

Dott. Rag. Claudio Pucci  
Senior Partner

C.d.L. Jacopo Pucci  
Junior Partner

Dott.ssa Claudia Pucci  
Junior Partner

## FLAT TAX INCREMENTALE: ARRIVANO LE ISTRUZIONI DEFINITIVE

L'Agenzia delle entrate, dopo la consultazione pubblica volta a consentire ad esperti, professionisti e associazioni di categoria, la condivisione di proposte in merito alla flat tax incrementale, ha emanato i chiarimenti definitivi sulla platea dei **soggetti ammessi, i redditi esclusi e l'ambito di applicazione, anche con esempi di calcolo** (Circ. AE 28 giugno 2023 n. 18/E).

L'Agenzia delle entrate riassume, in prima battuta, la normativa di riferimento, ricordando che l'art. 1, commi da 55 a 57, L. 197/2022, introduce la flat tax incrementale, prevedendo, per il solo anno d'imposta 2023, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali locali sul reddito per le persone fisiche titolari di reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo che non aderiscono al regime forfetario.

In particolare, viene previsto 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 IRPEF ordinarie vigenti, di cui all'art. 11 DPR 917/86, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali.**

**Tale imposta viene calcolata con un'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 2020, 2021 e 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo importo.**

L'art. 1 c. 56 L. 197/2022 precisa che, 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. Infine, il successivo comma 57, dispone che nella determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni attinenti alla tassa piatta incrementale.

---

### STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU) - Italy

Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032

E-mail: [info@studiopucci.com](mailto:info@studiopucci.com)

Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 - 00193 Roma (ROMA)



Dott. Rag. Claudio Pucci  
Senior Partner

C.d.L. Jacopo Pucci  
Junior Partner

Dott.ssa Claudia Pucci  
Junior Partner

### **Soggetti ammessi**

Come anticipato, le disposizioni sulla tassa piatta incrementale si applicano alle persone fisiche titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Rispetto alla bozza, il documento chiarisce che rientrano nel beneficio fiscale in esame, anche gli imprenditori agricoli individuali che accedono al regime di cui agli artt. 56, comma 5, TUIR (reddito di allevamento di animali per la parte che eccede i limiti di cui all'art. 32, co. 2, lett. b) TUIR) e 56-bis TUIR (il reddito derivante dalla produzione di vegetali oltre il limite di cui all'art. 32, c. 2, lett. b), TUIR, alle condizioni ivi previste - comma 1); il reddito derivante dallo svolgimento delle attività agricole "connesse" dirette alla produzione di beni (comma 2) o alla fornitura di servizi (comma 3), nonché alla commercializzazione di prodotti della floricoltura (comma 3-bis), determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini IVA i coefficienti di redditività normativamente previsti).

La circolare precisa, però, che il semplice riferimento alle "persone fisiche esercenti attività di impresa", ai fini dell'accesso all'agevolazione, non è sufficiente essere titolare di un reddito d'impresa. Infatti, la partecipazione in una società di persone o in una società di capitali, se detenuta dall'imprenditore individuale nell'ambito dell'attività d'impresa, rileva ai fini dell'applicazione della tassa in esame.

Sul punto, è importante che le partecipazioni siano iscritte nell'inventario, di cui 9 all'art. 2217 c.c. e, per i soggetti che non hanno l'obbligo di redigere l'inventario, è possibile fare riferimento al registro degli acquisti. Rientrano altresì nel regime agevolato anche le imprese familiari e le imprese coniugali non gestite in forma societaria. Infine, quanto al reddito di lavoro autonomo, rientrano nel regime agevolativo le persone fisiche che conseguono un reddito rientrante nell'art. 53 TUIR.

### **Redditi esclusi**

La circolare precisa che **non rientrano nel regime agevolato, i redditi di partecipazione in società di persone e in società di capitali imputati ai soci per trasparenza nonché i redditi imputati all'esercente arti e professioni derivanti dalla partecipazione in una associazione professionale.**

In altri termini, i redditi di partecipazione (quadro RH) sono esclusi, mentre il regime agevolativo opera per il reddito d'impresa che deriva dall'esercizio dell'impresa individuale e il reddito di lavoro autonomo che origina dall'esercizio individuale delle arti e professioni.

---

**STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.**

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU) - Italy

Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032

E-mail: info@studiopucci.com

Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 - 00193 Roma (ROMA)



**Dott. Rag. Claudio Pucci**  
Senior Partner

**C.d.L. Jacopo Pucci**  
Junior Partner

**Dott.ssa Claudia Pucci**  
Junior Partner

Da notare che il documento chiarisce che, il soggetto in regime forfetario che decade da detto regime in corso d'anno, a seguito del superamento dell'importo di euro 100.000 dei ricavi e dei compensi, può applicare le regole sulla flat tax incrementale.

### **Il metodo di calcolo**

Nel documento di prassi viene spiegato come deve essere determinato l'importo su cui applicare la tassa piatta incrementale. **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 del 15%, in particolare, deve essere calcolata su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito determinato nel 2023 e quello d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% 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 documento sono presenti esempi di calcolo.

Di particolare interesse è il metodo di determinazione della tassa in argomento con riguardo all'impresa familiare e all'azienda coniugale.

Nei fatti, l'incremento di reddito 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. Mutuando l'esempio della circolare, qualora il maggior reddito conseguito dall'impresa familiare nel triennio sia pari a euro 100.000 e il reddito dalla stessa conseguito nel 2023 sia pari a euro 130.000, l'incremento reddituale (al netto della franchigia) è pari a euro 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 euro 12.750 (pari al 51% di euro 25.000).

---

#### **STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.**

**Sede Legale:** Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU) - Italy

**Centralino:** (+39) 0584 45228 • **Fax:** (+39) 0584 47032

**E-mail:** info@studiopucci.com

**Sede di rappresentanza:** Via P. Cavallini, 24 - 00193 Roma (ROMA)



Dott. Rag. Claudio Pucci  
Senior Partner

C.d.L. Jacopo Pucci  
Junior Partner

Dott.ssa Claudia Pucci  
Junior Partner

### **Acconto 2024**

**Per il periodo d'imposta 2024, l'acconto dovuto ai fini dell'IRPEF e delle relative addizionali deve essere calcolato tenendo conto, come base imponibile, quella che si sarebbe determinata utilizzando le regole ordinarie.**

Pertanto, l'IRPEF va calcolata applicando le aliquote progressive proprie previste dall'art. 11 del TUIR, senza considerare, ai fini della progressività, la parte di reddito assoggettata alla "flat tax 10 incrementale".

### **Alcune importanti precisazioni**

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, 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.

Di particolare pregio è il chiarimento, peraltro atteso, attinente al caso delle perdite fiscali conseguite nel corso del triennio interessato dalla normativa.

In proposito, la circolare chiarisce che 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.

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 euro.

---

#### **STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.**

Sede Legale: Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU) - Italy

Centralino: (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032

E-mail: info@studiopucci.com

Sede di rappresentanza: Via P. Cavallini, 24 - 00193 Roma (ROMA)



**Dott. Rag. Claudio Pucci**  
Senior Partner

**C.d.L. Jacopo Pucci**  
Junior Partner

**Dott.ssa Claudia Pucci**  
Junior Partner

Come altra precisazione, si evidenzia che l'adesione al regime forfetario o la permanenza nel regime di vantaggio, in uno o più

degli anni dal 2020 al 2022, non preclude l'accesso alla 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 a quello di vantaggio è utilizzato per determinare l'incremento del 2023, ove rappresenti il maggiore del triennio.

Si rappresenta, infine, che, 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 aderiscono al regime forfetario o al regime di vantaggio), RF (reddito d'impresa in contabilità ordinaria) RG (reddito d'impresa in regime di contabilità semplificata) e RD (Reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole).

Studio Pucci Law & Tax Advisors

---

**STUDIO PUCCI ASSOCIATI Società tra Professionisti S.R.L.**

**Sede Legale:** Via Regia, 58 - 55049 Viareggio (LU) - Italy

**Centralino:** (+39) 0584 45228 • Fax: (+39) 0584 47032

**E-mail:** info@studiopucci.com

**Sede di rappresentanza:** Via P. Cavallini, 24 - 00193 Roma (ROMA)

