



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario
del Tribunale di Roma
Ente di Diritto Pubblico

Presidenza

Roma, 15 giugno 2023

Spett.le
Agenzia delle Entrate
Via Giorgione n. 106
00147 Roma

dc.cn.consultazionepubblica@agenziaentrate.it

Oggetto: Consultazione pubblica del 6 giugno 2023 in relazione alla bozza di circolare che fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime della c.d. “flat tax incrementale”, introdotto dall’articolo 1, commi da 55 a 57, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

Con riferimento alla Consultazione pubblica menzionata in oggetto, in allegato alla presente si trasmettono le osservazioni e proposte di modifica o di integrazione elaborate dalla Commissione “Imposte Dirette - Redditi di lavoro e fondiari” dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

Cordiali saluti.

Sede legale e Presidenza
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma
presidenza@pecodcec.roma.it
segreteria@odcec.roma.it

Consiglio di Disciplina Territoriale
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma
consigliodisciplina@pecodcec.roma.it
segreteriaconsigliodisciplina@odcec.roma.it

Uffici amministrativi e operativi
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06.367211
www.odcec.roma.it

Codice fiscale:
97492410580



Il Presidente
Giovanni Battista Cali



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti
e degli
Esperti
Contabili di
Roma**

Circondario
del Tribunale di Roma
Ente di Diritto Pubblico

Sede legale e Presidenza
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma
presidenza@pecodcec.roma.it
segreteria@odcec.roma.it

Consiglio di Disciplina Territoriale
piazzale delle Belle Arti, 2
00196 Roma
consigliodisciplina@pecodcec.roma.it
segreteriaconsigliodisciplina@odcec.roma.it

Uffici amministrativi e operativi
via Flaminia, 141
00196 Roma
tel. 06.367211
www.odcec.roma.it

Codice fiscale:
97492410580



CERTIFIED MANAGEMENT SYSTEM
ISO 9001

Oggetto: Consultazione pubblica del 6 giugno 2023 in relazione alla bozza di circolare che fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime della c.d. “flat tax incrementale”, introdotto dall’articolo 1, commi da 55 a 57, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

In relazione alla consultazione pubblica in oggetto, si vuole preliminarmente ringraziare codesta rispettabile Agenzia delle Entrate per l’opportunità concessa alle diverse parti coinvolte, migliorando la collaborazione proattiva e soprattutto preventiva con l’Amministrazione finanziaria, confermando come, nel documento di cui trattasi (in seguito, “*bozza di circolare*”), appaiano particolarmente apprezzabili alcune indicazioni fornite, in via interpretativa, al fine di sistematizzare la disciplina fiscale in merito alla c.d. “*flat tax incrementale*”.

Ciò posto, in questa sede, si propongono all’attenzione di codesta rispettabile Agenzia delle Entrate alcuni commenti sulla bozza di circolare, nella speranza che possano essere presi in considerazione al fine di contribuire a migliorare ulteriormente il quadro interpretativo di riferimento nell’ottica di una maggiore efficacia e di un migliore coordinamento delle richiamate disposizioni.

1. ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

Tematica: Associazioni Professionali

Paragrafo della circolare: 1.2: “Redditi esclusi dal beneficio”

Osservazione: L’articolo 1, comma 55, della legge n. 197 del 2022, nell’individuare il perimetro soggettivo di applicazione del regime di tassazione, fa riferimento alle “*persone fisiche esercenti attività d’impresa, arti o professioni*” **senza alcuna esplicita preclusione in merito allo svolgimento di tali attività in forma associata**. Si osserva, a tal proposito, come la formulazione della norma in commento ricalchi quella di cui all’art. 1, comma 54, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, destinata a disciplinare il regime forfetario. Tuttavia, con riferimento a tale ultima fattispecie, al fine di escludere dal regime agevolativo coloro che esercitano l’attività tramite società di persone o associazioni professionali, è stata inserita dal Legislatore una specifica disposizione, recata dal comma 57, lett. d), della citata legge n. 190 del 2014, che espressamente esclude l’applicazione del regime forfetario per “*gli esercenti attività d’impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all’esercizio dell’attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari*” di cui all’art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (in seguito, “T.U.I.R.”).

Ciò posto, considerato che la norma non contiene espresse preclusioni con riferimento al reddito prodotto dalle associazioni professionali, non si condivide il motivo per cui queste ultime debbano essere escluse, in via interpretativa, dall’applicazione del regime in commento. D’altra parte, con riferimento al reddito d’impresa, nella bozza di circolare in commento viene espressamente ammessa la possibilità di applicare la “*flat tax incrementale*” anche nel caso in cui il reddito del contribuente sia stato prodotto in



forma collettiva (impresa familiare o socio di società di persone), confermando in tal modo i dubbi che sorgono in merito all'opportunità di escludere dai soggetti ammessi al beneficio quelli che esercitano attività di lavoro autonomo in forma associata.

Si osserva in fine che anche in caso di esercizio in forma associata di attività di lavoro autonomo, l'attività è esercitata direttamente dalle singole persone fisiche ed è quindi ad esse direttamente riferibile, non essendo configurabile come un'attività svolta da un distinto soggetto e poi imputata alle persone fisiche.

Contributo: Si ritiene che, nell'ambito del paragrafo 1.2 della bozza di circolare, vada eliminato il seguente periodo: *“i redditi di cui all'articolo 53, comma 1, del T.U.I.R., derivanti dall'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del T.U.I.R., imputati ai singoli associati”* e che il medesimo periodo debba essere invece incluso nel paragrafo 1.1 relativo ai “soggetti ammessi al beneficio”.

Finalità: Eliminare una discriminazione in relazione ai soggetti inclusi nel regime opzionale di tassazione, con un'interpretazione della norma in linea con i principi di cui all'art. 3 e 53 della Costituzione.

2. ATTIVITÀ AVVIATE NEL 2022

Tematica: Attività avviate nel corso del 2022

Paragrafo della circolare: 2: “Ambito oggettivo di applicazione”

Osservazione: Nella bozza di circolare viene espressamente previsto che, 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”.*

Alla luce di quanto esposto, viene espressamente ammessa l'ipotesi che il contribuente possa iniziare l'attività di impresa o l'esercizio di arti e professioni anche nel corso del periodo di imposta 2020 o 2021. Tuttavia, la bozza di circolare contiene anche l'affermazione secondo cui la “flat tax incrementale” trova *“applicazione in favore dei contribuenti che abbiano svolto la propria attività per almeno un'intera annualità tra quelle del triennio di riferimento”*, con la logica conseguenza che resterebbero esclusi dall'applicazione del regime in commento i soggetti che abbiano avviato un'attività di impresa o l'esercizio di un'arte o professione successivamente al 1° gennaio 2022.

A tal riguardo, non si comprende per quale motivazione non sia stata ammessa una **riparametrazione** del reddito anche per il periodo di imposta **2022**, nei confronti di coloro che abbiano avviato l'attività successivamente al 1° gennaio, considerando che l'art. 1, comma 55, della legge n. 197 del 2022, prevede che la comparazione del reddito prodotto nel 2023 debba essere effettuata rispetto al reddito dichiarato negli anni dal 2020, 2021 e 2022. Alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale secondo cui, ai fini dell'individuazione dei presupposti impositivi il legislatore deve *“pur sempre*



*muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1954 e n. 83/2015)”, posto che, come ricordato di recente dalla Corte di Cassazione “la capacità contributiva in ragione della quale il contribuente è chiamato a concorrere alle pubbliche spese “esige l’oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza (C. Cost. ord. 394/08)”, si ritiene che la disposizione normativa vada interpretata **includendo nel perimetro di applicazione della stessa anche i soggetti che abbiano avviato l’attività d’impresa o l’esercizio di un’arte o professione nel corso del 2022.***

Contributo: Si ritiene che, nell’ambito del paragrafo 2 della bozza di circolare, i seguenti due periodi vadano sostituiti con quello subito dopo proposto:

- *“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: ... [omissis]”.*

Versione proposta:

- *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: ... [omissis]”*

Finalità: Eliminare una discriminazione in relazione ai soggetti inclusi nel regime opzionale di tassazione, con un’interpretazione della norma in linea con i principi di cui all’art. 3 e 53 della Costituzione.

3. ATTIVITÀ AVVIATE NEL 2023

Tematica: Attività avviate nel 2023

Paragrafo della circolare: 2: “Ambito oggettivo di applicazione”

Osservazione: nella bozza di circolare viene stabilito che 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”.

Preliminarmente, occorre rilevare come l’esclusione dei soggetti che non abbiano prodotto redditi d’impresa o di lavoro autonomo nel periodo 2020-2022 avrebbe come diretta conseguenza, a parità di reddito dichiarato nel 2023, l’applicazione di un carico tributario maggiore per chi ha intrapreso nuove attività, rispetto a coloro che le hanno già avviate, **collocando la norma in commento in controtendenza**, se non addirittura in contrasto, **rispetto a quanto avviene** in altri regimi agevolativi quali, ad esempio, il **regime forfetario**, per il quale le nuove attività, durante il primo quinquennio, possono



beneficiare di un'ulteriore riduzione dell'aliquota di imposta rispetto a quella ordinaria del 15%.

La circostanza che la norma faccia riferimento ad un reddito di lavoro autonomo o d'impresa nel triennio antecedente il periodo di imposta 2023, ad avviso di chi scrive, attiene esclusivamente alle modalità di calcolo della base imponibile agevolata e non sembra rappresentare un presupposto per l'accesso al regime agevolato. Alla luce di quanto esposto, pertanto, in assenza di reddito nei periodi d'imposta antecedenti il 2023, **l'incremento reddituale** richiesto dalla norma dovrebbe essere determinato **assumendo un reddito** prodotto nel triennio precedente **pari a zero**.

A conferma di tale impostazione, giova richiamare quanto affermato da Codesta spettabile Agenzia con riferimento al diverso regime disposto, nel 2008, con riferimento alle "misure sperimentali per l'incremento della produttività del lavoro" previsto dall'articolo 2, comma 5, del decreto legge 27 maggio 2008 n. 93. Come noto, la normativa primaria stabiliva che il regime agevolativo trovasse applicazione "con esclusivo riferimento al settore privato e per i titolari di reddito da lavoro dipendente non superiore, nell'anno 2007, a 30.000 euro" e, in tale occasione, con la circolare n. 59 del 22 ottobre 2008, venne espressamente chiarito che: "La norma non richiede ai fini dell'applicazione dell'agevolazione la presenza di un reddito per l'anno 2007, pertanto, si ritiene che non vi sia ragione per escludere i soggetti che nel 2007 non abbiano avuto alcun reddito".

In conclusione, si è dell'avviso che il mancato esercizio di un'attività di impresa o di un'arte o professione nei tre anni antecedenti il periodo di imposta 2023 non possa essere preclusivo dell'accesso al regime della "flat tax incrementale".

Contributo: Si ritiene che, nell'ambito del paragrafo 2 della bozza di circolare, i seguenti due periodi vadano sostituiti con quelli subito dopo proposti:

- *"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 ... [omissis]".*

Versione proposta:

- *"Si ritiene che la disciplina della "flat tax incrementale" trovi applicazione anche 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. In tal caso, il parametro di riferimento per il calcolo della base imponibile dovrà essere assunto in misura pari a zero e, conseguentemente, la base imponibile agevolata, entro il limite massimo di € 40.000, sarà pari al reddito prodotto nel periodo d'imposta 2023.*



- *“Possono accedere al beneficio fiscale in esame, inoltre, i contribuenti per i quali ...[omissis]”*

Finalità: Eliminare una discriminazione in relazione ai soggetti inclusi nel regime opzionale di tassazione, con un'interpretazione della norma in linea con i principi di cui all'art. 3 e 53 della Costituzione.

4. RETTIFICHE DEI REDDITI DICHIARATI NEL CASO DI ACCERTAMENTO O DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Tematica: Rettifiche dei redditi dichiarati nel caso di accertamento o dichiarazioni integrative.

Paragrafo della circolare: Nella circolare la tematica non è stata trattata.

Osservazione: L'articolo 1, comma 55, della legge n. 197 del 2022, prevede che la base imponibile alla quale applicare l'imposta sostitutiva del 15% sia calcolata in misura *“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 per cento di quest'ultimo ammontare”*. Considerato che il reddito dichiarato **nel periodo 2020-2022** può essere successivamente oggetto di rettifica, **a seguito di un'attività di accertamento** da parte dell'Amministrazione finanziaria o in relazione alla presentazione di una **dichiarazione integrativa** da parte del contribuente, **andrebbero sin da ora chiariti gli effetti** di tale rettifica sulla determinazione della base imponibile soggetta all'imposta sostitutiva del 15%. Allo stesso modo, andrebbe altresì confermato che, nel caso in cui **venga integrato il reddito imponibile relativo al periodo di imposta 2023**, a seguito della notifica di un avviso di accertamento ovvero della presentazione di una dichiarazione integrativa, il contribuente, in presenza di tutti requisiti previsti dalla legge, **possa comunque fruire**, seppur in momento successivo ancorché con riferimento al periodo di imposta 2023, dell'applicazione **dell'imposta sostitutiva del 15%**.

Contributo: In relazione alle osservazioni contenute nel paragrafo precedente si ritiene che le rettifiche del reddito dichiarato nei periodi d'imposta 2020-2022 abbiano un riflesso diretto sulla determinazione della base imponibile agevolata. Nel caso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2023, si ritiene, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria sia legittimata ad emettere l'atto impositivo senza l'applicazione del regime agevolato, salvo poi concedere la facoltà al contribuente di richiedere, anche in sede di autotutela, l'applicazione del regime agevolato in commento, in presenza dei requisiti dalla legge. Il regime agevolato potrebbe essere parimenti richiesto direttamente dal contribuente in occasione della presentazione di una dichiarazione integrativa che determini un incremento del reddito imponibile relativo al periodo di imposta 2023.

Finalità: Chiarire le conseguenze derivanti dall'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria o dalla presentazione di una dichiarazione integrativa da parte del contribuente.



5. COMPATIBILITÀ CON IL REGIME DEGLI IMPATRIATI

Tematica: Compatibilità con il regime degli impatriati.

Paragrafo della circolare: nella circolare la tematica non è stata trattata.

Osservazione: Nella versione definitiva della circolare sarebbe auspicabile una conferma in merito alla **compatibilità fra il regime della “flat tax incrementale” e quello disposto a favore degli impatriati** (art. 16 del d. lgs. 14 settembre 2015, n. 147) nonché **dei docenti e ricercatori** (art. 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78). A tal riguardo, si ricorda che, con riferimento ai redditi prodotti in regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, la circolare n. 33 del 28 dicembre 2020 ha espressamente sancito l’incompatibilità fra i citati regimi agevolativi, argomentando che *“Il contribuente che rientra in Italia per svolgere un’attività di lavoro autonomo beneficiando del regime forfetario non potrà avvalersi del regime previsto per i lavoratori impatriati, in quanto i redditi prodotti in regime forfetario non partecipano alla formazione del reddito complessivo”*. Orbene, in merito all’assoggettamento ad imposizione dei redditi prodotti dagli impatriati e dai docenti e ricercatori, occorre rilevare come la base imponibile, seppur ridotta in misura percentuale, concorra a formare il reddito complessivo del contribuente e, pertanto, è avviso di chi scrive che i contribuenti che beneficiano delle previsioni di cui alla legge 147 del 2015 e al decreto legge 78 del 2010 possano comunque accedere al regime della “flat tax incrementale”, fermo restando che, naturalmente, l’incremento reddituale dovrà essere misurato tenendo conto dei redditi già ridotti della relativa percentuale di abbattimento.

Contributo: Si auspica che nella versione definitiva della circolare sia introdotto un apposito paragrafo dedicato a tale chiarimento.

Finalità: Chiarire un dubbio interpretativo.

*Il Presidente della Commissione
Imposte Dirette - Redditi di lavoro e fondiari
Dott. Francesco delli Falconi*