



FLAT
TAX

Circolare Speciale **50/2023** Straordinaria

pagine: 6

Tassa piatta incrementale (flat tax) per l'anno 2023

L'art. 1, cc. 55-57 L. 29.12.2022, n. 197 ha introdotto un regime agevolativo opzionale, c.d. "tassa piatta incrementale" o "flat tax incrementale", limitatamente all'anno d'imposta 2023, sostitutivo dell'Irpef e delle relative addizionali regionale e comunale.

La disciplina del regime in commento, in particolare, prevede che, per il solo anno 2023, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni Irpef, un'imposta sostitutiva, calcolata con l'aliquota del 15% su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo ammontare.

Nella determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'Irpef e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le nuove disposizioni. L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 18/E/2023, ha fornito indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del regime della c.d. "flat tax incrementale", individuando i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per usufruire del beneficio fiscale in esame.

TASSA PIATTA INCREMENTALE (FLAT TAX) PER L'ANNO 2023

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Art. 1, cc. 55-57 L. 29.12.2022, n. 197 - Circ. Ag. Entrate 28.06.2023, n. 18/E

La L. 197/2022 prevede che, per il solo anno 2023, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito, un'imposta sostitutiva dell'Irpef e relative addizionali, calcolata con l'aliquota del 15% su una base imponibile, comunque non superiore a € 40.000, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo ammontare. Con circolare n. 18/E/2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in relazione alle modalità di applicazione della flat tax incrementale. Con circolare n. 18/E/2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in relazione alle modalità di applicazione della flat tax incrementale.

SCHEMA DI SINTESI

AMBITO APPLICATIVO	⇒ Soggettivo ⇒	Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, cc. da 54 a 89 L. 190/2014.
	⇒ Temporale ⇒	Per il solo anno 2023.
TASSAZIONE	⇒ Alternativa ⇒	In luogo delle aliquote per scaglioni di reddito stabilite dall'art. 11 Tuir.
	⇒ Imposta ⇒	Imposta sostitutiva dell'Irpef e relative addizionali, calcolata con l'aliquota del 15% .
	⇒ Base imponibile ⇒	• L'imposta sostitutiva è calcolata su una base imponibile, comunque non superiore a € 40.000, pari alla differenza tra: .. il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023; .. il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022. • La differenza è decurtata di un importo pari al 5% del reddito più elevato del triennio. • La relazione illustrativa alla L. 197/2022 precisa che la decurtazione è applicata al maggiore dei redditi del triennio. • L'Agenzia delle Entrate ha confermato tale interpretazione.
DISPOSIZIONI APPLICABILI	⇒ Rilevanza del reddito ⇒	Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva.
DETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI 2024	⇒ Imposta del periodo precedente ⇒	Nella determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'Irpef e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le nuove disposizioni.
	⇒	• Pertanto, le imposte dovute per l'anno 2023 dovranno essere calcolate 2 volte: .. con l'applicazione della flat tax incrementale per determinare il saldo dell'anno (2023) e .. senza agevolazione per determinare l'ammontare degli acconti dovuti per il 2024.

APPROFONDIMENTI

SOGGETTI AMMESSI AL BENEFICIO

- Possono avvalersi del regime della “flat tax incrementale”, per il solo anno 2023 le persone fisiche che esercitano attività d’impresa, titolari di reddito di cui all’art. 55 Tuir, a prescindere dal regime contabile adottato, ferma restando l’esclusione prevista per i contribuenti persone fisiche che applicano, per il periodo d’imposta 2023, il regime forfetario (art. 1, cc. da 54 a 89 L. 2014/190).
- Rientrano nel beneficio fiscale in esame anche gli imprenditori agricoli individuali che accedono al regime di cui agli artt. 56, c. 5⁽¹⁾, e 56-bis Tuir⁽²⁾, limitatamente ai redditi d’impresa prodotti.
- Ai fini dell’applicazione del regime della “flat tax incrementale”, la partecipazione in una società di persone o in una società di capitali rileva se detenuta dall’imprenditore individuale nell’ambito dell’attività d’impresa.
 - A tal fine, occorre che la partecipazione risulti indicata tra le attività relative all’impresa nell’inventario redatto ai sensi dell’art. 2217 del c.c..
 - Nel caso in cui non sussista l’obbligo di tenuta del libro degli inventari, al fine di stabilire che detta partecipazione sia relativa all’attività d’impresa, è possibile fare riferimento al registro degli acquisti.

In tale circostanza, la quota di reddito o di perdita della società di persone imputata per trasparenza all’imprenditore individuale o il dividendo conseguito dallo stesso in qualità di socio di società di capitali costituiscono, infatti, componenti del reddito d’impresa dell’imprenditore individuale.
- In forza della natura di impresa individuale, rientrano nel regime della “flat tax incrementale” sia l’impresa familiare sia l’azienda coniugale non gestita in forma societaria (in entrambi i casi, limitatamente al titolare dell’impresa stessa).
- Possono avvalersi del regime della “flat tax incrementale” le persone fisiche che esercitano arti o professioni.
 - Atteso il riferimento letterale alle «persone fisiche esercenti (...) arti o professioni», come per le persone fisiche esercenti attività d’impresa, anche in tale ipotesi non è sufficiente, ai fini dell’accesso al beneficio previsto dalla norma, la mera titolarità di un reddito di lavoro autonomo.
 - Pertanto, rientrano nel regime agevolativo le persone fisiche che conseguono un reddito di cui all’art. 53, c. 1 Tuir.

Note

- ⁽¹⁾ L’art. 56 Tuir, al c. 5, detta i criteri per la determinazione del reddito d’impresa, indicato nel quadro RD del modello “Redditi persone fisiche”, derivante dall’allevamento di animali per la parte che eccede i limiti di cui all’art. 32, c. 2, lett. b) Tuir.
- ⁽²⁾ In forza dell’art. 56-bis Tuir, concorrono a formare il reddito d’impresa, indicato nel quadro RD del modello “Redditi persone fisiche”:
- il reddito derivante dalla produzione di vegetali oltre il limite di cui all’art. 32, c. 2, lett. b) Tuir, alle condizioni ivi previste (c. 1);
 - il reddito derivante dallo svolgimento delle attività agricole “connesse” dirette alla produzione di beni (c. 2) o alla fornitura di servizi (c. 3), nonché alla commercializzazione di prodotti della floricoltura (c. 3-bis), determinato applicando all’ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini Iva i coefficienti di redditività normativamente previsti.

REDDITI ESCLUSI DAL BENEFICIO

- Sono esclusi dal regime agevolativo:
 - .. i redditi delle società di persone, imputati ai soci in ragione del principio di “trasparenza” ai sensi dell’art. 5, c. 1 Tuir;
 - L’accesso alla “flat tax incrementale” non è precluso agli imprenditori individuali e alle persone fisiche esercenti arti e professioni che siano altresì soci di società di persone; in tal caso, il regime opera con esclusivo riferimento al reddito d’impresa derivante dall’esercizio dell’impresa individuale e/o al reddito di lavoro autonomo di cui all’art. 53, c. 1 Tuir.
 - Nel caso di specie, ai fini della determinazione del reddito assoggettato alla tassa piatta incrementale, non rilevano né i valori positivi, né i valori negativi dei redditi imputati al socio in ragione del principio di trasparenza fiscale.
 - .. i redditi delle società di capitali, imputati ai soci a seguito dell’esercizio dell’opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria di cui all’art. 116 Tuir;
 - .. i redditi di cui all’art. 53, c. 1 Tuir, derivanti dall’esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lett. c) del c. 3 dell’art. 5 Tuir, imputati ai singoli associati.
 - L’accesso al beneficio fiscale in esame è precluso, inoltre, a coloro che, per l’anno d’imposta 2023, applicano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014. Può, tuttavia, accedere al regime agevolativo (al ricorrere dei requisiti previsti dalla relativa norma introduttiva) il contribuente che decada dal regime forfetario in corso d’anno, laddove i ricavi o i compensi percepiti siano di ammontare superiore a € 100.000. In tale ipotesi, infatti, questi è tenuto a determinare il reddito con le modalità ordinarie per l’intero anno d’imposta 2023.
- Resta fermo che il contribuente non può, invece, in via generale, modificare in corso d’anno il regime fiscale adottato.

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

• Aliquota

- La norma prevede l'applicazione di un'imposta ad aliquota fissa del 15%, sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionale e comunale.

• Imposta sostitutiva

- Il calcolo è effettuato sull'incremento di reddito dell'anno oggetto di dichiarazione (anno 2023) rispetto a quello più elevato nell'ambito del triennio precedente (anni 2020, 2021 e 2022).
- L'imposta sostitutiva, in particolare, deve essere calcolata su una base imponibile, comunque non superiore a € 40.000, pari alla differenza tra il reddito relativo al periodo d'imposta 2023 e quello d'importo più elevato dichiarato con riferimento agli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo ammontare.
- Il reddito da confrontare non è quello complessivo, ma quello relativo alle sole attività d'impresa e di lavoro autonomo.

- Nel dettaglio, la base imponibile incrementale è così determinata:
 - .. differenza tra il reddito del 2023 e quello più alto del triennio precedente;
 - .. applicazione alla predetta differenza della franchigia del 5%, calcolata sul reddito più alto del triennio 2020-2022.
- Sul reddito così determinato, nel limite massimo di € 40.000, si applica la "flat tax incrementale" del 15%.

• Ulteriore quota di reddito

- L'ulteriore quota di reddito, non soggetta a imposta sostitutiva, confluisce nel reddito complessivo e si rende applicabile la tassazione progressiva ai fini Irpef (e relative addizionali), secondo gli ordinari scaglioni di reddito.

Esempio

Esempi di calcolo

Anno d'imposta e modalità di calcolo	Importo in euro
Reddito* 2023	100.000
Reddito* 2022	80.000
Reddito* 2021	70.000
Reddito* 2020	60.000
Differenza tra il reddito 2023 e il reddito 2022 (il più elevato del triennio precedente)	100.000 - 80.000 = 20.000
Franchigia del 5% sul reddito più elevato (€ 80.000 conseguito nell'anno 2022)	4.000
Reddito soggetto a "flat tax incrementale" (15%)	20.000 - 4.000 = 16.000
Reddito che confluisce nel reddito complessivo (con aliquote ordinarie Irpef)	100.000 - 16.000 = 84.000

* Il reddito a cui si fa riferimento è quello d'impresa e/o di lavoro autonomo

Anno d'imposta e modalità di calcolo	Importo in euro
Reddito* 2023	200.000
Reddito* 2022	80.000
Reddito* 2021	70.000
Reddito* 2020	60.000
Differenza tra il reddito 2023 e il reddito 2022 (il più elevato del triennio precedente)	200.000 - 80.000 = 120.000
Franchigia del 5% sul reddito più elevato (€ 80.000 conseguito nell'anno 2022)	4.000
Reddito soggetto a "flat tax incrementale" (15%)	120.000 - 4.000 = 116.000 40.000 (limite massimo)
Reddito che confluisce nel reddito complessivo (con aliquote ordinarie Irpef)	200.000 - 40.000 = 160.000

* Il reddito a cui si fa riferimento è quello d'impresa e/o di lavoro autonomo

IMPRESA FAMILIARE

- Con riferimento all'impresa familiare e all'azienda coniugale, attesa la natura unitaria delle stesse, l'incremento di reddito (ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale in esame) deve essere calcolato prendendo in considerazione l'intero reddito conseguito dall'impresa nel 2023 (comprensivo anche della quota attribuita al collaboratore familiare o al coniuge) rispetto al maggior reddito conseguito dalla medesima impresa nel triennio precedente; ciò solo ai fini della verifica dell'effettivo incremento reddituale.
- Resta fermo che l'imposta sostitutiva trova applicazione con esclusivo riferimento alla quota di reddito attribuita all'imprenditore.

Esempio

- Qualora il maggior reddito conseguito dall'impresa familiare nel triennio sia pari a € 100.000 e il reddito dalla stessa conseguito nel 2023 sia pari a € 130.000, l'incremento reddituale (al netto della franchigia) è pari a € 25.000.
- Supponendo che la quota di reddito dell'imprenditore sia pari al 51% del reddito dell'impresa, la base imponibile assoggettata alla "flat tax incrementale" sarebbe di € 12.750 (pari al 51% di € 25.000).

RILEVANZA PER DEDUZIONI E DETRAZIONI

- La quota di reddito assoggettata a imposta sostitutiva rileva ai fini del riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, spettanti al contribuente, che fanno riferimento al possesso di requisiti reddituali.

ACCONTI

- Ai fini del calcolo degli acconti dovuti ai fini dell'Irpef e delle relative addizionali, non si tiene conto dell'applicazione della disciplina della "flat tax incrementale".
- Per il periodo d'imposta 2024 l'importo degli acconti, pertanto, deve essere calcolato adottando, quale base imponibile, quella che si sarebbe determinata utilizzando le aliquote ordinarie Irpef.
- Restano ferme, invece, le modalità ordinarie di determinazione degli acconti in relazione al periodo d'imposta 2023.

IRPEF SU ULTERIORE QUOTA DI REDDITO

- La quota di reddito assoggettata alla "flat tax incrementale" è esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente.
- In assenza di una espressa previsione normativa sul punto, infatti, deve ritenersi applicabile quanto disposto dall'art. 3, c. 3 Tuir, il quale, alla lett. a), esclude dalla base imponibile Irpef i redditi soggetti a imposta sostitutiva.

L'Irpef, pertanto, è calcolata applicando le aliquote proprie previste dall'art. 11 Tuir, senza considerare, ai fini della progressività, la parte di reddito assoggettata alla "flat tax incrementale".

Esempio

- Ipotizzando la sola titolarità di un reddito d'impresa nel 2023 pari a € 70.000, con una base imponibile assoggettata alla "flat tax incrementale" di € 40.000 (massimo consentito dalla norma), sul reddito eccedente, pari a € 30.000, sono applicate le seguenti aliquote Irpef:
 - .. fino a € 15.000: aliquota del 23%;
 - .. da € 15.001 e fino a € 28.000: aliquota del 25%;
 - .. da € 28.001 e fino a € 30.000: aliquota del 35%.

REDDITI DEL TRIENNIO PRECEDENTE

- Tenuto conto del dato letterale della norma, la disciplina della "flat tax incrementale" non trova applicazione nei confronti dei contribuenti che abbiano iniziato l'attività d'impresa o l'esercizio di arti o professioni a partire dall'anno d'imposta 2023, attesa l'impossibilità di determinare l'incremento reddituale richiesto dalla norma stessa in assenza dei dati relativi al triennio precedente.
- Possono accedere al beneficio fiscale in esame, invece, i contribuenti per i quali sia possibile verificare l'esistenza dell'incremento reddituale rispetto ad almeno un periodo d'imposta relativo alle annualità 2020, 2021 e 2022, non essendo richiesto dalla norma, ai fini del confronto reddituale, che il contribuente abbia conseguito redditi per l'intero triennio di osservazione. La "flat tax incrementale", ad ogni modo, trova applicazione in favore dei contribuenti che abbiano svolto la propria attività per almeno un'intera annualità tra quelle del triennio di riferimento.

INIZIO ATTIVITÀ SUCCESSIVO AL 1.01.2020

- Per i soggetti che abbiano iniziato l'attività successivamente al 1.01.2020 (purché, come sopra precisato, abbiano svolto l'attività per almeno un'intera annualità), il raffronto per l'individuazione del maggior reddito del triennio di riferimento deve essere fatto:
 - .. ragguagliando all'intera annualità il reddito eventualmente derivante dallo svolgimento dell'attività per una frazione dell'anno;
 - .. confrontando tale dato con il reddito dei restanti altri anni del triennio considerato.
- Successivamente, la verifica dell'incremento di reddito deve essere effettuata tenendo conto del reddito del 2023 rispetto al maggior reddito del triennio, così come sopra individuato.

Esempio

- Qualora il contribuente abbia iniziato la propria attività il 1.06.2021 (svolgendola, pertanto, per un periodo complessivo di 214 giorni nell'anno), il calcolo per l'individuazione del maggior reddito nel triennio deve avvenire nel seguente modo:
 - .. anno 2021 - reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) pari a € 30.000 (prodotto nel periodo di attività, che va dal 1.06.2021 al 31.12.2021) ragguagliato ad anno: $(€ 30.000 / 214) \times 365 = € 51.168$;
 - .. anno 2022 - reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) pari a € 40.000 (reddito dell'intero anno).

In tal caso, il maggior reddito del triennio di riferimento, da raffrontare con quello del 2023, per la verifica dell'eventuale incremento di reddito, è rappresentato da quello relativo all'anno 2021.

IRRILEVANZA DELLA PERDITA

- Nel caso in cui il reddito d'impresa o derivante dall'esercizio di arti o professioni sia negativo, ai fini della determinazione dell'incremento di reddito da assoggettare alla "flat tax incrementale", la perdita è da ritenersi irrilevante. La determinazione della quota di reddito incrementale, difatti, ha la finalità di stabilire quanta parte del reddito 2023 è soggetta alla tassa piatta incrementale e, per differenza, a tassazione ordinaria.

Nell'ipotesi in cui il parametro di confronto rispetto al reddito del 2023 sia negativo, il reddito soggetto alla tassa piatta incrementale è tutto quello dell'anno 2023 (non di più), sempre nei limiti di € 40.000 (analogamente a quanto risulterebbe nel caso in cui il parametro di confronto fosse pari a zero).

REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO PREGRESSO

- L'adesione al regime forfetario di cui all'art. 1, cc. 54 e successivi L. 190/2014 o la permanenza nel regime c.d. "di vantaggio" di cui all'art. 27 D.L. 6.07.2011, n. 98, in uno o più degli anni dal 2020 al 2022 non preclude l'accesso al regime della "flat tax incrementale" per l'anno d'imposta 2023.
- In tal caso, per la determinazione dell'incremento reddituale da assoggettare a tassazione, anche il reddito assoggettato al regime forfetario o al regime c.d. "di vantaggio" è utilizzato per determinare l'incremento del 2023, qualora rappresenti il maggiore del triennio.

VERIFICA DEL MAGGIOR REDDITO

- Per la verifica del maggior reddito del triennio (2020-2022) e della comparazione di quest'ultimo con il reddito del 2023, occorre prendere in considerazione il dato riportato in dichiarazione (al netto delle perdite pregresse).
- A tal fine, pertanto, rilevano i dati indicati nel modello "Redditi persone fisiche" ai quadri:
 - .. RE (reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni);
 - .. LM (reddito d'impresa o di lavoro autonomo, derivante dall'esercizio di arti e professioni, conseguito dalle persone fisiche che fruiscono del regime forfetario o del regime c.d. "di vantaggio" per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità);
 - .. RF (reddito d'impresa in contabilità ordinaria);
 - .. RG (reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata);
 - .. RD (Reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole).