi 1 e 2 del D.L. n. 98/2011, il regime contabile agevolato per i "vecchi o ex minimi" di cui all'art. 27 comma 3 sempre del D.L. n. 98/2011 ed il regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo di cui all'art. 13 della L. n. 388/2000.

Il D.D.L. sta seguendo il suo iter di approvazione parlamentare e, alla data di stampa del presente contributo, non si possono escludere modifiche o correzioni al medesimo. Nel corso delle audizioni tenutesi in Commissione Bilancio alla Camera, sono stati infatti eccepiti, anche a seguito delle numerose segnalazioni provenienti dalle associazioni di categoria, alcuni aspetti controversi della riforma, in particolare per quanto riguarda il limite massimo di ricavi conseguibili nel periodo di imposta, particolarmente penalizzante per i professionisti della conoscenza (commercialisti inclusi). E' tuttavia ragionevolmente prevedibile che l'impianto e la ratio ispiratrice della riforma non subiranno particolari variazioni. L'articolo 9 del D.D.L. contiene infatti tutte le previsioni, debitamente illustrate nelle relazioni allegate alla "Manovra", che dovrebbero permettere l'applicazione del nuovo regime forfetario agevolato per i contribuenti di dimensioni minori già a partire dal periodo di imposta 2015, indipendentemente dall'emanazione di un decreto ministeriale attuativo che infatti, secondo la legge, è soltanto eventuale.

Prima di passare alla trattazione dei requisiti richiesti dalla normativa, di cui il contribuente deve essere in possesso per poter beneficiare delle agevolazioni previste dal nuovo regime, è necessario specificare che al comma 35 dell'art. 9 è stata introdotta una particolare clausola di salvaguardia, che consente, ai contribuenti che applichino, alla data del 31 dicembre 2014, uno degli abrogandi regimi contabili agevolati, di continuare ad avvalersene sino alla scadenza naturale. Ciò rappresenta un elemento di notevole rilievo e potrebbe spingere più di un neo imprenditore o lavoratore autonomo ad anticipare l'inizio dell'attività entro il mese di dicembre del 2014, qualora dovesse emergere una maggiore convenienza per l'applicazione di uno dei regimi in via di estinzione.

Con riferimento al requisito soggettivo, non vi è alcuna differenza rispetto al passato: il nuovo regime di favore rimarrà di pertinenza esclusiva

delle persone fisiche esercenti attività di impresa, arte o professione in possesso degli ulteriori requisiti oggettivi previsti per la sua fruizione. Sono escluse pertanto le società di persone ed i soggetti equiparati di cui all'art. 5 del TUIR, con la sola eccezione dell'impresa familiare. Sono, conseguentemente, escluse anche le associazioni professionali e gli studi professionali associati ai sensi del co. 3 lett. c) del citato art. 5 del TUIR.

IL NUOVO regime opererà come naturale, nel senso che non sarà necessario esercitare alcuna opzione da parte dei soggetti in possesso dei requisiti prescritti, fatta salva la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sui redditi nei modi ordinari. Con riferimento ai requisiti oggettivi, il nuovo regime intende operare una sorta di "ritorno al passato". Infatti per poter beneficiare delle agevolazioni garantite, l'imprenditore o il lavoratore autonomo di dimensioni ridotte non dovrebbe essere più tenuto a rispettare quelle condizioni di "novità" richieste in seguito alla modifica del regime dei contribuenti minimi eseguita dalla Manovra Correttiva del 2011.

In particolare si ricorda che, per essere considerati contribuenti minimi, il D.L. n. 98/2011 richie-

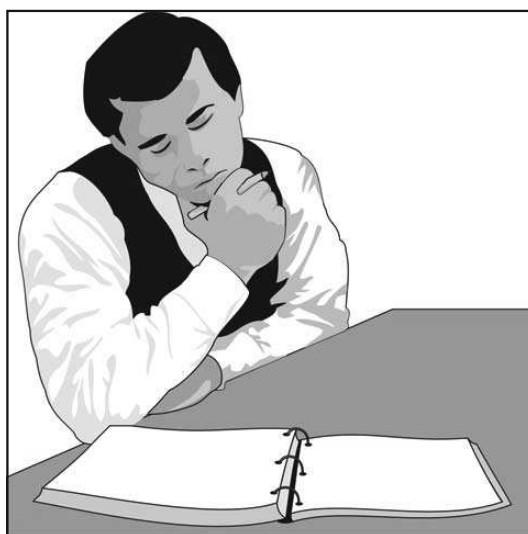
de che l'attività sia connotata da elementi di innovazione ed originalità. Ne rimangono infatti esclusi coloro i quali abbiano già esercitato, nei tre anni precedenti, attività artistica o professionale oppure che pongano in essere una mera pro-

seguenza dell'attività in precedenza esercitata, sia come dipendente che come lavoratore autonomo, utilizzando, ad esempio, gli stessi beni dell'attività precedente, nello stesso luogo e nei confronti degli stessi clienti. Il rispetto dei suddetti requisiti non dovrebbe più precludere l'accesso al regime di favore a partire dal 2015. Il mancato possesso impedirà al futuro imprenditore o lavoratore autonomo esclusivamente di poter beneficiare di una "agevolazione nell'agevolazione".

Stando alla lettura del comma 12 dell'art. 9, il contribuente che riesca a dimostrare il possesso dei requisiti di novità potrà infatti abbattere di un terzo il reddito per il periodo di imposta di inizio attività e per i due successivi. Si esclude pertanto da tassazione una quota di reddito già calcolato in modo forfetario con l'applicazione dei coefficienti di redditività

SEGUE A PAGINA 14

¹ Relazione tratta dal convegno dell'11 novembre 2014 *Il regime fiscale dei contribuenti minimi*, incontro facente parte delle "Serate del martedì di Unione Giovani" tenutosi a Vicenza



CONDIZIONI	
LIMITE DI RICAVI	Sono stati conseguiti ricavi o percepiti compensi, ragguagliati ad anno, inferiori a determinati limiti parametrati in base dell'attività svolta.
LIMITE ALLE SPESE PER PRESTAZIONI LAVORATIVE	Non si possono sostenere spese per lavoratori dipendenti o assimilati per un importo superiore a 5.000 euro.
LIMITE ALL'UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI	Non si possono possedere, al 31 dicembre, cespiti per un valore superiore ad euro 20.000 al lordo degli ammortamenti.

Il nuovo regime fiscale agevolato per gli autonomi

SEGUE DA PAGINA 13

previsti a seconda del codice ATECO che ricomprende l'attività imprenditoriale o professionale esercitata.

Sembrerebbe trattarsi, quindi, di una sorta di "regime forfetario per le start up", che trae profonda ispirazione dal regime fiscale per le nuove iniziative produttive ai sensi dell'art. 13 della L. n. 388/2000, tanto che nella relazione illustrativa al D.D.L. di Stabilità 2015 si specifica chiaramente che valgono, in quanto compatibili, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate già forniti nei diversi documenti interpretativi succedutisi nel tempo. Quali sono quindi i requisiti oggettivi per poter beneficiare (o per poter continuare a beneficiare) del nuovo regime agevolato? Cerchiamo di riepilogarli nella pagina precedente.

Si può subito notare, rispetto a quanto richiesto nel regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, come sia scomparso il divieto di effettuare operazioni con l'estero. Nella precedente formulazione era fatto assoluto divieto di operare cessioni di cui all'art. 8, del D.P.R. 633/72 e le altre indicate dall'art. 2 co. 2 del D.M. 2.1.2008, vale a dire le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, i servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali, le operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino e le cessioni di beni e prestazioni di servizi non imponibili per trattati e accordi internazionali. Pertanto, il futuro contribuente minimo potrà eseguire operazioni con operatori economici stranieri, avendo naturalmente cura di porre in essere tutte le formalità richieste dalla normativa sull'IVA in materia.

IL PRIMO REQUISITO è di natura reddituale. Il contribuente deve aver prodotto ricavi o conseguito compensi per un importo inferiore a determinati limiti che possono variare in base all'attività imprenditoriale, artistica o professionale svolta ed identificata univocamente dal codice ATECO, che oscillano da un minimo di 15.000 euro ad un massimo di 40.000 euro. Verrebbe meno quindi l'attuale parametro dei 30.000 euro di ricavi conseguibili nell'anno, che funge da spartiacque per garantire, o meno, lo status di "minimo" al contribuente anche nel periodo di imposta successivo, qualora fossero rispettate le ulteriori condizioni.

E' opportuno precisare che i limiti di cui sopra devono essere sempre ragguagliati ad anno, mediante il computo dei giorni effettivi. Inoltre, è stato chiarito che non rilevano, per l'accesso al regime agevolato, i ricavi o compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore o ai parametri.

Il secondo requisito opera un'apertura, seppur parziale, al possibile sostenimento di spese per prestazioni di lavoro da parte del contribuente minimo. Nella formulazione ancora in vigore è infatti fatto assoluto divieto all'imprenditore o lavoratore autonomo, che gode del regime di vantaggio, di poter utilizzare lavoratori dipendenti o collaboratori a progetto, pena la perdita, dal periodo di imposta successivo, dei benefici concessi dal D.L. n. 98/2011. Il D.D.L. Stabilità 2015 intende permettere l'utilizzo di lavoratori, dipendenti, parasubordinati e associati in partecipazioni con solo apporto di lavoro, anche se il costo lordo massimo sostenibile deve essere inferiore ad euro 5.000 lordi annui.

Il terzo requisito introduce un'importante innovazione: il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali, alla chiusura dell'esercizio, non deve superare il limite di euro 20.000. Il riferimento operato dalla norma è allo stock di beni ammortizzabili posseduti dall'im-

prenditore al 31 dicembre dell'anno precedente e non al flusso dei beni acquistati nell'arco temporale del triennio precedente l'ingresso al regime come è, invece, previsto per gli attuali minimi. E sempre a confronto col regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, è interessante inoltre sottolineare che, ai fini della verifica del limite, non dovrebbe più rilevare il costo sostenuto per i beni immobili, a qualunque titolo acquisiti ed utilizzati nell'esercizio dell'attività.

La sussistenza dei suddetti requisiti deve essere verificata sempre con riferimento all'anno precedente l'inizio dell'attività.

RIMANGONO ALCUNE SITUAZIONI che precludono di poter usufruire, sin dalla partenza, del regime agevolato, anche qualora siano rispettati i requisiti appena descritti. Secondo quanto previsto dall'art. 4 del Disegno di Legge di Stabilità per l'anno 2015, l'accesso è impedito a quei contribuenti che si avvalgono di regimi speciali IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito (ad es., edicole, tabaccherie, agriturismi); non sono residenti in Italia, con espressa eccezione per i contribuenti residenti in uno degli Stati membri dell'UE o in uno Stato aderente all'Accordo sullo SEE (Norvegia e Islanda), a condizione che il reddito prodotto in Italia sia almeno il 75% del reddito complessivo; effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati e di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi oppure esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma individuale e, contestualmente, partecipano a società di persone o associazioni professionali (art. 5 del TUIR), ovvero a SRL in regime di trasparenza (art. 116 del TUIR).

L'esistenza di cause di esclusione dal regime deve essere verificata in relazione al periodo d'imposta in cui il soggetto intende aderire al regime in esame e non nell'anno antecedente all'ingresso nel medesimo. Pertanto, l'eventuale dismissione della partecipazione in una SRL trasparente il 31 dicembre, non è ostativa all'accesso nel nuovo regime forfetario a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo.

Infine, è opportuno precisare che nel nuovo det-

tato normativo per i contribuenti di dimensioni minori scompare ogni riferimento temporale: accertato il possesso dei requisiti previsti, il contribuente potrebbe usufruire dell'agevolazione indipendentemente dall'età anagrafica ed anche per più di 5 periodi di imposta. Ricordiamo che nel regime di vantaggio ai sensi del DL 98/2011, il beneficio è limitato temporalmente al periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i quattro successivi. L'applicabilità è estesa anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo d'imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Qualora venisse meno uno dei requisiti che permettono di godere del regime forfetario o si verificasse una delle cause di esclusione, anche a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo, il regime cessa di avere effetto dall'anno successivo. In tali casi, l'imprenditore o il lavoratore autonomo dovrà adempiere a tutti gli obblighi previsti dal regime ordinario, come, ad esempio la tenuta dei registri contabili e l'addebito in fattura dell'IVA.

Viene meno quindi l'eventualità di una fuoriuscita dal regime nel corso del medesimo periodo di imposta, che nella formulazione del D.L. 98/2011 era prevista nel caso in cui il contribuente realizzasse ricavi o conseguisse compensi per un importo superiore ad euro 45.000.

Si può quindi concludere che il regime forfetario agevolato previsto dal D.D.L. di Stabilità per l'anno 2015 intenda allargare la platea di coloro che possono beneficiare di particolari agevolazioni tributarie, adempiendo, seppur parzialmente e con modalità diverse, a quanto era stato previsto dalla decisione del Consiglio Europeo 2013/678/UE del 15 novembre 2013. Tuttavia, le penalizzazioni che scaturiscono dalla diminuzione, in molti comparti, del limite massimo di ricavi conseguibili e l'aumento dell'imposizione sostitutiva richiedono un attento esame, con una particolare attenzione a quei contribuenti per i quali, al fine di contenere gli adempimenti dovuti ed i costi correlati, si era previsto di posticipare l'apertura della posizione IVA al prossimo mese di gennaio 2015.

m.tomasi@studioprassi.it

Principi Italiani di Valutazione: l'OIV approva l'exposure draft

IL CONSIGLIO DEI GARANTI dell'Organismo italiano di valutazione (OIV) del 27 novembre 2014 ha approvato per la pubblica consultazione l'*exposure draft* dei Principi italiani di valutazione (PIV). Questo documento scientifico colma la lacuna finora presente nel panorama dottrinario italiano cercando di porsi quale sintesi del miglior stato dell'arte dell'elaborazione economicistica sul tema delle valutazioni. Si tratta di un compendio di particolare importanza per la nostra professione che spesso si trova di fronte alle più varie necessità valutative.

Trattandosi di un corpo di principi comuni e perciò trasversali rispetto alle varie competenze necessarie in campo valutativo, i colleghi troveranno in essi trasfusi istituti già presenti in varie parti della nostra disciplina professionale. Troveranno inoltre e soprattutto una sintesi ragionata e completa di tutte le informazioni e conoscenze necessarie ed utili all'attività di valutazione per tutti coloro che, accettandoli, li faranno divenire la propria guida di riferimento in tale attività.

Proprio per questo è importante che la nostra categoria faccia sentire la propria presenza sia per condividere che per contribuire a raffinare il grande e complesso lavoro già fatto dall'OIV.

Il documento è disponibile al seguente indirizzo: <http://www.fondazioneoiv.it/it/documenti-in-progress/exposure-draft>.

OIV invita inoltre tutti gli interessati ad inviare le proprie lettere di commento entro il 19 giugno 2015 ad elisa.santi@unibocconi.it indicando nell'oggetto della email: LETTERA COMMENTO PARTE PRIMA PIV.

Luciano Berzè
Ordine di Padova