

ACCERTAMENTO

CPB: effetti in ingresso e in uscita in caso di operazioni straordinarie

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Tutto quesiti nuovo concordato preventivo biennale: a tu per tu con gli esperti

Scopri di più

Dal D.Lgs. 13/2024, come modificato dal D.Lgs. 108/2024, è riemerso il **concordato preventivo biennale 2.0**, che investe sostanzialmente i contribuenti interessati dall'applicazione degli **indici sintetici di affidabilità fiscale**.

L'istituto è costruito sulla situazione, tipica per le categorie di contribuenti, interessati **dell'evasione spicciola derivante**, in genere, dalla **omessa contabilizzazione di ricavi o compensi**, a fronte di costi in tutto o in parte contabilizzati (evasione che ancora una volta si intende far emergere, onde ricondurla gradualmente nell'alveo della normalità e che varia da soggetto a soggetto).

Per poter ricevere una proposta di CPB, i contribuenti **devono aver applicato gli ISA** nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta. **Risultano esclusi i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario, che non possono accedere al CPB disciplinato al Capo II, Titolo II, D.Lgs. 13/2024**. A tali soggetti si rendono applicabili ai fini del CPB le **specifiche disposizioni contenute al Capo III, Titolo II, D.Lgs. 13/2024**.

La proposta di concordato, se accettata, definisce il reddito di impresa e **la base imponibile IRAP, per gli anni 2024 e 2025**, ad eccezione dei **soggetti in regime forfetario**, per i quali, in via sperimentale, l'adesione al CPB **rileva per il solo anno 2024**.

Resta esclusa, invece, l'Iva dal Concordato preventivo biennale, che continua ad applicarsi secondo le ordinarie disposizioni e a vincolare i contribuenti a tutti i conseguenti adempimenti.

Tuttavia, **fra le cause ostative di accesso (in ingresso) al CPB vi rientrano**, fra l'altro, le situazioni che si verificano nel corso del primo periodo d'imposta oggetto del concordato, e cioè per le società o gli enti, essere stati interessati da **operazioni di fusione, scissione, e conferimento (articolo 11, comma 1, b-quater), D.Lgs. 13/2024**), ovvero, nel caso di società o associazioni di cui all'[articolo 5, Tuir](#), non essere state interessate da modifiche della

compagine sociale. Trattasi di **operazioni straordinarie**, accomunate dalla circostanza di riguardare **l'accadimento di eventi eccedenti l'ordinaria gestione dell'impresa** ([circolare n. 17/E/2019](#), in ordine agli ISA). Principi già espressi nella **circolare n. 5/E/2004 (punto 2.3)**, in ordine al **vecchio concordato preventivo biennale**, di cui all'[articolo 33, D.L. 269/2003](#).

Queste **inibizioni di ingresso** al CPB hanno, da un lato, 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**.

Allo stesso modo, il CPB **cessa di avere efficacia (in uscita)** al verificarsi, in uno dei periodi di imposta in cui è vigente, di **particolari situazioni che incidono in maniera radicale sui presupposti**, in base ai quali era stato stipulato in precedenza **l'accordo tra Fisco e contribuente** ([articolo 21, comma 1, b-ter, D.Lgs. 13/2024](#)). Si tratta **delle stesse operazioni** di fusione, scissione (anche parziale), 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), **che ne impediscono l'accesso**, atteso che la proposta è stata riferita ad una **realtà economica diversa** da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie (**punto 2.4.4. della [circolare n. 18/E/2024](#)**).

Attesa la ratio alla base della scelta legislativa, per l'Agenzia delle entrate (**risposta n.6.6, contenuta nella [circolare n. 18/E/2024](#)**) 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**, visti i molteplici punti in comune tra la cessione di ramo d'azienda e il conferimento.

Le fattispecie ricordate, come anche le situazioni di acquisto o affitto d'azienda, successione o donazione d'azienda, appaiono riconducibili ad ipotesi di inizio o cessazione attività (cfr. [circolare n.17/E/2019](#), **che richiama la [circolare n.31/E/2007](#)**).

Simmetricamente, osserviamo, che il reddito oggetto di concordato investe il reddito d'impresa, di cui all'[articolo 56, Tuir](#) e, per i contribuenti soggetti ad Ires, le disposizioni di cui alla Sezione I, del Capo II del Titolo II, Tuir, ovvero, per le imprese minori, l'[articolo 66, Tuir, rettificato delle poste straordinarie](#) (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, etc.), indicate nell'[articolo 16, D.Lgs. 13/2024](#). Osserva la [circolare n. 18/E/2024](#) che la logica perseguita dal legislatore è quella di **escludere dalla proposta** di CPB quelle componenti reddituali **non tipicamente riconducibili alla attività propria** dell'impresa, in quanto **correlate a fattori ad 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**.