

IMPOSTE SUL REDDITO

Rettifiche da concordato con tassazione ordinaria

di Andrea Bongi, Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

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

Scopri di più

Le **rettifiche operate al reddito proposto** dall'Agenzia delle entrate rientrano nella **parte di reddito assoggettato a tassazione ordinaria**, poiché l'imposta sostitutiva **si applica solamente sulla parte eccedente il reddito 2023**, ma **senza tener conto di dette rettifiche** dovute a componenti straordinari di reddito.

È quanto emerge da una delle **Faq pubblicate dall'Agenzia delle entrate in data 8.10.2024**, e che porta ad una **riduzione dei vantaggi derivanti dall'adesione**. Infatti, uno degli aspetti di maggior appeal per i contribuenti che stanno valutando l'adesione al concordato preventivo biennale per i **periodi d'imposta 2024/2025**, ed alla conseguente possibile sanatoria per gli anni pregressi, è certamente costituito dalla **possibilità di assoggettare ad imposta sostitutiva** (Irppef/Ires e non anche Irap) **l'eccedenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo concordato per i periodi d'imposta 2024 e 2025 ed il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta 2023**. L'aliquota dell'imposta sostitutiva è **variabile in funzione del punteggio ISA** raggiunto per il **periodo d'imposta 2023** nelle seguenti misure:

- **15%** per coloro che hanno raggiunto un **punteggio inferiore a 6**;
- **12%** per punteggi tra 6 e 7,9, e;
- **10%** per coloro che hanno **raggiunto un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8**.

Per i contribuenti in regime forfettario, per i quali il concordato riguarda solamente l'annualità 2024, l'imposta sostitutiva è fissata **nella misura del 10%, ridotta al 3% per coloro che hanno i requisiti cd. "start up"**.

La questione più critica riguarda la corretta individuazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva, poiché la [circolare n. 18/E/2024](#) precisa che, **per il primo periodo d'imposta oggetto di concordato (2024)**, la stessa può essere determinata come **differenza tra l'importo proposto nel rigo P06 e quello "rettificato" per il 2023 indicato nel rigo P04 del modello CPB**. Secondo l'Agenzia delle entrate, tali righe sono **già indicati al netto delle poste straordinarie** (plusvalenze, minusvalenze, perdite su crediti, ecc.) **senza necessità di effettuare modifiche a**

tali importi. Tale impostazione è stata **confermata nella citata Faq dell'8.10.2024**, in cui in risposta alla gestione delle perdite pregresse, **l'Agenzia afferma che:**

- in primo luogo, è necessario individuare la **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 2023, **rettificato dalle poste straordinarie**, di cui agli [articoli 15 e 16, D.Lgs. 13/2024](#) (cd "*parte eccedente*"). La "*parte eccedente*", così determinata, dovrà essere **assoggettata all'imposta sostitutiva**, di cui all'[articolo 20-bis](#) dello stesso D.Lgs. 13/2024 **differenza tra i righi P06 e P04 del modello CPB 2024/2025** per il periodo d'imposta 2024 e i righi P07 e P04 del medesimo modello per il periodo d'imposta 2025;
- sulla **differenza tra il reddito derivante dalla proposta concordataria** e la "*parte eccedente*" dovranno applicarsi le rettifiche di cui agli articoli 15 e 16, comprese le eventuali perdite fiscali pregresse utilizzabili secondo le regole previste dagli [articoli 8 e 84, Tuir](#) (cd. "*reddito rettificato*"). Tale importo sarà, quindi, **assoggettato a imposta ordinaria**.

A tal fine, si tenga presente, infatti, che la c.d. **flat tax incrementale** disciplinata dall'[articolo 20bis, D.Lgs. 13/2024](#) deve essere **versata proprio a consuntivo**, ovvero entro **il termine di versamento** a saldo delle imposte sul **reddito da assoggettare a imposta sostitutiva**. In buona sostanza, dal chiarimento dell'Agenzia delle entrate emerge che **la base imponibile dell'imposta sostitutiva è formata da due parametri tra di loro non omogenei** poiché, mentre il **reddito del 2023** (periodo d'imposta antecedente al biennio) è **rettificato dai componenti "straordinari"**, non lo è altrettanto il reddito proposto dall'Agenzia **per il biennio 2024/2025**, con conseguente penalizzazione per i contribuenti che nei periodi 2024 e 2025 conseguono rilevanti **componenti straordinari di reddito** (si pensi, ad esempio, alla **plusvalenza derivante dalla cessione di un importante asset**).