

CIRCOLARE 16/2023 DEL 18 SETTEMBRE 2023

LE INDICAZIONI DELL'AGENZIA SULLA FLAT TAX INCREMENTALE

Rif. normativi e di prassi: Art. 1, commi 55-57, L. 197/2022
Circolare n. 18/E/2023
N. Circolare n. 03/2023

In sintesi

La scorsa Legge di Bilancio (articolo 1, commi 55-57, L. 197/2022) ha introdotto una agevolazione per i soggetti che dichiarano nel 2023 un incremento di reddito d'impresa o lavoro autonomo rispetto al triennio 2020-2022; tale incremento viene sottratto alla tassazione progressiva Irpef e viene assoggettato alla più conveniente tassazione sostitutiva del 15%.

Con la recente circolare n. 18/E/2023 l'Agenzia delle entrate ha fornito le indicazioni operative per l'applicazione di tale nuovo istituto; di seguito si riportano i principali chiarimenti forniti.

L'agevolazione

Per il calcolo dell'agevolazione sono previsti i seguenti *step*:

- prima di tutto occorre **verificare il reddito di riferimento**, ossia il maggior reddito d'impresa o lavoro autonomo conseguito nel triennio 2020-2022, da prendere a riferimento per il calcolo dell'agevolazione;
- a questo punto occorre **confrontare tale reddito con il reddito 2023**;
- la differenza è soggetta ad una **franchigia**, ossia deve essere decurtata di un importo pari al 5% del reddito di riferimento (il maggiore del triennio 2020-2022);
- tale differenza netta deve essere confrontata con il **limite massimo del reddito agevolabile**, pari ad 40.000 euro (qualora fosse superiore, l'agevolazione andrebbe calcolata su 40.000 euro);
- tale importo sarà assoggettato ad **imposta sostitutiva del 15%**, mentre la differenza confluirà nei redditi soggetti a Irpef.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, nella verifica del reddito agevolabile si tiene unicamente in considerazione il reddito (d'impresa o lavoro autonomo) prodotto dal contribuente con la propria posizione Iva, mentre è irrilevante ogni reddito imputato per

trasparenza da una società o associazione professionale (con l'unica eccezione della partecipazione detenuta in regime d'impresa, caso comunque non molto frequente).

<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	

Soggetti interessati

Sono ammessi all'agevolazione gli imprenditori individuali, a prescindere dal regime contabile adottato, quindi sia che venga utilizzato il regime di contabilità ordinaria, quanto il regime contabilità semplificata (non importa se per cassa o per registrazione); parimenti, rientrano nel regime della *"flat tax incrementale"* sia l'impresa familiare sia l'impresa coniugale non gestita in forma societaria: in entrambi i casi, puntualizza l'Agenzia, l'agevolazione opera limitatamente al titolare dell'impresa stessa (infatti, solo il titolare dell'impresa può assumere la qualifica di imprenditore).

Rientrano nel beneficio fiscale in esame anche gli imprenditori agricoli individuali che accedono al regime di cui agli articoli 56, comma 51, e 56-bis, Tuir, limitatamente ai redditi d'impresa prodotti.

Possono fruire dell'agevolazione anche le persone fisiche che esercitano arti o professioni.

Sono invece **escluse** dell'agevolazione le società e le associazioni professionali, così come i soci e gli associati che non siano in possesso di una propria partita Iva per lo svolgimento dell'attività d'impresa o lavoro autonomo (nel qual caso sarebbero comunque agevolati solo i redditi prodotti con la partita Iva individuale).

I forfettari

La norma stessa permette di applicare la tassazione agevolata incrementale ad imprese e professionisti che **non** applicano il regime forfettario.

L'esclusione, quindi, interessa unicamente i **soggetti che applicano il regime forfettario nel 2023** mentre, come chiarito nella circolare n. 18/E/2023, non è ostativo il fatto di aver applicato tale regime nel triennio di riferimento.

Per l'Agenzia delle entrate, infatti, questo non crea alcun problema: l'adesione al regime forfettario o la permanenza nel regime c.d. *"di vantaggio"* (l'ex regime dei minimi) in una o più annualità del triennio 2020-2022, non preclude l'accesso al regime della *"flat tax incrementale"* per l'anno d'imposta 2023.

In tal caso, chiarisce l'Agenzia, per la determinazione dell'incremento reddituale da assoggettare a tassazione agevolata, anche il reddito assoggettato al regime forfettario o al regime c.d. *"di vantaggio"* rileva come parametro di confronto, qualora rappresenti il maggiore del triennio. Pertanto, anche se in tale annualità il reddito viene determinato con criteri forfettari, comunque tale anno viene considerato per l'individuazione del parametro di riferimento.

Triennio non completo

Altro interessante chiarimento riguarda l'ipotesi di contribuente che si sia **costituito successivamente al 1° gennaio 2020**.

Su questo punto l'Agenzia propone ancora una interpretazione favorevole: possono accedere al beneficio 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.

L'unica preclusione riguarda invece il caso di assenza completa del triennio di riferimento: l'agevolazione, pertanto, 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.

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.

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

Mario Rossi ha 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) raggugliato 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.