

AGGIORNAMENTO FISCALE AGOSTO
REGIME AGEVOLATIVO OPZIONALE PER IL SOLO 2023: FLAT TAX INCREMENTALE

ABSTRACT

Per l'anno d'imposta 2023 è previsto un nuovo regime fiscale agevolativo opzionale, c.d. "tassa piatta incrementale" o "flat tax incrementale", sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle relative addizionali regionale e comunale.

Con la Circolare n. 18/E del 28 giugno 2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le indicazioni per l'applicazione della "tassa piatta incrementale" introdotta dall'art. 1, commi da 55 a 57, della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

La "flat tax" (letteralmente "tassa piatta") è una misura fiscale con cui si ottiene un'aliquota unica, prevedendo un'imposizione fiscale uguale per tutti i soggetti che si trovano all'interno di una data fascia di reddito.

Questo sistema "piatto" va a sostituire quello attuale che prevede, invece, una tassazione Irpef progressiva basata su 5 aliquote e scaglioni differenti.

Scopo della Flat tax è quello di **ridurre la pressione fiscale**, portando benefici alle imprese, che avrebbero più margine per gli investimenti, e aumentando il potere di acquisto delle famiglie. Inoltre, quest'agevolazione fiscale mira a facilitare il recupero delle tasse mai pagate dagli evasori che, con un'aliquota unica e più bassa, dovrebbero essere incentivati a "versare".

Questa tipologia di flat tax è stata introdotta con l'ultima Legge di Bilancio. La "tassa piatta" è un regime opzionale che va a **sostituire IRPEF e addizionali**, con un'**aliquota fissa al 15%** che si calcola sulla differenza tra il reddito determinato nel 2023 e il reddito d'importo più elevato dichiarato nel triennio precedente (dal 2020 al 2022), fino a un limite **massimo di 40.000 €**.

La regola è la seguente: bisogna calcolare la differenza fra il reddito 2023 e il reddito più alto tra quelli del triennio precedente, al quale si applica poi una franchigia del 5%. In tutti i casi, però, la base imponibile non può superare i 40mila euro, tetto massimo per l'applicazione della flat tax incrementale.

SOGGETTI INTERESSATI E SOGGETTI ESCLUSI

I soggetti che possono beneficiare della flat tax incrementale sono le persone fisiche titolari di partita IVA esercenti attività d'impresa, arti o professioni che non applicano il regime forfettario (artt. 53 e 55 TUIR). La **Circolare 18/E** dell'Agenzia delle Entrate, inoltre, specifica che rientrano nel perimetro della "flat tax incrementale" **sia l'impresa familiare, sia l'azienda coniugale** non gestita in forma societaria: in entrambi questi casi, la "tassa piatta" si applica solo al **titolare dell'impresa**.

Infine, il beneficio fiscale si estende anche agli **imprenditori agricoli individuali**, limitatamente ai redditi d'impresa prodotti (artt. 56 e 56 bis del TUIR).

Applicano la tassa piatta incrementale i lavoratori autonomi e le persone fisiche esercenti attività d'impresa – compresi gli imprenditori agricoli individuali – e i professionisti.

Alle nuove Partite IVA o nuove imprese, si applica solo se c'è un reddito per almeno uno degli anni dal 2000 al 2022.

Per quanto riguarda invece i redditi assoggettabili ad imposta sostitutiva unica, la Circolare chiarisce i seguenti **casi di esclusione**:

- redditi delle società di persone, imputati ai soci in ragione del principio di “trasparenza” ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del TUIR 7 8;
- 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'articolo 116 del TUIR;
- redditi di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR, derivanti dall'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del TUIR, imputati ai singoli associati.

Sono esclusi i contribuenti che applicano il regime forfettario nel 2023 mentre invece sono ammessi coloro che nell'anno 2023 tornano al regime ordinario. Ammessi anche i forfettari che decadono dal regime per superamento del reddito di 100mila euro in corso d'anno.

Ad ogni modo, l'adesione o la permanenza nel Forfettario per uno o più annualità ricadenti nel triennio 2020-2022 non preclude l'accesso alla flat tax incrementale per l'anno d'imposta 2023.

In tal caso, per il calcolo della base imponibile, il reddito assoggettato al regime forfettario o a quello di vantaggio è utilizzato anche per determinare l'incremento del 2023, qualora rappresenti il maggiore del triennio.

COME SI CALCOLA

Il calcolo viene 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 euro, 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 per cento di quest'ultimo ammontare.

Si evidenzia che, a tal fine, 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 per cento, calcolata sul reddito più alto del triennio 2020-2022;
- sul reddito così determinato, nel limite massimo di 40.000 euro, si applica la “flat tax incrementale” del 15 per cento.

La Circolare presenta una serie di esempi di calcolo.

<i>Anno d'imposta e modalità di calcolo</i>	<i>Importo in euro</i>
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 euro 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	

<i>Anno d'imposta e modalità di calcolo</i>	<i>Importo in euro</i>
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 euro 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

L'IRPEF, pertanto, va calcolata applicando le aliquote proprie previste dall'articolo 11 del TUIR, senza considerare, ai fini della progressività, la parte di reddito assoggettata alla "flat tax incrementale". Ad esempio, ipotizzando la sola titolarità di un reddito d'impresa nel 2023 pari a 70.000 euro, con una base imponibile assoggettata alla "flat tax incrementale" di 40.000 euro (massimo consentito dalla norma), sul reddito eccedente, pari a 30.000 euro, sono applicate le seguenti aliquote IRPEF:

- fino a 15.000 euro: aliquota del 23 per cento;
- da 15.001 euro e fino a 28.000 euro: aliquota del 25 per cento;
- da 28.001 euro e fino a 30.000 euro: aliquota del 35 per cento.

Con riferimento all'impresa familiare e all'azienda coniugale, attesa la natura unitaria delle stesse, si precisa, inoltre, che 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.

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

Tenuto conto del dato letterale della norma, si ritiene, inoltre, che la disciplina della "flat tax incrementale" non trovi 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.

Per i soggetti che abbiano iniziato l'attività successivamente al 1° gennaio 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.

Ad esempio, qualora il contribuente abbia iniziato la propria attività il 1° giugno 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 euro (prodotto nel periodo di attività, che va dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2021) ragguagliato ad anno: $(30.000 \text{ euro} / 214) \times 365 = 51.168 \text{ euro}$;
- anno 2022 - reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) pari a 40.000 euro (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.

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.

Si ritiene, inoltre, che l'adesione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e successivi, della legge n. 190 del 2014 o la permanenza nel regime c.d. "di vantaggio" di cui all'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, in uno o più degli anni dal 2020 al 2022 non precluda 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.

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento ...✍

Distinti saluti

Attenzione: Le informazioni contenute nelle informative non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Il presente documento viene trasmesso esclusivamente ai fini divulgativi e pertanto non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura. Si declina pertanto ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di trascrizione.