



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 18 Settembre 2024

RISCOSSIONE

La validità dell'istanza di rateizzazione del debito fiscale ai fini interruttivi della prescrizione
di Angelo Ginex

CASI OPERATIVI

Interventi su immobili e corrette aliquote Iva applicabili
di Euroconference Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

Finalmente arriva la circolare sul CPB
di Euroconference Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

Nuovi piani di rateazione presso l'agente della riscossione
di Angelo Ginex

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La creazione di una holding in caso di costo fiscalmente riconosciuto negativo
di Ennio Vial

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La distinzione tra le irregolarità formali e quelle meramente formali
di Stefano Rossetti



RISCOSSIONE

La validità dell'istanza di rateizzazione del debito fiscale ai fini interruttivi della prescrizione

di Angelo Ginex

Circolari e Riviste

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.
Offerta non cumulabile con sconto Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Premessa

Il nostro ordinamento giuridico contempla gli istituti della decadenza e prescrizione quali possibili effetti che il decorso del tempo origina sui diritti in conseguenza del mancato esercizio per un determinato periodo di tempo. Nello specifico, è previsto che si ha "decadenza" quando l'esercizio di un diritto risulta impedito a causa dell'infruttuoso decorrere di un determinato termine previsto dalla legge, mentre si ha "prescrizione" quando, sempre a causa dell'infruttuoso decorso di un termine di legge, una volta acquisito il diritto (avendo rispettato i termini di decadenza previsti dalla legge), il creditore non lo ha fatto valere nei confronti del debitore.

In ambito tributario, la Corte di Cassazione ha più volte affrontato la *vexata quaestio* concernente la validità della rateizzazione del debito fiscale ai fini interruttivi della prescrizione. Al riguardo, si segnala la recente ordinanza n. 9242/2024, ove i giudici di legittimità hanno ribadito il consolidato orientamento in materia, secondo cui la richiesta di rateizzazione del debito fiscale rappresenterebbe un atto valido a interrompere la prescrizione.

Il presente contributo ha lo scopo di approfondire la pronuncia citata previa ricognizione normativa dell'istituto in esame nonché dei precedenti giurisprudenziali sul punto.

Interruzione della prescrizione

Al fine di approfondire quanto brevemente anticipato in premessa, si rammenta che l'articolo 2934, cod. civ. stabilisce testualmente che: "*ogni diritto si estingue per prescrizione, quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge*".

La prescrizione estintiva è il meccanismo che determina l'estinzione del diritto in conseguenza di una prolungata inerzia da parte del suo titolare. Il principio secondo il quale il titolare del



diritto che per lungo tempo sta senza esercitarlo lo perde, trova la sua *ratio* nell'esigenza di certezza delle situazioni e dei rapporti giuridici, nonché nel *favor* per l'uso produttivo delle risorse (nel senso che un diritto non esercitato è una risorsa economica non valorizzata dal titolare).

L'inizio della prescrizione è il momento in cui inizia a contarsi il tempo che potrà portare all'estinzione del diritto. In via generale, secondo quanto previsto dall'articolo 2935, cod. civ., tale momento coincide con quello in cui il diritto può essere fatto valere. È chiaro che, nel caso di credito non ancora scaduto, la prescrizione inizierà a decorrere soltanto dalla scadenza, atteso che sino a quel momento il creditore non può esigere il pagamento e non può nemmeno parlarsi di inerzia.

Il termine della prescrizione, invece, è il periodo di tempo trascorso il quale il diritto si estingue. La legge fissa termini diversi in relazione ai vari diritti, prevedendo un termine ordinario (10 anni) per la generalità dei diritti (ex articolo 2946, cod. civ.) e termini speciali per particolari categorie di diritti.

In materia tributaria, la Corte di Cassazione ha più volte affermato che: “*Il termine di decadenza consiste nel periodo di tempo entro cui l'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento, alla liquidazione delle imposte o all'iscrizione al ruolo delle stesse. La prescrizione, invece, consiste nel termine entro cui si estingue il diritto di credito già acquisito dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'attività di accertamento, individuandosi quale norma di riferimento l'articolo 2946, cod. civ. che in generale, per la totalità dei diritti, individua un termine di prescrizione per estinzione di dieci anni dal momento in cui il diritto può essere fatto valere*”^[1].

Differenti sono i termini da applicare per i tributi locali, per i quali la prescrizione del relativo credito è assoggettato all'articolo 2948, cod. civ., secondo cui devono essere riscossi nel termine breve di 5 anni decorrente dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo tempestivamente notificato al contribuente^[2].

In ogni caso, l'articolo 3, comma 3, L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) statuisce, espressamente, che: “*I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati*”.

È d'uopo evidenziare che il decorso della prescrizione può arrestarsi per determinate cause, le quali hanno l'effetto di allontanare nel tempo la possibile estinzione del diritto. In particolare, si parla di interruzione della prescrizione quando viene compiuto un atto che “*smentisce*” il doppio presupposto su cui si fonda il meccanismo della prescrizione, ovvero l'inerzia del titolare del diritto e l'affidamento di controparte circa l'estinzione del diritto.

Gli atti interruttivi della prescrizione possono consistere innanzitutto in “*atti provenienti dal titolare del diritto*”, che rappresentino un esercizio del diritto stesso ex articolo 2943, cod. civ.. Nel dettaglio, tale disposizione normativa stabilisce che la prescrizione è interrotta:



- dalla notificazione dell'atto con il quale si inizia un giudizio, sia questo di cognizione ovvero conservativo o esecutivo;
- dalla domanda proposta nel corso di un giudizio (in questo caso, l'interruzione si verifica anche se il giudice adito è incompetente);
- da ogni altro atto che valga a costituire in mora il debitore e dall'atto notificato con il quale una parte, in presenza di compromesso o clausola compromissoria, dichiara la propria intenzione di promuovere il procedimento arbitrale.

Oppure, gli atti interruttivi della prescrizione possono consistere in *"atti provenienti da controparte"* (e cioè dal titolare della situazione passiva), consistenti nel riconoscimento, anche implicito, del diritto altrui, ai sensi dell'articolo 2944, cod. civ., secondo cui: *"La prescrizione è interrotta dal riconoscimento del diritto da parte di colui contro il quale il diritto stesso può essere fatto valere"*.

Ciò significa che la prescrizione, oltre che in presenza di atti provenienti dal creditore, può essere interrotta per effetto di una dichiarazione proveniente dallo stesso debitore. È il caso del c.d. riconoscimento del diritto altrui, previsto dal citato articolo 2944, cod. civ. fatti specie in cui il termine di prescrizione si interrompe per effetto della manifestazione di volontà con cui il soggetto passivo effettua il riconoscimento dell'altrui diritto.

In questo caso, detto altrimenti, a fronte dell'inerzia del titolare del diritto, è la condotta dello stesso debitore che evita il decorso del termine prescrizionale della pretesa creditoria. Sul punto, la Suprema Corte ha affermato che: *"il riconoscimento non è soggetto a una forma vincolata e può estrinsecarsi sia in una dichiarazione scritta o verbale, sia in qualunque fatto che dimostri in modo inequivoco l'ammissione dell'esistenza del diritto"*^[4].

Pertanto, l'effetto interruttivo della prescrizione: *"può derivare da un qualsiasi comportamento che risulti incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore o anche da una manifestazione tacita di volontà"*^[4].

In tali circostanze, poi, sarà compito del giudice di merito valutare se una dichiarazione o un fatto costituisca riconoscimento idoneo a interrompere la prescrizione del diritto riconosciuto, ai sensi dell'articolo 2944, cod. civ. E naturalmente, i succitati principi dettati dal codice civile (ivi compreso quello per cui la prescrizione non può essere rilevata d'ufficio) varranno anche in ambito tributario.

Da ultimo, si rileva che l'interruzione è funzionale a consentire un nuovo periodo di prescrizione a condizione che avvenga nelle forme e con le modalità di cui all'articolo 2943, cod. civ., in quanto l'articolo 2945, cod. civ. stabilisce che *"per effetto dell'interruzione si inizia un nuovo periodo di prescrizione"*.

Rateizzazione e riconoscimento del debito



Con la recente ordinanza n. 9242/2024, la Corte di Cassazione ha dovuto nuovamente chiarire se l'istanza di rateizzazione del debito, presentata dal contribuente, possa configurare un riconoscimento del debito idoneo a interrompere la prescrizione *ex articolo 2944, cod. civ.*

Nel dettaglio, il caso di specie traeva origine dalla proposizione di una opposizione *ex articolo 98, L.F.*, da parte della Società di Riscossione Spa, contro il decreto di esecutività dello stato passivo del fallimento della Alfa Srl, con il quale erano stati ammessi solo in parte i crediti insinuati dall'opponente, ritenendoli per il resto prescritti, per intervenuto decorso del termine quinquennale dalla data di notifica delle cartelle a quella di deposito della domanda.

Tale ricorso veniva rigettato dal competente Tribunale che, condividendo la decisione impugnata, sosteneva che il termine di prescrizione non poteva ritenersi interrotto né dall'avvenuta comunicazione degli atti adottati ai sensi dell'articolo 77, commi 1 e 2, D.P.R. 602/1973 (preavviso e avviso di iscrizione ipotecaria), in quanto privi dei connotati richiesti dagli articoli 2943, comma 4, e 1219, cod. civ., né dai pagamenti eseguiti dalla società poi fallita, essendo quest'ultimi privi di qualsivoglia elemento atto a desumere una volontà della debitrice valevole ai sensi dell'articolo 2944, cod. civ..

Avverso tale rigetto la Società di Riscossione Spa ricorreva per cassazione sulla base di 4 motivi.

In particolare, ai fini che qui interessano, la ricorrente lamentava la violazione dell'articolo 25, comma 2, D.P.R. 602/1973, articoli 1 e 6, D.M. 321/1999, nonché degli articoli 2718 e 2944, cod. civ., per avere il Tribunale negato valenza di atti interruttivi della prescrizione ai pagamenti rateali da essa documentati attraverso la produzione di estratti di ruolo inerenti a ciascuna cartella/avviso di addebito, insieme a un prospetto riepilogativo.

Nello specifico, la società di riscossione sottolineava che tali documenti dimostravano come i pagamenti erano stati eseguiti dalla società (poi fallita) a seguito dell'accoglimento delle istanze di rateizzazione presentate e che, quindi, il giudice aveva, erroneamente, ritenuto tali estratti privi di valenza probatoria in mancanza di produzione dell'accordo di rateizzazione, così come ritenuto necessario, nonché altrettanto erroneamente affermato che, affinché possa ritenersi integrato un atto interruttivo di riconoscimento del debito, è necessaria un'espressa manifestazione di volontà, laddove è invece sufficiente che il debitore abbia consapevolezza del debito e ponga in essere una condotta incompatibile con la volontà di disconoscerlo.

Ebbene, facendo leva su un orientamento ormai consolidato in materia^[5], la Suprema Corte è partita dal presupposto che: “*il riconoscimento dell'altrui diritto, al quale l'articolo 2944 cod. civ. ricollega l'effetto interruttivo della prescrizione, in quanto atto giuridico in senso stretto, di carattere non recettizio, non richiede, in chi lo compie, una specifica intenzione cognitiva, ma soltanto la volontarietà e la consapevolezza dell'esistenza del debito*”.

Ad adiuvandum, essa ha richiamato il consolidato principio secondo cui^[6]: “*gli effetti della riconoscizione di debito avente data certa anteriore alla dichiarazione di fallimento del suo autore*



valgono anche nei confronti del curatore fallimentare, in quanto deve presumersi l'esistenza del rapporto fondamentale, salva la prova – il cui onere grava sull'organo della procedura – della sua inesistenza o invalidità”.

Pertanto, la Corte di Cassazione è giunta alla conclusione che la presentazione di una domanda di rateizzazione, implicando la conoscenza da parte del debitore delle cartelle esattoriali oggetto della rateizzazione, costituisce un implicito riconoscimento del debito.

Per i giudici di legittimità, quindi, il contenuto dell'accordo o delle istanze non è rilevante al fine di riconoscere o escludere la valenza di atto interruttivo di queste ultime; quel che conta è che le istanze siano state presentate e, per di più, siano state seguite da parziali pagamenti.

Nello specifico, ripercorrendo un *iter* già affrontato^[7], la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto: “*poiché il riconoscimento dell'altrui diritto, al quale l'articolo 2944 cod. civ. riconosce l'effetto interruttivo della prescrizione, può anche essere tacito e concretarsi in un comportamento obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore*^[8], ne deriva che, se è vero che l'istanza di rateizzazione del debito non costituisce acquiescenza in ordine all'an della pretesa tributaria^[9], è anche vero che tale richiesta integra un riconoscimento del debito idoneo ad interrompere la prescrizione ex articolo 2944 cod. civ.”.

In definitiva, alla luce di quanto sopra esposto, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso e cassato il decreto impugnato.

Precedenti giurisprudenziali

Come sopra anticipato, la pronuncia in rassegna non fa altro che richiamare il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di domanda di rateizzazione del debito fiscale e interruzione della prescrizione.

In uno dei più recenti arresti giurisprudenziali sul punto (cfr. Cassazione, ordinanza n. 37389/2022), la Corte di Cassazione aveva già avuto modo di precisare che, in ordine al contenuto ricognitivo della richiesta di rateizzazione di debiti tributari, la domanda di rateizzazione proposta dal debitore, anche se corredata dalla formula di salvezza dei diritti connessi all'esito di accertamenti giudiziali in corso, unitamente ai pagamenti, anche parziali, dei ratei, configura un riconoscimento del debito tributario ai fini dell'articolo 2944, cod. civ., con conseguente interruzione della prescrizione, il cui nuovo termine decorrerà dalla scadenza delle singole rate.

Precedentemente, ma sempre negli stessi termini non appena riportati (cfr. Cassazione, ordinanza n. 14991/2022), la Suprema Corte aveva ravvisato la validità della richiesta di pagamento dilazionato del debito fiscale ai fini interruttivi della prescrizione, in quanto atto configurante un riconoscimento di debito. Ancora prima, con ordinanza n. 20261/2021, la



Corte di Cassazione aveva già affermato i principi oggi contenuti nella pronuncia in rassegna, secondo cui il riconoscimento dell'altrui diritto costituisce un atto che non richiede una specifica intenzione cognitiva, essendo sufficiente che esso contenga, anche implicitamente, la manifestazione della consapevolezza dell'esistenza del debito e rivel i caratteri della volontarietà.

Pertanto, il riconoscimento del diritto può anche essere tacito e concretarsi in un comportamento obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore. La relativa indagine, in quanto rivolta alla ricostruzione di un fatto e non all'applicazione di specifiche norme di diritto, è riservata al giudice del merito (cfr. Cassazione, ordinanza n. 24555/2010).

In definitiva, i precedenti giurisprudenziali intervenuti sul punto, che trovano tutti origine nella sentenza n. 10327/2017 della Cassazione, sono univoci nel ritenere che il riconoscimento del diritto, idoneo a interrompere il corso della prescrizione *ex articolo 2944, cod. civ.*, non deve necessariamente concretarsi in uno strumento negoziale, cioè in una dichiarazione di volontà consapevolmente diretta all'intento pratico di riconoscere il credito, ma può anche essere tacito e concretarsi in un comportamento obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore. Per l'effetto, in ipotesi di rateizzazione del debito fiscale, la formula di salvezza dei diritti connessi agli esiti degli accertamenti giudiziali in corso non impedisce l'interruzione della prescrizione.

[1] Corte di Cassazione, ordinanza n. 21810/2022.

[2] L'applicazione di tale disciplina si fonda sulla natura periodica di tali tributi (Cassazione n. 9076/2017 e n. 13683/2020).

[3] Cassazione n. 4473/1980.

[4] Cassazione n. 926/1996, n. 12833/1999 e n. 1945/2003.

[5] Cassazione n. 26013/2015, n. 10327/2017, n. 20260/2021, n. 14991/2022 e n. 37389/2022.

[6] Cassazione n. 12567/2023, n. 34608/2023, n. 34609/2023, n. 34611/2023, n. 34624/2023 e n. 34692/2023.

[7] Cassazione n. 19401/2022.

[8] Cassazione n. 18904/2007.

[9] Cassazione n. 3347/2017, n. 12735/2020, n. 5549/2021.



Si segnala che l'articolo è tratto da “[Accertamento e contenzioso](#)”.



CASI OPERATIVI

Interventi su immobili e corrette aliquote Iva applicabili

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico

La piattaforma editoriale integrata con l'AI
per lo Studio del Commercialista

scopri di più >

Una cooperativa edilizia a proprietà indivisa (A) proprietaria di un fabbricato costituito da 84 alloggi tutti assegnati in uso ai propri soci, ha deciso di ricorrere al 110% installando il cappotto termico e sostituendo gli infissi esterni.

Per la realizzazione di quanto sopra (A) ha stipulato un contratto di appalto con un'altra cooperativa (B) (codice Ateco 41.20.00) la quale, non avendo né dipendenti né struttura interna, ha sub appaltato a (C) (codice Ateco 41.20.00) la realizzazione del cappotto termico e a (D) (codice Ateco 16.23.20) la fornitura degli infissi e la loro posa in opera.

In particolare, l'attività di (D) consiste nello smontaggio e smaltimento serramenti esterni presenti e fornitura e montaggio serramenti esterni nuovi.

Al fine di evitare quanto previsto dall'articolo 17, lettera a), ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, alcune prestazioni professionali come la direzione lavori e il coordinamento della sicurezza nel cantiere sono stati affidati direttamente dal committente principale (A) a professionisti di sua fiducia.

Relativamente alle altre prestazioni professionali (apertura/chiusura Cilas, progettazione, asseverazione e visto di conformità) la scelta dei professionisti è stata effettuata da (B) e questi provvederanno ad emettere fattura a quest'ultima.

Avrei necessità di conoscere come devono essere regolati ai fini iva i diversi passaggi: aliquote Iva da applicare ed eventuali reverse charge.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico



ACCERTAMENTO

Finalmente arriva la circolare sul CPB

di Euroconference Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Concordato preventivo biennale: opportunità e calcoli di convenienza

Scopri di più

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 18/E del 17 settembre 2024](#), ha offerto i primi chiarimenti in riferimento all'istituto del c.d. CPB (concordato preventivo biennale). Di seguito si offre un quadro sinottico dei principali chiarimenti offerti che, come affermato nelle premesse del documento di prassi hanno l'obiettivo di fornire le istruzioni operative agli uffici, per garantire l'uniformità di azione.

Paragrafo	Contenuto
-----------	-----------

ASPETTI GENERALI

CONDIZIONI PER L'ACCESSO

2.1.

Condizioni di accesso

Possono accedere al CPB i contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA o che applicano il regime dei forfetari per i quali non si verificano le condizioni ostantive previste.

Le condizioni ostantive sono classificabili nei seguenti raggruppamenti:
prima tipologia

1. presenza di debiti maturati in anni precedenti riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o a debiti contributivi. I debiti devono essere definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. La causa viene meno in caso di, entro i termini di adesione, estinzione dei debiti in misura tale che l'ammontare complessivo del residuo dovuto, compresi interessi e sanzioni, risulti inferiore a 5.000 euro. Non concorrono alla determinazione della soglia, i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione purché non ricorrano cause di decadenza dei relativi benefici (condizione prevista per contribuenti ISA e forfetari);

2. mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno 1 dei 3 periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento (condizione prevista per contribuenti ISA e forfetari);

3. condanna per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, dall'articolo 2621, cod.



civ., dagli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1, c. p., commessi negli ultimi 3 periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato (condizione prevista per contribuenti ISA e forfetari).

La *ratio* delle condizioni di cui sopra, come chiarito nella Relazione illustrativa è di precludere l'accesso in presenza di fattispecie sintomatiche di situazioni di scarsa affidabilità.

seconda tipologia

riguarda fattispecie riferibili al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta: aver conseguito, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40% del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni (condizione prevista per i soli contribuenti ISA)

terza tipologia

riguarda situazioni che si verificano nel corso del primo periodo d'imposta oggetto del concordato:

1. aver aderito, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (condizione prevista per i soli contribuenti ISA);

2. società o enti oggetto di fusione, scissione, conferimento nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, ovvero, società o associazioni di cui all'articolo 5, Tuir, non essere state interessate da modifiche della compagine sociale (condizione prevista per i soli contribuenti ISA).

In questo caso la *ratio* ha l'obiettivo di evitare distorsioni nel meccanismo applicativo dell'istituto, dall'altro hanno la finalità di garantire che, tra il momento in cui è definita la proposta e le annualità in cui la proposta trova applicazione, non intervengano significative modifiche alla soggettività del contribuente che ha aderito al CPB.

Assenza di debito tributari

Non concorrono al limite dei 5.000 euro i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili.

Il vincolo riguarda il complessivo ammontare dei debiti tributari o debiti contributivi del contribuente, anche nel caso in cui esso sia composto da singoli debiti di importo unitario inferiore a detta soglia.

Per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, si intendono i debiti derivanti:

- a. dalla notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo degli uffici e ad attività di liquidazione degli uffici;
- b. dalla notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972.

Non rilevano i debiti per i quali al periodo di imposta precedente pendono ancora i termini di pagamento e/o i termini di impugnazione o sussiste contenzioso ancora



pendente. Non rilevano, inoltre, i debiti per i quali il contribuente ha ottenuto un provvedimento di sospensione giudiziale o amministrativa o un provvedimento di rateazione (in corso di regolare pagamento e per il quale quindi non si è determinata la decadenza dalla rateazione) purché antecedentemente alla data di accettazione della proposta.

Per quanto riguarda gli atti impositivi conseguenti ad attività di controllo non rilevano, ad esempio, gli atti che al 31 dicembre sono stati oggetto di uno degli istituti definitori del D.Lgs. 218/1997 oppure di una definizione agevolata ai sensi dell'articolo 1, commi da 186 a 202, L. 197/2022, che abbiano in corso un regolare pagamento rateale.

Assenza di condanne

Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti. Considerato che il predetto articolo 11, comma 1, Decreto CPB, che equipara la sentenza di patteggiamento alla pronuncia di condanna ai fini dell'accesso al concordato, costituisce una disposizione normativa non penale diretta a disciplinare un istituto di diritto tributario, deve ritenersi che la suddetta equiparazione operi limitatamente alle ipotesi in cui sono applicate pene accessorie.

Inoltre, l'esclusione dall'accesso al concordato preventivo biennale opera se, con la sentenza di patteggiamento è stata irrogata una pena che supera i 2 anni di pena detentiva, quindi, per converso, al di sotto di tale "soglia" la causa di esclusione non opera. La Relazione illustrativa di accompagnamento al c.d. Decreto correttivo (D.Lgs. 108/2024) precisa che l'accesso al CPB è precluso soltanto in ipotesi di condanna con sentenza "irrevocabile", precisando che "le tipologie di condanna, richiamate alla lettera b) dell'articolo 11, possono assurgere a causa di esclusione solo se assistite dal predicato della irrevocabilità, non contemplando la disposizione in argomento, in via esplicita, l'estensione dell'effetto impeditivo anche nel caso di sentenze di condanna non presidiate dal giudicato".

La dichiarazione relativa all'assenza di condanne e/o di sentenze è resa ai sensi degli articoli 46 e 47, D.P.R. 445/2000.

AMBITO OGGETTIVO CPB

2.2.

Ambito oggetti contribuenti ISA

Per i soggetti ISA, per quanto riguarda l'Irap, l'oggetto del concordato è il valore della produzione netta (VPN); ai fini della definizione del valore della produzione oggetto del concordato, il VPN va considerato al netto anche delle spese per il personale e delle altre deduzioni in base alle regole di cui all'articolo 11, D.Lgs. 446/1997 in quanto, sebbene l'articolo 17, Decreto CPB, nel definire il valore della produzione netta da dichiarare, non richiami l'articolo 11, D.Lgs. 446/1997, tale norma contiene regole comuni per la determinazione del VPN. Ciò comporta che in sede di compilazione della proposta di adesione debba essere dichiarato il valore della produzione netta relativo al periodo precedente l'inizio del biennio al netto di tali spese.

Il contribuente che accetta la proposta dell'Agenzia, si impegna quindi a dichiarare sia gli importi concordati, sia gli importi effettivi, relativi ai 2 periodi d'imposta



oggetto del concordato stesso. Inoltre, nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti devono rispettare gli ordinari obblighi contabili e dichiarativi e comunicare i dati per gli ISA.

Forfettari

Le regole per i contribuenti forfetari sono parzialmente differenti rispetto a quelle applicabili ai soggetti ISA. Per quanto riguarda la determinazione delle basi imponibili oggetto di concordato: trattandosi di contribuenti che “ordinariamente” determinano il reddito in modo forfetario, anche il calcolo del CPB è più semplice, non tenendo conto in modo analitico delle poste considerate per i soggetti ISA.

MODALITA' DI ADESIONE

2.3.

L'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di CPB.

In estrema sintesi, utilizzando il *software* in argomento il contribuente può:

- inserire i dati necessari;
- calcolare la proposta di CPB;
- accettare la proposta entro il 31 ottobre.

il termine previsto per aderire al CPB è perentorio, non trovando applicazione l'articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998, n in base al quale sono valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine.

CAUSE DI CESSAZIONE

2.4.

Il CPB cessa di avere efficacia al verificarsi, in uno dei periodi di imposta in cui è vigente, di uno dei seguenti casi:

1. cessazione o modifica dell'attività (per tutti i contribuenti che possono applicare il CPB); 2. presenza di particolari ed eccezionali circostanze che hanno determinato la contrazione delle basi imponibili effettive in misura eccedente il 30% rispetto a quelle oggetto di concordato (per tutti i contribuenti che possono applicare il CPB);
2. adesione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014 (per i soli contribuenti ISA);
3. operazioni di fusione, scissione, conferimento effettuate da società o enti, ovvero, modifiche della compagine sociale da parte di società o associazioni di cui all'articolo 5 Tuir (per i soli contribuenti ISA);
4. dichiarazione di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, Tuir, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi indici sintetici di affidabilità fiscale maggiorato del 50% (per i soli contribuenti ISA);
 - superamento del limite dei ricavi o compensi di cui all'articolo 1, comma 71, secondo periodo, L. 190/2014, maggiorato del 50% (per i soli contribuenti che applicano il regime forfetario).

Cessazione o modifica dell'attività

Valgono i chiarimenti già formulati con riferimento all'applicazione degli ISA. In particolare, per i contribuenti che applicano gli ISA e che accedono al CPB,



l'articolo 21, Decreto CPB prevede che gli effetti del CPB cessano nei confronti del contribuente che modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso sulla base della quale è stata formulata la proposta. La cessazione non si verifica se per la nuova attività è previsto un codice attività che comporta l'applicazione del medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale. Per quanto riguarda i contribuenti che applicano il regime forfetario e che accedono al CPB, l'articolo 32, Decreto CPB prevede, analogamente, che gli effetti del CPB cessano nei confronti del contribuente che modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, a meno che tali attività rientrino in gruppi di settore ai quali si applicano i medesimi coefficienti di redditività previsti ai fini della determinazione del reddito per i contribuenti forfetari. Nel caso, infatti, di attività (quella cessata e quella iniziata) alle quali si applichino i medesimi coefficienti di redditività previsti ai fini della determinazione del reddito, il CPB continua a esplicare i propri effetti.

Presenza di circostanze eccezionali

Ai fini della verifica dello scostamento del 30%, i redditi e i valori della produzione da porre a confronto con quelli concordati, sono:

- ? per i soggetti ISA, il reddito e il valore della produzione netta effettivi quantificati secondo quanto previsto negli articoli 15 e 16, Decreto CPB;
- ? per i soggetti forfetari, il reddito ordinariamente determinato ai sensi dell'articolo 1, comma 64, primo periodo, L. 190/2014.

Le fattispecie sintomatiche della presenza di circostanze eccezionali sono:

- a. eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza ai sensi degli articoli 7, comma 1, lettera c), e 24, comma 1, D.Lgs. 1/2018;
- b. altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:
 - danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
 - danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
 - impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività;
 - sospensione dell'attività, laddove l'unico o principale cliente sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attività;
- c. liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;
- d. cessione in affitto dell'unica azienda;
- e. sospensione dell'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla CCIAA;
- f. sospensione dell'esercizio della professione dandone comunicazione all'Ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza.

Adesione al regime forfetario (per i soli contribuenti ISA)

La modifica del regime fiscale potrebbe determinare una significativa distorsione nelle logiche applicative del CPB.

Operazioni societarie straordinarie e modifica compagine sociale (per i soli



contribuenti ISA)

La *ratio* è quella di evitare modifiche sostanziali della soggettività di coloro che hanno aderito al CPB in quanto la proposta è stata riferita ad una realtà economica diversa da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie. Non rileva, invece, l'eventuale modifica della ripartizione delle quote di partecipazione all'interno della medesima compagnie sociale.

Dichiarazione ricavi o compensi eccedenti rispetto ai limiti previsti (per i contribuenti ISA e per quelli in regime forfetario)

La ratio è quella di evitare che il CPB continui ad applicarsi a soggetti che hanno significativamente modificato le proprie caratteristiche rispetto a quando è stata elaborata la proposta di concordato.

EFFETTI DELL'ADESIONE

2.5.

Nei confronti di tutti coloro che aderiscono al CPB, non possono essere effettuati gli accertamenti di cui all'articolo 39, D.P.R. 600/1973, salvo che in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non ricorrono cause di decadenza dal CPB.

Per i soggetti ISA sono riconosciuti tutti i benefici premiali propri di tale strumento di *compliance*.

CAUSE DI DECADENZA

2.6.

I casi sono riconducibili essenzialmente alla fedeltà dei dati indicati all'interno dei modelli dichiarativi e al corretto svolgimento di alcuni adempimenti.

Si tratta dei seguenti casi in cui:

1. a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta:
 - l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati,
 - ovvero la commissione di altre violazioni di non lieve entità.
 2. a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
 3. sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
 4. ricorre una delle ipotesi di cui all'articolo 11, Decreto CPB, ovvero vengono meno i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2, Decreto CPB, vale a dire, nella eventualità che vengano meno o risulti l'insussistenza delle condizioni necessarie per accedere al concordato;
 5. è omesso il versamento delle somme dovute a seguito delle attività di cui all'articolo 12, comma 2, Decreto CPB, vale a dire nei casi di omesso versamento delle somme dovute a seguito di concordato.
- Inoltre, le fattispecie di cui all'articolo 22, comma 2, lettere b) e c), Decreto CPB, sono tutte finalizzate a presidiare la corretta dichiarazione dei dati su cui il CPB si basa.



Per effetto di una lettura sistematica delle fattispecie, in generale, affinché le integrazioni o le modifiche delle dichiarazioni dei redditi, ovvero l'indicazione di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di CPB, siano rilevanti per determinare la decadenza dallo stesso CPB, è necessario che gli stessi determinino un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30%.

RINNOVO DEL CONCORDATO

- 2.7. Con riferimento al primo biennio oggetto di concordato, il contribuente che abbia aderito al CPB per i periodi d'imposta 2024 e 2025 potrà, utilizzando il *software* che verrà reso disponibile per il periodo di imposta 2025, aderire a una nuova proposta di concordato biennale elaborata dall'Agenzia delle entrate relativa al successivo biennio 2026-2027, con le modalità previste dal decreto CPB per la prima adesione.

DIFFERIMENTO TERMINI DI VERSAMENTO

- 2.8. In riferimento a quanto stabilito con l'articolo 37, Decreto CPB che prevede il differimento del termine dei versamenti del saldo e del primo acconto per il primo anno di applicazione del concordato, viene confermato quanto chiarito con la FAQ del 26 luglio 2024.

CONTRIBUENTI PER I QUALI SI APPLICANO GLI ISA

- 3 I contribuenti devono aver applicato gli ISA nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, quindi, per il primo biennio di applicazione del CPB afferente ai periodi d'imposta 2024 e 2025 è necessario che il contribuente abbia applicato gli ISA per il 2023.

Ciò sta a significare che, per tale annualità d'imposta, il contribuente deve aver esercitato, in forma di impresa o di lavoro autonomo, in modo prevalente, un'attività per la quale risulta approvato un ISA e non deve aver dichiarato la presenza di una causa di esclusione dalla applicazione degli stessi ISA.

Pertanto, risultano esclusi dalla possibilità di accedere al CPB anche i contribuenti per cui ricorre nel 2023, una tra le cause di esclusione dall'applicazione degli ISA.

Reddito di lavoro autonomo oggetto di concordato

L'articolo 15, Decreto CPB, non considera nel reddito proposto i valori relativi a:

- a) plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 54, commi 1-bis e 1-bis.1, Tuir;
- b) redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5, Tuir;
- c) corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale di cui all'articolo 54, comma 1-quater, Tuir.

Dal tenore letterale della norma la logica perseguita è di escludere dalla proposta di CPB quelle componenti reddituali non tipicamente riconducibili alla attività propria dell'artista o del professionista in quanto correlate a fattori a essa esogeni. Tali componenti reddituali positivi e negativi dovranno poi concorrere, insieme al reddito concordato, alla determinazione del reddito complessivo da assoggettare a tassazione nelle annualità d'imposta 2024 e 2025.

Reddito d'impresa oggetto di concordato

Anche in questo caso la logica è quella di escludere dalla proposta le componenti



reddituali non direttamente correlabili all'esercizio dell'attività tipica dell'impresa cui viene presentata tale proposta.

Anche in questo caso il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro. Come chiarito dalla Relazione illustrativa del Decreto CPB, tale disposizione prevede la possibilità di riportare a nuovo, in diminuzione dei redditi conseguiti nei periodi d'imposta oggetto di concordato e nei successivi, le eventuali perdite fiscali che dovessero emergere a seguito delle variazioni del reddito concordato effettuate. In tutti i casi il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro.

Per effetto delle disposizioni richiamate, il contribuente che si trova nella predetta situazione dichiarerà sia un reddito (pari per l'appunto a 2.000 euro), sia una perdita da riportare in avanti. Nel caso di Snc, Sas e di soggetti a esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir, nonché dei soggetti di cui agli articoli 115 e 116, Tuir, tale limite di 2.000 euro è ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione.

Nelle imprese familiari, l'importo minimo pari a euro 2.000 sarà dichiarato dai partecipanti in ragione delle proprie quote di partecipazione alla stessa, tenuto conto di quanto disposto rispettivamente dagli articoli 230-bis, cod. civ. e 5, Tuir.

Rilevanza delle basi imponibili concordate

In conseguenza dell'accettazione della proposta di concordato e del corretto adempimento degli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, gli eventuali maggiori o minori redditi (anche in ipotesi di perdita) o valori della produzione conseguiti nei periodi d'imposta oggetto di concordato non potranno influire sul *quantum* della pretesa tributaria preventivamente stabilito.

In deroga a tale principio l'articolo 35, comma 2, Decreto CPB prevede che: *"Agli effetti del presente decreto, 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 del reddito effettivo e non di quello concordato. Il reddito effettivo rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 5 dicembre 2013, n. 159."*

Infine, resta ferma la possibilità per il contribuente di versare i contributi sul reddito effettivo se di importo superiore a quello concordato e anche che in presenza di circostanze eccezionali, individuate con Decreto Mef, che determinano minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30% rispetto a quelli oggetto del concordato, quest'ultimo cessa di produrre effetti a partire dal periodo di imposta in cui tale differenza si realizza.

Determinazione degli acconti

L'articolo 20, Decreto CPB prevede una modalità semplificata di calcolo degli acconti relativi ai periodi d'imposta oggetto di concordato.

L'aconto delle imposte sui redditi e dell'Irap relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati.



In particolare, per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato:

- a) se l'acconto delle imposte sui redditi è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (cosiddetto metodo storico), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10% della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16, Decreto CPB;
- b) se l'acconto Irap è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (cosiddetto metodo storico), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 3% della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dall'articolo 17, Decreto CPB;
- c) se l'aconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso (cosiddetto metodo previsionale), la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'aconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Quindi, le maggiorazioni dovute da chi adotta il cosiddetto metodo storico, sono versate entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto; ovviamente in occasione del calcolo del saldo dell'imposta dovuta, la maggiorazione di acconto sarà scomputata dal tributo principale cui si riferisce. Nel caso in cui il contribuente, in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi, opti per la tassazione sostitutiva di cui all'articolo 20-bis, Decreto CPB dell'eccedenza del reddito concordato rispetto a quello dichiarato l'anno precedente (vedi paragrafo successivo), l'eventuale credito emergente sul tributo principale per effetto del versamento della maggiorazione di aconto potrà essere utilizzato in compensazione tramite modello F24 con le consuete modalità anche per il pagamento della stessa imposta sostitutiva.

Con risoluzione saranno istituiti i codici tributo per il versamento delle somme relative alle diverse maggiorazioni dovute dai soggetti che adottano il metodo storico per il calcolo dell'aconto delle imposte a seguito dell'accesso al concordato preventivo biennale.

Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato

L'articolo 20-bis, Decreto CPB, introduce un "un regime di incisiva premialità per i contribuenti aderenti al concordato".

In particolare, il nuovo regime di tassazione sostitutiva prevede che, per i periodi di imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare a un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato che eccede il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, Decreto CPB, ossia al netto delle poste straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, etc.).

Esempio



- un contribuente che esercita attività di Commercio al dettaglio di abbigliamento, calzature, pelletterie ed accessori e applica gli ISA, ottenendo un punteggio di affidabilità pari a 8,5, dichiara per il periodo d'imposta 2023 un reddito d'impresa pari a 38.000 euro;
- per individuare il reddito da prendere a base della proposta di CPB per i periodi d'imposta 2024 e 2025, il reddito di 38.000 euro deve essere assunto al netto del saldo tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti, nonché gli utili e le perdite considerati nel loro importo fiscalmente rilevante;
- si ipotizzi che il risultato di tale operazione porti a individuare un reddito di 36.200 euro relativo al periodo d'imposta 2023, a fronte del quale viene proposto un reddito da concordare per il periodo d'imposta 2024 di 37.600 euro e, per il periodo d'imposta 2025, di 39.390;
- sulla base di tali dati, la parte di reddito d'impresa relativa al periodo d'imposta 2024 derivante dall'adesione al concordato che eccede il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta, risulta essere pari a 1.400 euro (37.600 – 36.200), mentre la parte di reddito eccedente relativa al periodo d'imposta 2025 risulta essere pari a 3.190 (39.390 – 36.200).

Il contribuente potrebbe scegliere, per il periodo d'imposta 2024, di assoggettare a imposta sostitutiva il reddito eccedente di 1.400 euro applicando l'aliquota del 10% e versare un importo pari a 140 euro. Per il periodo d'imposta 2025, l'importo dell'imposta sostitutiva sarà invece pari a 319 euro (10% di 3.190).

In caso di rinnovo del concordato, il parametro di riferimento per l'individuazione dell'eccedenza di reddito da assoggettare a imposta sostitutiva è il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli del biennio di rinnovo del concordato, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, Decreto CPB. Nel caso di rinnovo dopo il primo biennio d'imposta oggetto di concordato, il periodo d'imposta da considerare come riferimento è il 2025.

Il contribuente qualora volesse rinnovare il f24 per i periodi d'imposta 2026 e 2027, potrebbe scegliere di assoggettare a imposta sostitutiva, addizionali comprese, la parte eccedente di reddito d'impresa dato dalla differenza tra reddito concordato per il periodo d'imposta 2026/27 e reddito effettivo d'impresa relativo al periodo d'imposta 2025 (non quello concordato) considerato al netto del saldo tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti, nonché gli utili e le perdite.

Con risoluzione saranno istituiti i codici tributo per il versamento delle somme relative all'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, a seguito dell'accesso al concordato preventivo biennale.

Commissione degli esperti

La previsione della partecipazione della Commissione di esperti anche al complesso *iter* di elaborazione delle proposte di CPB, conferma l'obiettivo di questo nuovo strumento di *compliance* a favorire sempre più il dialogo collaborativo tra Amministrazione finanziaria e destinatari della norma tributaria



già ampiamente sperimentato nell'esperienza degli ISA.

Modalità di adesione alla proposta di concordato

Con 2 provvedimenti del 28 febbraio 2024, sono stati individuati i dati da comunicare per l'elaborazione e accettazione della proposta di CPB e le modalità per la trasmissione telematica di tali dati all'Amministrazione finanziaria. Il modello CPB è parte integrante dei modelli ISA 2024 e di conseguenza è parte integrante dei modelli REDDITI 2024.

I contribuenti soggetti agli ISA possono aderire alla proposta di concordato preventivo biennale avvalendosi del software IltuoISA_CPB 2024, versione dell'applicativo ISA opportunamente implementata per consentire la gestione del nuovo istituto con riferimento al periodo di imposta 2023.

Questa versione del *software*, può essere utilizzata da tutti i contribuenti ISA, sia da quelli interessati alla proposta di CPB che da quelli non rientranti nel perimetro applicativo del nuovo istituto o non interessati a prestare adesione alla proposta al fine di procedere, come ordinariamente avviene, al calcolo degli ISA.

L'applicativo IltuoISA_CPB 2024 si caratterizza per la presenza della nuova sezione di esito riguardante le informazioni connesse al calcolo della proposta di CPB. Nel caso siano state compilate le informazioni del quadro P necessarie per il calcolo della proposta, nell'esito del *software* saranno riportati, in aggiunta alle informazioni inerenti l'esito del calcolo degli ISA, gli importi riguardanti il reddito proposto ai fini del CPB per il 2024 e per il 2025, nonché – per i soggetti diversi dalle persone fisiche – gli importi corrispondenti al valore della produzione netta Irap proposto ai fini del CPB per il 2024 e il 2025. Relativamente a questi ultimi importi, per le persone fisiche comparirà un valore pari a 0, attesa la non applicazione dell'imposta nei confronti di tale categoria di contribuenti. A fronte di tali importi, il contribuente che intenda accettare la proposta avrà cura di selezionare la casella corrispondente all'informazione di cui al rigo P10 del modello.

Nel caso di avvenuta accettazione della proposta, con la funzione di invio sarà predisposta una posizione ISA comprensiva dei dati del modello CPB e, tra questi, dell'accettazione della proposta di concordato preventivo biennale, per la successiva trasmissione telematica in allegato al modello REDDITI.

Metodologia da utilizzare ai fini della proposta di concordato

Come previsto dall'articolo 9, Decreto CPB, con il D.M. CPB ISA, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, è stata approvata la metodologia in base alla quale l'Agenzia formula ai contribuenti che applicano gli ISA la proposta di CPB per i periodi di imposta 2024 e 2025. La metodologia definita utilizza quale base di partenza i dati dichiarati dal contribuente per il 2023 all'interno dei modelli ISA per effettuare una valutazione economica dei risultati raggiunti dal contribuente nel 2023. Terminata questa prima fase di analisi vengono effettuati ulteriori passaggi metodologici finalizzati, ad esempio, a verificare la coerenza con i valori di riferimento settoriali e a valorizzare le proiezioni macroeconomiche per i periodi d'imposta 2024 e 2025.

Adeguamento della proposta di concordato per tenere conto di ulteriori



informazioni fornite dal contribuente

L'articolo 5, D.M. CPB ISA prevede che il contribuente, in fase di inserimento nel software dei dati necessari al calcolo della proposta di CPB, possa comunicare all'Agenzia delle entrate la presenza di possibili eventi straordinari di cui la stessa Agenzia delle entrate terrà conto per determinare in modo ancora più puntuale la proposta di concordato.

Gli eventi straordinari sono riconducibili, stante quanto previsto dal D.M. CPB ISA, alle medesime situazioni eccezionali che, se verificatesi in corso di CPB, laddove si riscontri una contrazione delle basi imponibili effettive rispetto a quelle oggetto di concordato in misura eccedente il 30%, comportano la cessazione dello stesso CPB.

Misure per graduare la proposta di concordato

L'articolo 7, D.M. CPB ISA, ha l'obiettivo di far intraprendere al contribuente che aderisce al CPB un percorso al termine del quale avrà gradatamente raggiunto un livello di piena affidabilità. A tal fine viene previsto che la proposta per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024 relativa ai redditi di impresa e lavoro autonomo oggetto del CPB elaborata tenendo conto di quelli dichiarati per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023, corrisponde al 50 per cento , del maggiore reddito individuato per il successivo periodo di imposta 2025.

Un meccanismo corrispondente viene previsto anche per la graduazione della proposta di CPB relativa all'Irap.

CONTRIBUENTI FORFETTARI

4. Per poter ricevere una proposta di CPB, i contribuenti devono aver applicato il regime forfettario nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta.

Reddito oggetto di concordato

L'accettazione della proposta dell'Agenzia delle entrate obbliga il contribuente a dichiarare sia gli importi concordati sia gli importi effettivi nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di CPB. Anche con riferimento ai contribuenti forfetari, l'Agenzia delle entrate provvede alla verifica della correttezza dei versamenti delle imposte e dei contributi dovuti a seguito dell'adesione al concordato, attraverso le ordinarie attività di liquidazione disciplinate dall'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973.

Rilevanza delle basi imponibili concordate

In conseguenza dell'accettazione della proposta di concordato e del corretto adempimento degli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, gli eventuali maggiori redditi conseguiti nei periodi d'imposta oggetto di concordato non potranno influire sul *quantum* della pretesa tributaria preventivamente stabilito.

Determinazione degli acconti

L'articolo 31, Decreto CPB introduce una modalità semplificata di calcolo dell'acconto relativo ai periodi d'imposta oggetto di concordato.

L'acconto delle imposte sui redditi relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto dei redditi concordati.

Per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato:



a) se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (cosiddetto metodo storico), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10% o al 3% nel caso di inizio di nuove attività di cui all'articolo 1, comma 65, L.

190/2014, della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente;

b) se l'aconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso (cosiddetto metodo previsionale), la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'aconto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

La maggiorazione dovuta nel caso di applicazione del cosiddetto metodo storico è versata entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'aconto.

Con risoluzione saranno istituiti i codici tributo per il versamento delle somme relative alle diverse maggiorazioni dovute dai soggetti che adottano il metodo storico per il calcolo dell'aconto delle imposte a seguito dell'accesso al concordato preventivo biennale.

In occasione del calcolo del saldo dell'imposta dovuta, la maggiorazione di aconto sarà scomputata dal tributo principale cui si riferisce. Nel caso in cui il contribuente, in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi, opti per la tassazione sostitutiva di cui all'articolo 31-bis, Decreto CPB dell'eccedenza del reddito concordato rispetto a quello dichiarato l'anno precedente (vedi paragrafo successivo), l'eventuale credito emergente sul tributo principale per effetto del versamento della maggiorazione di aconto potrà essere utilizzato in compensazione tramite modello F24 con le consuete modalità anche per il pagamento della stessa imposta sostitutiva.

Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato

Il nuovo regime di tassazione sostitutiva prevede che per i periodi di imposta oggetto del concordato i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare a un'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato che eccede il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta.

L'imposta sostitutiva è pari al 10% del reddito eccedente, ovvero al 3% nel caso di inizio di nuove attività di cui all'articolo 1, comma 65, della legge forfetari.

Esempio

- un contribuente che esercita attività di commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande applica il regime forfetario di determinazione del reddito con la previsione di un'imposta sostitutiva calcolata con aliquota del 15%; per il periodo d'imposta 2023 dichiara un reddito d'impresa pari a 24.000 euro, in quanto al complesso di ricavi di 60.000 euro applica il coefficiente di redditività del 40%;
- il reddito da prendere a base della proposta di CPB per il periodo d'imposta 2024 è dunque pari a 24.000, a fronte del quale viene proposto un reddito da concordare di 24.900 euro;
- sulla base di tali dati, per il periodo d'imposta 2024, la parte di reddito d'impresa



derivante dall'adesione al concordato che eccede il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta risulta essere pari a 900 euro (24.900 – 24.000).

Il contribuente potrebbe scegliere, per il periodo d'imposta 2024, di assoggettare a imposta sostitutiva il reddito eccedente di 900 euro applicando l'aliquota del 10% e versare un importo pari a 90 euro.

È, inoltre, previsto che, in caso di rinnovo del concordato, per l'individuazione dell'eccedenza di reddito che può essere assoggettata a imposta sostitutiva, si assume quale parametro di riferimento il reddito dichiarato secondo le ordinarie modalità previste per i contribuenti forfetari nel periodo d'imposta antecedente a quelli di rinnovo.

Il contribuente qualora intenda rinnovare il CPB potrebbe scegliere di assoggettare a imposta sostitutiva, addizionali comprese, la parte eccedente di reddito d'impresa data dalla differenza tra reddito concordato per il periodo d'imposta 2025 e reddito d'impresa di cui all'articolo 1, comma 64, primo periodo, L. 190/2014, relativo al periodo d'imposta 2024 (non quello concordato).

L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta in cui si è prodotta l'eccedenza.

Con risoluzione saranno istituiti i codici tributo per il versamento delle somme relative all'imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, a seguito dell'accesso al concordato.

Modalità di adesione alla proposta di concordato

Con provvedimento del 28 febbraio 2024 è stato approvato il modello REDDITI 2024 PF, con le relative istruzioni, contenente i dati da comunicare per l'elaborazione e l'accettazione della proposta di CPB.

Le dichiarazioni relative alla presenza di eventi straordinari sono rese ai sensi degli articoli 46 e 47, D.P.R. 445/2000.

Il contribuente, apponendo la propria firma in corrispondenza del rigo LM64 (Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo ai fini CPB per il p.i. 2024 e firma delle dichiarazioni sostitutive righi LM61 e LM62), si impegna, per il periodo d'imposta 2024, a dichiarare l'importo concordato nel modello REDDITI 2025 PF.

La metodologia da utilizzare ai fini della proposta di concordato

Con il D.M. CPB forfetari, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, è stata approvata la metodologia in base alla quale l'Agenzia formula ai contribuenti che aderiscono al regime forfetario la proposta di CPB per il periodo di imposta 2024. La metodologia utilizza quale base di partenza i dati dichiarati dal contribuente in fase di dichiarazione 2024 relativa al 2023 all'interno della SEZIONE III del quadro LM del modello REDDITI PF riservato ai contribuenti forfetari. Sulla base di tali dati viene effettuata una valutazione economica dei risultati raggiunti dal contribuente nel 2023.

In particolare, prendendo a riferimento il reddito determinato forfetariamente dal contribuente nell'annualità d'imposta 2023, per procedere alla definizione della



proposta di CPB vengono effettuati i seguenti passaggi metodologici:

1. analisi delle attività economiche nell'ambito dei settori ISA;
2. definizione dei coefficienti di rivalutazione settoriali: in questa fase si prendono a riferimento i contribuenti ISA “*simili*” che presentano una situazione di affidabilità fiscale.

L'eventuale scostamento di redditività osservato tra l'insieme dei contribuenti appartenenti ad un determinato settore ed il sottoinsieme di quelli affidabili, viene utilizzato come riferimento per determinare un primo parametro settoriale da utilizzare per rivalutare il reddito determinato forfettariamente;

3. definizione di valori di riferimento settoriali e relativo confronto con la base imponibile: coerentemente con la metodologia elaborata per i soggetti ISA; anche per i forfetari, nella determinazione della base imponibile da proporre, viene utilizzato un parametro di rivalutazione costituito dal livello di redditività minimo settoriale ISA previsto sulla base delle analisi delle spese per lavoro dipendente dichiarate con riferimento alla forza lavoro dipendente impiegata. In tal modo è possibile valutare la redditività dell'attività economica esercitata dai contribuenti del settore in relazione alle persone fisiche che, invece, operano in qualità di dipendente per le stesse e sulle quali non sussiste il rischio d'impresa. Se la proposta di CPB per l'attività economica esercitata dal contribuente risulta inferiore al livello settoriale di riferimento della spesa di lavoro dipendente, la medesima proposta sarà costituita da tale valore minimo;

4. rivalutazione con proiezioni macroeconomiche per il periodo d'imposta 2024.

Adeguamento della proposta di concordato per tenere conto di ulteriori informazioni fornite dal contribuente

L'articolo 4, D.M. CPB forfetari prevede, come illustrato per la metodologia riferita ai soggetti ISA, che il contribuente, in fase di inserimento nel software dei dati necessari al calcolo della proposta di CPB, possa comunicare all'Agenzia delle entrate la presenza di possibili eventi straordinari di cui la stessa Agenzia delle entrate terrà conto per determinare in modo ancora più puntuale la proposta di concordato.

Gli eventi straordinari qui in argomento sono riconducibili, stante quanto previsto dal D.M. CPB ISA, ad alcune delle situazioni eccezionali che, se verificatesi in corso di CPB, laddove si riscontri una contrazione delle basi imponibili effettive rispetto a quelle oggetto di concordato in misura eccedente il 30%, comportano la cessazione dello stesso CPB.

ATTIVITA' DI CONTROLLO

5

In merito alla preclusione all'attività di accertamento di cui all'articolo 39, D.P.R. 600/1973, prevista all'articolo 34, Decreto CPB, l'attività di accertamento, per i periodi di imposta oggetto del concordato, può essere effettuata, come recita lo stesso articolo 34, Decreto CPB, qualora in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, ricorrano le cause di decadenza di cui agli articoli 22 e 33, Decreto CPB.

Nei confronti dei soggetti ISA che hanno aderito al concordato, l'eventuale attività di accertamento per i periodi d'imposta oggetto di CPB, non assume a riferimento



ricostruzioni analitico-induttive, stante l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui al citato articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973, prevista all'articolo 19, comma 3, Decreto CPB.

Infine, come previsto dall'articolo 34, comma 2, Decreto CPB, nei confronti dei contribuenti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o che decadono dagli effetti dello stesso, sarà intensificata l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della G. di F. mediante la programmazione di maggiore capacità operativa. Questi ultimi, nell'esercizio dell'attività di controllo potranno utilizzare tutte le informazioni contenute nelle banche dati disponibili, anche tramite interconnessione tra loro e con quelle di archivi e registri pubblici, ivi incluse quelle contenute nell'Anagrafe dei conti finanziari.

QUESITI

6.1.

Esercizio di più attività

Domanda – nel caso in cui il contribuente eserciti 2 attività, una di impresa ed una di lavoro autonomo, soggette entrambe ad ISA, dovrebbe compilare 2 diversi modelli di CPB?

Risposta – nel caso in cui il contribuente le eserciti entrambe l'Agenzia delle entrate formulerà 2 distinte proposte per le due diverse tipologie reddituali a cui il contribuente potrà aderire sia congiuntamente che individualmente.

6.2

Cause di esclusione dalla applicazione degli ISA

Domanda – dopo l'accettazione della proposta, qualora si verifichi una causa di esclusione dagli ISA il contribuente è escluso anche dal CPB?

Risposta – laddove ricorra una causa di esclusione dalla applicazione degli ISA nelle annualità per le quali il contribuente abbia aderito al CPB, detto regime continuerebbe ad avere efficacia.

6.3

Cambio di regime contabile: da cassa a competenza e viceversa

Domanda – cosa accade se un contribuente passa dalla contabilità ordinaria a quella semplificata transitando dal regime di competenza a quello di cassa?

Risposta – le fattispecie che determinano la cessazione o la decadenza dal CPB sono specificatamente individuate dal decreto CPB e tra di esse non vi è l'eventuale passaggio dal regime di competenza a quello di cassa e viceversa durante i periodi d'imposta per i quali il contribuente ha aderito alla proposta di CPB. Ne deriva che, laddove dovesse ricorrere tale fattispecie nelle annualità per le quali il contribuente ha aderito al CPB, lo stesso continuerebbe ad avere efficacia.

6.4

Compilazione dati CPB: le componenti straordinarie

Domanda – la compilazione dei righi P04 (reddito rilevante ai fini del CPB) e P05 (valore della produzione netta Irap rilevante ai fini del CPB) del modello CPB dovrà prendere in considerazione le componenti straordinarie indicate (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, redditi da partecipazione, etc.) nella misura in cui le medesime assumano rilevanza fiscale?

Risposta – si conferma pertanto che le componenti in argomento, considerato quanto previsto dagli articoli 15 e 16, Decreto CPB, sono rilevanti per l'applicazione del CPB nella misura in cui hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi o del valore



della produzione netta ai fini Irap.

6.5

Compilazione del modello CPB e della sez. VI del quadro LM persone fisiche

Domanda – considerata la facoltatività di adesione al CPB, sia la compilazione del modello CPB ISA, sia quella della Sez. VI del quadro LM persone fisiche è obbligatoria unicamente per coloro che intendano aderire al CPB?

Risposta – si conferma, pertanto, che tali informazioni dovranno essere compilate solo dai contribuenti interessati a ricevere una proposta di CPB.

6.6.

Cause di esclusione: cessione di ramo d'azienda

Domanda – tra le casistiche di “*esclusione*” dal concordato è inclusa la cessione di azienda o ramo di essa?

Risposta – attesa la *ratio* alla base della scelta legislativa, appare coerente con essa assumere che anche nel caso in cui sia effettuata una cessione di ramo d'azienda ricorra una causa di esclusione dal CPB, attesi i molteplici punti in comune tra la cessione di ramo d'azienda e il conferimento.

6.7.

Accettazione del concordato: termini per l'adempimento

Domanda – ai fini dell'adesione al CPB, il contribuente che abbia già presentato la dichiarazione per il periodo d'imposta 2023 senza accettare la proposta CPB, può formalizzare successivamente l'adesione all'istituto, presentando una dichiarazione correttiva nei termini entro il 31 ottobre?

Risposta – nulla osta ad aderire alla proposta di concordato attraverso una dichiarazione correttiva nei termini presentata entro il 31 ottobre 2024, tenuto conto che, per il solo primo anno di applicazione dell'istituto, tale termine coincide con quello previsto per l'adesione al CPB.

6.8.

Soglia per i contribuenti forfetari

Domanda – per i contribuenti forfettari, chi ha superato la soglia degli 85.000 euro nel periodo di imposta 2023 può aderire alla proposta CPB prevista per i soggetti ISA per il biennio 2024/2025?

Risposta – il contribuente che nel periodo di imposta 2023 ha superato la soglia prevista per l'applicazione del regime forfetario non può aderire alla proposta CPB prevista per i soggetti ISA per il biennio 2024/2025 non avendo applicato gli ISA nel periodo di imposta 2023.

6.9.

Contribuenti che presentano il modello ISA per il periodo di imposta 2023

Domanda – un contribuente esercita 2 attività non rientranti nel medesimo ISA e per l'attività non prevalente dichiara ricavi superiori al 30% rispetto all'ammontare totale dei ricavi dichiarati. Ricorrendo tale condizione il contribuente è escluso dall'applicazione degli ISA anche se è tenuto alla presentazione del modello ISA riferito all'attività principale. In questo caso il contribuente può aderire alla proposta CPB prevista per i soggetti ISA per il biennio 2024/2025?

Risposta – restano esclusi dal CPB coloro che non hanno applicato gli ISA per il periodo di imposta 2023 pur avendo presentato il relativo modello.

6.10.

Contribuenti forfetari oltre il *plafond*

Domanda – il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta in cui il contribuente supera il limite dei ricavi di cui all'articolo 1, comma 71, secondo periodo, L. 190/2014, maggiorato del 50% (i.e. 150.000 euro). Nel caso in



cui nel corso del periodo di imposta 2024 il contribuente percepisca ricavi o compensi superiori a 100.000 euro ma inferiori a 150.000 euro, potrà optare, per tale annualità d'imposta, per il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato di cui all'articolo 31-bis, Decreto CPB?

Risposta – la risposta è positiva poiché la previsione di cui alla lettera b-bis all'articolo 32, comma 1, Decreto CPB, ove si verifichino le condizioni dalla stessa previste, consente, anche laddove il regime forfetario cessa di avere applicazione per il superamento del limite di ricavi/compensi, di applicare le disposizioni correlate all'istituto del CPB compresa quella di cui all'articolo 31-bis, Decreto CPB.

6.11.

Assenza debiti per le società interessate al CPB

Domanda – la condizione relativa all'assenza di debiti tributari d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro, nel caso in cui sia interessata ad accedere al CPB una società, deve essere rispettata anche dai relativi soci?

Risposta – l'articolo 10, comma 2, Decreto CPB non prevede l'estensione del rispetto di tale condizione ai soci delle società eventualmente interessate al CPB.

6.12.

Imposta sostitutiva sul reddito eccedente

Domanda – nei confronti di un contribuente persona fisica, la quota di reddito assoggettato a imposta sostitutiva è esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente, come precisato nella circolare n. 18/E/2023, con cui sono stati forniti chiarimenti in merito al regime agevolativo opzionale della *flat tax incremental*?

Risposta – la risposta è positiva, infatti, nei confronti di un contribuente persona fisica che sceglie di assoggettare a imposta sostitutiva la parte eccedente di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, si possono estendere le conclusioni già individuate nella circolare n. 18/E/2023. In particolare, la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, qualora venga assoggettata a imposta sostitutiva, è esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente.

6.13.

Acconto per il 2024 con metodo storico – soggetti trasparenti

Domanda – in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116, Tuir, la maggiorazione prevista dall'articolo 20-bis, Decreto CPB, sulla differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16, Decreto CPB, deve essere versata pro quota da parte dei singoli soci o associati?

Risposta – si conferma che la maggiorazione debba essere versata pro quota dai singoli soci o associati.

6.14.

Imposta sostitutiva di cui all'articolo 20 bis, Decreto CPB – soggetti trasparenti

Domanda – l'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 20-bis, Decreto CPB, sulla parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al



concordato che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, Decreto CPB, in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116, Tuir debba essere versata pro quota dai singoli soci o associati?

Risposta – si conferma che l'imposta sostitutiva – se si effettua l'opzione – è versata pro quota dai singoli soci o associati.

6.15.

Calcolo del differenziale assoggettabile ad imposta sostitutiva articolo 20-bis

Domanda – per i contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA, il calcolo del differenziale assoggettabile ad imposta sostitutiva è rappresentato dalla differenza tra i seguenti valori presenti nel modello CPB 2024/2025:

- rigo P06 del modello CPB (reddito d'impresa/lavoro autonomo concordato 2024);
- rigo P04 del modello CPB (reddito d'impresa/lavoro autonomo 2023).

Risposta – la maggiorazione può essere determinata come differenza tra l'importo dichiarato nel rigo P06 e quello dichiarato nel rigo P04 del modello CPB 2024/2025. I valori presenti nei righi P04 e P06 del modello CPB 2024/2025 risultano indicati già al netto delle poste straordinarie *ex articoli 15 e 16, Decreto CPB*, senza dunque la necessità, ai fini del calcolo del differenziale, di effettuare modifiche a tali importi.

6.16.

Imposta sostitutiva di cui all'articolo 20 bis – voto ISA per l'anno 2023

Domanda – ai fini della scelta dell'aliquota applicabile per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis, Decreto CPB, il voto ISA da prendere in considerazione è quello riferito al singolo periodo 2023 e non anche quello calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità per i periodi d'imposta 2022 e 2023?

Risposta – il punteggio è quello determinato in esito all'applicazione degli ISA per il periodo di imposta 2023.

6.17.

Compensazione perdite – perdite di periodo

Domanda – l'articolo 16, comma 3, Decreto CPB, stabilisce che è possibile compensare il reddito d'impresa concordato con le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi di imposta precedenti, ai sensi degli articoli 8 e 84, Tuir. La stessa possibilità riguarda le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH del modello REDDITI?

Risposta – si conferma che le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta oggetto di concordato derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH, possono essere dedotte dal reddito d'impresa concordato fermo restando che il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro.

6.18.

Compensazione perdite in presenza di opzione per l'imposta sostitutiva

Domanda – la compensazione delle perdite pregresse e di periodo può essere eseguita solo sulla parte di reddito concordato che residua dopo la decurtazione dell'ammontare assoggettato a imposta sostitutiva oppure può essere effettuata sull'intero importo del reddito concordato, riducendo anche il differenziale da assoggettare ad imposta sostitutiva?



Risposta – il contribuente che decide di optare per l'imposta sostitutiva potrà calcolarla facendo riferimento esclusivamente all'eccedenza tra reddito concordato e reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a nulla rilevando le perdite pregresse o di periodo.

6.19.

Acconto per il 2024 con il c.d. “*metodo previsionale*”

Domanda – in caso di acconto determinato con il c.d. “*metodo previsionale*”, nel calcolo dell'acconto si deve tener conto delle aliquote ordinariamente previste per la determinazione delle imposte sui redditi?

Risposta – sì.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Nuovi piani di rateazione presso l'agente della riscossione

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

[Scopri di più](#)

Il **D.Lgs. 110/2024**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 7.8.2024, ha **riformato** il sistema nazionale della **riscossione**. Fra le tante novità si segnalano le modifiche alle domande di **rateazione dei debiti iscritti a ruolo presentate dopo il 31.12.2024**.

Nello specifico, è previsto che l'Agenzia delle entrate-Riscossione, su **“semplice richiesta”** del contribuente che dichiara di versare in una **temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria**, concede la **dilazione** del pagamento delle **somme iscritte a ruolo, di importo inferiore o pari a 120.000 euro**, comprese in ciascuna richiesta di dilazione, **fino a un massimo di:**

1. **84 rate mensili**, per le richieste presentate negli **anni 2025 e 2026**;
2. **96 rate mensili**, per le richieste presentate negli **anni 2027 e 2028**;
3. **108 rate mensili**, per le richieste presentate **a decorrere dall'1.1.2029**.

Sono poi previste **ulteriori modalità** per la dilazione di pagamento, ove il contribuente richieda un **numero di rate maggiore** o la richiesta concerne un **importo superiore a 120.000 euro**.

È stabilito che, su richiesta del contribuente che **“documenta”** la temporanea situazione di **obiettiva difficoltà economico-finanziaria**, l'Agenzia delle entrate-Riscossione concede la **dilazione del pagamento** delle **somme iscritte a ruolo, comprese in ciascuna richiesta**:

120. per le **somme di importo “superiore” a 120.000 euro**, fino a un **massimo di 120 rate mensili, indipendentemente dalla data di presentazione della richiesta**;
121. per le **somme di importo fino a 120.000 euro**:

- **da 85 a un massimo di 120 rate mensili**, per le richieste presentate negli **anni 2025 e 2026**;
- **da 97 a un massimo di 120 rate mensili**, per le richieste presentate negli **anni 2027 e 2028**;
- **da 109 a un massimo di 120 rate mensili**, per le richieste presentate **a decorrere dall'1.1.2029**.



Per quanto concerne la **valutazione** della sussistenza di una **temporanea situazione di obiettiva difficoltà** documentata dal contribuente, è previsto che venga effettuata avendo riguardo:

1. per le **persone fisiche** e i **titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati**, all'**indicatore della situazione economica equivalente** (I.S.E.E.) del nucleo familiare del debitore e all'**entità del debito** da rateizzare e di **quello residuo** eventualmente già in rateazione;
2. per i **soggetti diversi** da quelli non appena indicati, all'**indice di liquidità** e al **rapporto tra il debito da rateizzare e quello residuo** eventualmente già in rateazione e il **valore della produzione**.

È, comunque, previsto che con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze** saranno stabilite le **modalità di applicazione e documentazione** dei **parametri di valutazione** della sussistenza di una **temporanea situazione di obiettiva difficoltà** del contribuente e saranno altresì individuati:

1. **particolari eventi** al ricorrere dei quali la **temporanea situazione di obiettiva difficoltà** è considerata **in ogni caso sussistente**;
2. **specifiche modalità di valutazione** della sussistenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà per i **soggetti diversi** dalle persone fisiche e dai titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, ai quali non è possibile applicare i relativi parametri sopra individuati.

Inoltre, la novella ha previsto che, in caso di **comprovato peggioramento** della citata situazione di obiettiva difficoltà, la **dilazione di pagamento** concessa può essere **prorogata una sola volta**, per il **medesimo numero massimo di rate** ivi previsto, a condizione che **non** sia intervenuta **decadenza**.

Il debitore può chiedere, altresì, che il **piano di rateazione** preveda, in luogo di rate costanti, **rate variabili** di importo crescente per ciascun anno.

In via generale, poi, è stabilito che, a seguito della **presentazione** della **richiesta di dilazione** e **fino** alla data dell'eventuale **rigetto** della stessa richiesta ovvero dell'eventuale **decadenza** dalla dilazione:

1. sono **sospesi i termini di prescrizione e decadenza**;
2. **non** possono essere **iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche**, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
3. **non** possono essere **avviate nuove procedure esecutive**.

Resta poi confermata la previsione secondo cui il **pagamento** della **prima rata** determina l'**estinzione** delle **procedure esecutive precedentemente avviate**, a condizione che **non** si sia ancora tenuto l'**incanto con esito positivo o non** sia stata presentata **istanza di assegnazione**,



ovvero il **terzo** non abbia reso **dichiarazione positiva** o **non** sia stato già emesso **provvedimento di assegnazione** dei crediti pignorati.

Resta, altresì, confermato che, in caso di **mancato pagamento**, nel corso del periodo di rateazione, di **otto rate, anche non consecutive**:

- il debitore **decade automaticamente** dal beneficio della rateazione;
- **l'intero importo iscritto a ruolo** ancora dovuto è **immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione**;
- il carico **non può essere nuovamente rateizzato**.

Da ultimo, si rammenta che per le **istanze presentate sino al 31.12.2024**, è previsto, invece, a discrezione dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, la concessione di un **piano ordinario di massimo di 72 rate**, ovvero di un **piano straordinario di 120 rate**.

In caso di **debito inferiore a 120.000 euro**, al fine di ottenere la dilazione ordinaria **fino a 72 rate** è sufficiente una **semplice richiesta** da parte del contribuente che dichiara di versare in **temporanea situazione di obiettiva difficoltà**. In caso di **debito superiore a 120.000 euro**, al fine di ottenere la dilazione ordinaria **fino 72 rate**, il contribuente **deve documentare** di trovarsi nella suddetta **situazione di difficoltà**.

Indipendentemente dall'ammontare del debito, è possibile ottenere un **piano straordinario di massimo 120 rate**, che viene accordato qualora si dimostri di essere **solvibili**, ma di trovarsi in una **grave situazione di difficoltà economica, estranea alla propria volontà** e legata alla **congiuntura economica**, tale da non potersi sostenere un piano di rateazione ordinario.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

La creazione di una holding in caso di costo fiscalmente riconosciuto negativo

di Ennio Vial

The screenshot shows a blue header bar with the text "Master di specializzazione" on the left and "Scopri di più" on the right. Below the header, the main title "Holding industriale" is displayed in large white text. A circular graphic element is positioned between the title and the "Scopri di più" button.

La [risposta ad interpello n. 178 del 2.9.2024](#) già commentata in un precedente intervento ([Rivalutazione in semplificata senza effetto sul costo fiscale della partecipazione](#)) affronta l'interessante tema del **costo fiscalmente riconosciuto di una partecipazione in una società di persone destinata ad essere conferita in una holding**.

Il caso affrontato dalla Risposta, che non sarà trattato in questa sede e per il quale rinviamo al precedente intervento, ha ad oggetto la rilevanza, ai fini della determinazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, della **rivalutazione a pagamento di un cespote della società** con creazione della **riserva di rivalutazione in sospensione di imposta**.

In questa sede, invece, ci interessa soffermarci **sull'ulteriore quesito proposto** dal contribuente al quale, peraltro, l'Agenzia delle entrate **non ha dato risposta**. Il contribuente chiede se, in ipotesi di società di persone trasparente, le **perdite fiscali imputate per trasparenza al socio** (c.d. quadri H negativi), determinate da variazioni fiscali in diminuzione connesse a ricavi e altri proventi iscritti nel conto economico, **ma non imponibili fiscalmente** (contributi Covid, super e iper-ammortamenti, ecc.), possano portare il **costo fiscale della partecipazione al di sotto dello zero**.

L'Agenzia non risponde al quesito, in quanto osserva come **non si tratti di un caso concreto**. Proviamo a tentare un approccio alla questione prendendola alla larga.

Innanzitutto, possiamo chiederci se sia concepibile **un costo fiscalmente riconosciuto negativo** o se lo zero rappresenti in ogni caso **la soglia minima oltre la quale non si può scendere**. La risposta alla possibilità del costo negativo è assolutamente positiva ed è emersa con [la risposta ad interpello n. 39/2018](#). Il caso era quello di una cessione di quote con prezzo negativo. In sostanza, invece di riconoscere un corrispettivo al venditore (al limite simbolico di 1 euro) **è il venditore a riconoscere un corrispettivo all'acquirente, purché questi acquisti la quota** (c.d. cessione della quota con dote).

Ebbene, l'acquirente, che generalmente ha un costo pari al corrispettivo riconosciuto al



venditore, avendo ricevuto, invece, del denaro, dovrà “**contabilizzare**” un costo fiscale negativo. In questo modo la successiva cessione, anche se avvenuta a zero, **determina una plusvalenza**.

Tale circostanza, ossia la presenza di un costo fiscale negativo, crea **non pochi problemi in sede di conferimento di partecipazioni a realizzo controllato**. Infatti, ipotizzando un costo fiscale negativo di euro 100.000 e considerando che la **conferitaria dovrà ragionevolmente iscrivere un patrimonio netto pari almeno a euro 10.000**, nemmeno l'applicazione del regime del realizzo controllato **può eliminare una plusvalenza di euro 110.000**.

La questione proposta nella istanza è tuttavia diversa. Fermo restando quanto sinora illustrato, il contribuente chiede se il **costo fiscale possa divenire negativo a causa di quadri H negativi imputati**.

Egli propone una soluzione negativa, in quanto osserva che il [comma 6, dell'articolo 68, Tuir](#) prevede che “*Per le partecipazioni nelle società indicate dall'articolo 5, il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio*”.

Tale “meccanismo”, ad avviso del contribuente, considerata la formulazione letterale della norma, «*non dovrebbe mai portare il costo fiscale della partecipazione al di sotto dello zero, in quanto la distribuzione dell'utile decrementa il costo ma sempre nei limiti del reddito imputato per trasparenza*».

Come già segnalato, **l'Agenzia non risponde**.

Chi scrive ritiene che **la risposta sia oltremodo incerta**. Infatti, la norma stabilisce che “*il costo è aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio*”.

Il legislatore fa riferimento ai **redditi e alle perdite**, ma nel prevedere che i redditi non possono essere “superati” dai prelevamenti, **non fa alcun riferimento alle perdite che ben potrebbero** (forse) determinare un **costo fiscale negativo**.

La questione appare ad ogni buon conto **oltremodo scivolosa e richiederebbe un opportuno chiarimento** da parte dell'Ufficio.

Se questo assecondasse la tesi del contribuente **saremmo tutti felici!**



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La distinzione tra le irregolarità formali e quelle meramente formali

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il D.Lgs. 87/2024 ha revisionato il sistema sanzionatorio per ciò che attiene alle **irregolarità di carattere tributario**.

Nell'ambito della predetta riforma è stato oggetto di modifica anche l'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997](#) che reca un'esimente, qualora l'irregolarità **non abbia alcun impatto sulla determinazione e accertamento del tributo**.

Tale disposizione rappresenta un'applicazione del **principio di proporzionalità della sanzione**, il quale mira ad affliggere il trasgressore in **misura corrispondente al danno che la sua condotta ha arrecato all'erario**.

L'[articolo 6, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997](#), stabilisce che “*non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*”.

Tale disposizione era presente anche **nel sistema anteriforma**, il legislatore delegato alla formulazione precedente ha semplicemente aggiunto l'aggettivo **“concreto”**.

Ciò significa che la valutazione circa il pregiudizio che l'irregolarità fiscale possa arrecare alle attività di controllo **debba avvenire sulla base dell'analisi del caso specifico** e non basandosi su ipotesi astratte.

Pertanto, risulta **superato il chiarimento fornito dall'Amministrazione finanziaria** ([circolare n. 11/E/2019](#)), secondo cui **anche solo il potenziale pregiudizio** all'attività di controllo **qualificava l'irregolarità come formale**.

Tali tipologie di violazioni, che non incidono congiuntamente sull'attività di controllo e sulla determinazione del tributo, si definiscono **“meramente formali”** e sono da tenere distinte da quelle **“formali”** che sono, invece, sanzionate.



L'Agenzia delle entrate ([circolare n. 11/E/2019](#)) ha definito come **formali quelle irregolarità che non rilevano sulla determinazione della base imponibile**, sulla liquidazione e sul pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sulle attività produttive, delle imposte dirette e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta.

Si tratta, tendenzialmente, di quelle **violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa**, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di **distinguerle dalle c.d. "violazioni sostanziali"**.

A titolo esemplificativo, e non esaustivo, **sono da considerare violazioni formali**:

- la **presentazione di dichiarazioni annuali** redatte non conformemente ai modelli approvati (tra cui sono ricomprese le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica), ovvero **l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente** ([articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
- l'**omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati** delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche Iva, di cui agli [articoli 21 e 21-bis, D.L. 78/2010](#), ma solo quando l'imposta risulta assolta e **non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione** e sul pagamento dell'imposta;
- l'**omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat**, ex [articolo 50, commi 4 e 6, D.L. 331/1993](#);
- l'**omessa restituzione dei questionari** inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiero ([articolo 11, comma 1, lettera b\), D.Lgs 471/1997](#));
- l'**omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio**, o variazione dell'attività di cui all'[articolo 35, D.P.R. 633/1972](#), ovvero delle dichiarazioni ex articolo 35-ter e all'articolo 74-quinquies dello stesso decreto ([articolo 5, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#));
- l'**erronea compilazione della dichiarazione d'intento IVA** che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione ([articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#));
- l'**anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza**, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento ([articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#));
- la **tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari** (si veda l'[articolo 7-bis D.Lgs. 241/1997](#));
- le irregolarità od **omissioni compiute dagli operatori finanziari** ([articolo 10 del D.Lgs. 471/1995](#));
- l'**omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria** ([articolo 3, comma 5-bis, D.Lgs. 175/2014](#)).

