



NEWS Euroconference

Edizione di mercoledì 28 Maggio 2025

IVA

Variazione Iva in diminuzione per il piano di ristrutturazione omologato
di Marco Peirolo

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Quadro LM con novità per i forfettari
di Alessandro Bonuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

Imprenditore agricolo e limiti nella vendita diretta
di Luigi Scappini

CRISI D'IMPRESA

Concordato semplificato e piano di continuità indiretta
di Fabio Giommoni

ACCERTAMENTO

Ravvedimento operoso da coordinare con lo schema d'atto e l'adesione
di Silvio Rivetti



IVA

Variazione Iva in diminuzione per il piano di ristrutturazione omologato

di Marco Peirolo

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

IVA IN PRATICA

IN OFFERTA PER TE € 65 + IVA 4% anziché € 10 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Con la risposta a interpello n. 79/E/2025, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità, per il creditore di un soggetto che ricorre a un piano di ristrutturazione con omologazione (articolo 64-bis, D.Lgs. 14/2019), di emettere la nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, ex articolo 26, D.P.R. 633/1972.

Oggetto dell'interpello

Una società, nello svolgimento della propria attività, ha maturato un credito commerciale nei confronti di un cliente in attesa dell'omologa giudiziale del piano di ristrutturazione di cui agli articoli 64-bis e ss., D.Lgs. 14/2019 (c.d. Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza).

Il dubbio dell'istante è relativo al momento in cui sorge, per il creditore, il diritto all'emissione della nota di variazione in diminuzione dell'Iva e, segnatamente, se questo possa essere individuato:

- nell'anno di apertura della procedura; ovvero
- nell'anno di emissione del decreto di omologa; ovvero
- in un momento ancora diverso.

Disciplina applicabile alle procedure concorsuali aperte prima del 26 maggio 2021

Nel testo dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 in vigore prima delle modifiche introdotte dall'articolo 18, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni-bis) era prevista la facoltà, in capo al cedente/prestatore, di rettificare in diminuzione l'imponibile e l'imposta applicata quando l'operazione viene meno o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza del mancato pagamento comprovato da:



? procedure esecutive individuali o concorsuali rimaste infruttuose;

? accordi di ristrutturazione dei debiti omologati ai sensi dell'articolo 182-bis, L.F. o piani attestati ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F..

L'articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015 (c.d. Legge di Stabilità 2016), con una formulazione analoga a quella successivamente novellata dall'articolo 18, D.L. 73/2021, aveva anticipato al momento di apertura della procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, di portare in detrazione l'Iva corrispondente alla variazione in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso alla procedura concorsuale, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto.

Tuttavia, tale novità, applicabile nei casi in cui il cessionario/committente fosse stato assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016, non ha mai trovato applicazione, in quanto l'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 232/2016 (c.d. Legge di Stabilità 2017) ne ha disposto l'abrogazione, ripristinando la previsione in base alla quale l'emissione della nota di variazione può avvenire solo dopo l'infruttuosa conclusione della procedura.

Illegittimità della previgente disciplina

Nella legislazione previgente, il riferimento all'esito infruttuoso della procedura concorsuale si poneva in contrasto con l'interpretazione dell'articolo 90, Direttiva 2006/112/CE fornita dalla giurisprudenza comunitaria, tenuto conto dell'eccessiva durata delle procedure concorsuali[\[1\]](#).

Ad avviso della Corte UE, la finalità di tale disposizione è quella di consentire agli Stati membri di individuare, tenendo conto del sistema giuridico nazionale, le situazioni concrete in cui il mancato pagamento può considerarsi ragionevolmente verificato e in quale misura. In sostanza, si afferma che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora la stessa possa durare più di 10 anni.

Inoltre, sempre secondo i giudici comunitari, la variazione in diminuzione è ammessa anche in presenza di una ragionevole probabilità che il debito non sia saldato, spettando alle Autorità nazionali il compito di stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile[\[2\]](#).

A livello nazionale, la giurisprudenza di legittimità, alla luce delle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE, ha affermato che la facoltà degli Stati membri di ricorrere al meccanismo previsto dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972, si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze e in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il



mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio^[3]. Per i giudici di legittimità deve, quindi, ritenersi possibile attivare la procedura di variazione in diminuzione dell'imposta qualora sia ragionevolmente probabile che il debito non sia saldato, superando il precedente orientamento in materia^[4].

Termine iniziale per l'emissione della nota di variazione in diminuzione

Per effetto delle novità introdotte dall'articolo 18, Decreto Sostegni-*bis*, dal comma 2, articolo 26, D.P.R. 633/1972 è stato eliminato il riferimento alle ipotesi di mancato pagamento, parziale o totale, da parte del cessionario/committente, *“a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...) ovvero di un piano attestato (...) pubblicato nel registro delle imprese”*, le quali sono ora oggetto della specifica disciplina dettata dal nuovo comma 3-*bis*, articolo 26, D.P.R. 633/1972.

L'articolo 18, comma 2, D.L. 73/2021, ha previsto che la novità si applica alle procedure concorsuali avviate dal 27 maggio 2021.

L'Agenzia delle entrate ha, invece, specificato che le nuove disposizioni si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, cioè dalla data di entrata in vigore del c.d. Decreto Sostegni-*bis*^[5].

L'articolo 3-*bis*, D.L. 228/2021 (c.d. Decreto Milleproroghe) ha anticipato la data di decorrenza della nuova disciplina, in linea con le indicazioni dell'Agenzia delle entrate.

Di conseguenza, se il debitore è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data precedente al 26 maggio 2021 dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina recata dal previgente testo dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, attendendo l'esito infruttuoso della stessa per poter emettere la nota di variazione in diminuzione.

Procedure concorsuali

Il comma 3-*bis*, articolo 26, D.P.R. 633/1972, prevede che la variazione in diminuzione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, a opera del cessionario/committente:

- per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis*, F. e i piani attestati ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.;
- per le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.



Per le procedure concorsuali, il comma 10-bis, articolo 26, D.P.R. 633/1972, stabilisce che la variazione in diminuzione conseguente al mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo può essere operata a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale, senza quindi attenderne l'esito; in particolare, dalla data:

- ? della sentenza dichiarativa del fallimento;
- ? del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- ? del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- ? del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Accordi di ristrutturazione dei debiti e piani attestati

È confermato, anche nella nuova disciplina, che la variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta può essere esercitata:

- dalla data del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, F.;
- dalla data di pubblicazione nel Registro Imprese del piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F..

Fermo restando che, per i piani attestati di risanamento, la variazione in diminuzione è ammessa a condizione che l'accordo sia pubblicato nel Registro Imprese e prospetti il pagamento parziale del debito, il documento di ricerca della Fnc e il Cndcec ha evidenziato che, in caso di mancata pubblicazione, si applica l'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, relativo agli accordi sopravvenuti tra le parti, che subordina il recupero dell'imposta alla condizione che non sia già trascorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione imponibile originaria, potendo altrimenti essere emessa una nota di credito soltanto ai fini contabili.

Procedure esecutive individuali

Anche nell'ipotesi di attivazione di una procedura esecutiva individuale è confermato che la variazione in diminuzione resta subordinata all'esito infruttuoso della medesima e, ai sensi del comma 12, articolo 26, D.P.R. 633/1972, il creditore deve attendere:

- il verbale di pignoramento da cui risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare (nel caso di pignoramento presso terzi);
- il verbale di pignoramento dal quale risulti la mancanza di beni da pignorare o



- l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore o la sua irreperibilità (nel caso di pignoramento di beni mobili);
- qualora si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta.

Variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 20/E/2021, la variazione in diminuzione, in caso di mancato pagamento conseguente alla procedura concorsuale alla quale è stato ammesso il debitore, non può essere riferita alla sola Iva, ma anche all'imponibile, in quanto la variazione riguarda il corrispettivo non incassato dal creditore^[6].

Con riferimento al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione del debito, il citato documento di prassi ha precisato che la variazione in diminuzione dell'Iva deve essere riferita solo alla parte del credito che nel decreto di accesso e nella sentenza di omologazione rimarrà insoddisfatto.

Tale interpretazione, secondo il documento di ricerca della Fnc e il Cndcec, può ritenersi corretta solo ove sia possibile assumere che vi sia una ragionevole certezza del fatto che la parte rimanente del credito sarà soddisfatta. Infatti, nell'ipotesi in cui il pagamento ricevuto dal creditore sia minore o superiore rispetto alla percentuale determinata nei provvedimenti di cui sopra, il creditore avrà diritto a procedere a una ulteriore variazione, oppure, nel caso di pagamento superiore, sarà obbligato a procedere a una variazione in aumento.

Preventiva insinuazione del creditore al passivo

La giurisprudenza comunitaria ha analizzato il caso del creditore al quale è stata negata la rettifica dell'imposta assolta a causa della mancata insinuazione al passivo fallimentare.

Al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità dell'Iva, la Corte di Giustizia UE ha affermato che la riduzione della base imponibile è ammessa in specifici casi e, in particolare, nell'ipotesi in cui il creditore stesso possa dimostrare che, anche qualora avesse insinuato il credito in questione, quest'ultimo non sarebbe stato riscosso^[7].

In aderenza alla nuova formulazione della norma, risultante dalle modifiche operate dall'articolo 18, Decreto Sostegni-bis, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'emissione della nota di variazione in diminuzione, a decorrere dalla data di avvio della procedura concorsuale e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non risulta preclusa al creditore che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente^[8].



Deve, quindi, intendersi superata la posizione assunta in proposito con precedenti documenti di prassi, secondo cui la nota di variazione in diminuzione è emessa in subordine alla “*necessaria partecipazione del creditore al concorso*”[\[9\]](#).

Cessione del credito

Assonime ha ritenuto che la nuova indicazione dell’Agenzia delle entrate valga anche nei casi in cui il credito per il quale s’intende ottenere il recupero dell’Iva venga ceduto, affermando che, in caso di cessione del credito, per effetto dell’eliminazione del requisito dell’insinuazione al passivo della procedura, il creditore originario dovrebbe avere titolo per operare la variazione al momento dell’avvio della procedura, prescindendosi dalla partecipazione alla stessa; e ciò sia se il credito sia stato ceduto prima di tale momento, sia se sia stato ceduto successivamente e senza doversi distinguere tra cessione *pro solvendo* e cessione *pro soluto*[\[10\]](#).

Riguardo all’importo per il quale è ammessa la variazione, l’associazione ritiene che debba ritenersi ancora indifferente l’importo ricevuto dal creditore originario dal soggetto che ha acquistato il credito, in quanto l’incasso del prezzo di cessione non equivale, per il cedente, al pagamento dell’operazione originaria.

Termine per la detrazione dell’Iva

In base al comma 2, articolo 26, D.P.R. 633/1972, il cedente/prestatore:

“ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’articolo 19 l’imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell’articolo 25”.

A sua volta, l’articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 dispone che: “*il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*”.

Come chiarito dall’Agenzia delle entrate, l’esercizio del diritto alla detrazione dell’Iva relativa alle fatture di acquisto ricevute è subordinato all’esistenza di un duplice requisito in capo al cessionario/committente, essendo richiesto[\[11\]](#):

- il presupposto sostanziale dell’effettuazione dell’operazione;
- il presupposto formale del possesso della relativa fattura, redatta conformemente alle disposizioni di cui all’articolo 21, D.P.R. 633/1972, da parte del soggetto passivo committente/cessionario.



È al verificarsi di entrambi i presupposti che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni/servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Il diritto alla detrazione può, quindi, essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno.

Come già chiarito con alcune risposte a interpello^[12], a parziale modifica e integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 1/E/2018, i principi sopra richiamati si applicano anche con riferimento alla detrazione dell'Iva relativa alla nota di variazione in diminuzione, nel senso che emessa tempestivamente detta nota – entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione – l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale Iva di riferimento. Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.

Nella circolare n. 10/2022, Assonime ha osservato che, per esigenze di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento del contribuente, devono ritenersi corretti i comportamenti adottati dal contribuente, in conformità alla precedente circolare n. 1/E/2018, nel periodo antecedente alla pubblicazione della circolare n. 20/E/2021, anche in considerazione del fatto che il nuovo orientamento dovrebbe risultare, di regola, di maggior favore per il contribuente permettendo l'esercizio della detrazione un anno più tardi nei casi in cui la fattura o la nota di variazione sia stata emessa l'anno successivo quello dell'acquisto o del verificarsi del fatto che dà diritto alla variazione.

L'associazione ha, inoltre, rilevato che il maggior termine per la detrazione non elimina i problemi che potrebbero derivare dal termine stringente per l'emissione della nota di credito, come nei casi in cui la procedura concorsuale si apra nel mese di dicembre, dato che il contribuente avrebbe solo i 4 mesi dell'anno successivo per emettere la nota di credito, essendo obbligato a emetterla entro il termine di presentazione relativo all'anno in cui è sorto il presupposto.

Sarebbe, pertanto, opportuno che l'Agenzia delle entrate riconoscesse al contribuente la facoltà di effettuare la variazione in diminuzione anche alla conclusione della procedura, considerando l'infruttuosità della procedura, alla quale il creditore ha partecipato, come un presupposto ulteriore e autonomo della variazione.

Alla luce dell'esempio prospettato dalla circolare n. 20/E/2021, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2024, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2024, vale a dire entro il 30 aprile 2025. Se la nota è emessa nel periodo dal 1°



gennaio al 30 aprile 2025, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2025 (da presentare entro il 30 aprile 2026).

Rapporto tra la nota di variazione e la dichiarazione integrativa “a favore” e l’istanza di rimborso

Nella circolare n. 20/E/2021 è stato confermato l’orientamento della prassi secondo cui, nel caso in cui il termine per l’emissione della nota di variazione sia già spirato, non è possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva “a favore”, ai sensi dell’articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998, per recuperare l’imposta versata, laddove non si riscontrino la presenza di errori e omissioni cui rimediare.

Riguardo, invece, all’istituto disciplinato dall’articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, la circolare n. 20/E/2021 ha chiarito che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, la stessa trova applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nella specie, l’emissione di una nota di variazione in diminuzione). Ne consegue che il predetto rimborso non può essere chiesto per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l’esercizio del diritto alla detrazione qualora decorso per “colpevole” inerzia del soggetto passivo.

La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato a emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell’articolo 26, D.P.R. 633/1972 [\[13\]](#).

Come osservato da Assonime nella circolare n. 10/2022, la formulazione dell’articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, non lascia intendere che si tratti di norma residuale ed eccezionale il cui ricorso sarebbe precluso nei casi in cui il contribuente abbia trascurato di attivare il rimedio “ordinario” dell’articolo 26, D.P.R. 633/1972. La restituzione dell’imposta a norma dell’articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, sembra, piuttosto, un rimedio preordinato ad assicurare la neutralità del tributo e la sua efficacia verrebbe meno se fosse limitato il suo ambito di applicazione alle sole ipotesi in cui il cedente/prestatore sia stato oggettivamente impossibilitato a ricorrere alla procedura di variazione.

Obblighi in capo al cessionario/committente

Di regola, in base all’articolo 26, comma 5, D.P.R. 633/1972, laddove il cedente/prestatore si avvalga della facoltà di operare la variazione in diminuzione, il cessionario/committente che abbia già annotato l’operazione nel registro degli acquisti deve annotare la variazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo



diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente/prestatore a titolo di rivalsa.

Come, tuttavia, previsto dall'articolo 18, Decreto Sostegni-*bis*, tale obbligo non si applica nel caso delle procedure concorsuali, sicché l'imposta – a seguito della variazione operata dal cedente/prestatore – resta a carico dell'Erario, in quanto il curatore o commissario che riceve la nota di variazione, non essendo tenuto ad annotarla nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, non provvede a riversarla allo Stato.

In considerazione dello specifico richiamo alle procedure concorsuali di cui al comma 3-*bis*, lettera a), articolo 26, D.P.R. 633/1972, la circolare n. 20/E/2021 ha chiarito che l'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, continua a operare, in capo al cessionario/committente, negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nei piani attestati.

Tali istituti, infatti, non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto carenti sia del carattere della “*concorsualità*”, sia di quello dell’“*ufficialità*”. Di conseguenza, il cedente/prestatore può portare in detrazione l’Iva nella misura esposta nella nota di variazione, mentre la controparte è tenuta a ridurre in pari misura la detrazione che aveva effettuato, riversando l’imposta all’Erario.

Il predetto obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, resta, inoltre, confermato in capo al cessionario/committente nelle ipotesi di procedure esecutive individuali infruttuose, richiamate dal comma 3-*bis*, lettera b), articolo 26, D.P.R. 633/1972.

Variazione in aumento a seguito del pagamento del corrispettivo

In base al novellato comma 5-*bis*, articolo 26, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui, successivamente all’emissione della nota di variazione in diminuzione, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, sorge l’obbligo di emettere una nota di variazione in aumento.

In questa ipotesi, il cessionario/committente ha diritto di portare in detrazione l’imposta corrispondente alla variazione in aumento previa registrazione della relativa nota e, come puntualizzato dalla circolare n. 20/E/2021, il diritto alla detrazione può essere esercitato solo dai cessionari/committenti che hanno in precedenza operato la rettifica dell’imposta in aumento e versato la stessa all’Erario.

Variazione in diminuzione dell’Iva per i piani di ristrutturazione omologati

Con riferimento al caso oggetto della risposta a interpello n. 79/E/2025, il piano di



ristrutturazione soggetto a omologazione, disciplinato dagli articoli 64-*bis* e ss., D.Lgs. 14/2019, introdotti dall'articolo 16, comma 1, D.Lgs. 83/2022, non è a oggi contemplato dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972.

L'articolo 9, L. 111/2023 (c.d. delega per la Riforma fiscale) prevede l'estensione della procedura di variazione in diminuzione dell'Iva a tutti gli istituti disciplinati dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza.

In attesa dell'attuazione, l'Agenzia delle entrate ha inteso recepire le indicazioni espresse dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 23 novembre 2017, causa C-246/16, che nel censurare la precedente formulazione dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972 ha:

- in ogni caso escluso, nell'osservanza del principio di neutralità dell'Iva, che l'imprenditore, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, possa rimanere inciso dell'imposta versata all'Erario?
- previsto che la riduzione possa essere accordata allorché il soggetto passivo segnali l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle entrate:

- nell'ipotesi del piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, il diritto all'emissione della nota di variazione in diminuzione resta subordinato alla conclusione dell'accordo e, per l'effetto, il termine per l'emissione della nota di credito, limitatamente all'importo falcidiato, decorre dal Decreto di omologa del piano;
- resta fermo l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento – come previsto dal comma 1, articolo 26, D.P.R. 633/1972 – qualora, in un momento successivo, il corrispettivo oggetto di falcidia sia pagato, in tutto o in parte.

[\[1\]](#) Cfr. Corte di Giustizia UE, 23 novembre 2017, causa C-246/16.

[\[2\]](#) Cfr. Corte di Giustizia UE, 11 giugno 2020, causa C-146/19.

[\[3\]](#) Cfr. Cassazione n. 2589/2020.

[\[4\]](#) Cfr. Cassazione n. 27136/2011.

[\[5\]](#) Cfr. circolare n. 20/E/2021.

[\[6\]](#) Nello stesso senso si veda la risposta a interpello n. 485/E/2022.



[\[7\]](#) Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 11 giugno 2020, causa C-146/19, *cit..*

[\[8\]](#) Cfr. circolare n. 20/E/2021, *cit..*

[\[9\]](#) Cfr. risoluzioni n. 195/E/2008, n. 89/E/2002 e n. 155/E/2011 e circolare n. 77/E/2000.

[\[10\]](#) Cfr. circolare n. 10/E/2022.

[\[11\]](#) Cfr. circolare n. 1/E/2018.

[\[12\]](#) Cfr. risposte a interpelllo n. 119/E/2021 e n. 192/E/2020.

[\[13\]](#) Si vedano, tra le altre, le risposte a interpelllo n. 592/E/2020, n. 593/E/2020 e n. 190/E/2019.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Iva in pratica](#)".



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Quadro LM con novità per i forfettari

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Il **reddito del contribuente forfettario** va dichiarato nel **quadro LM** della dichiarazione dei redditi che per l'anno d'imposta 2024 presenta diverse novità conseguenti alla **nuova classificazione Ateco 2025** e alla possibilità di **adesione alla proposta concordataria**.

Già nel modello Redditi 2025 va, infatti, indicato il **codice attività dell'attività prevalente ricavabile dalla nuova classificazione Ateco 2025** che ha sostituito la precedente classificazione Ateco 2007.

Tuttavia, per la determinazione del **reddito forfettario del periodo d'imposta 2024**, e segnatamente per l'individuazione del **coefficiente** di redditività da applicare, continua ad **assumere rilevanza la classificazione Ateco 2007**.

Perciò, il **nuovo codice Ateco 2025** va indicato ai soli fini espositivi nella **colonna 4 del rigo LM21**; invece, il **codice Ateco 2007** deve figurare nella **colonna 1 dei righi LM22 – LM27**, come in passato.

Nell'ambito dei righi LM22 – LM27 si rileva, peraltro, l'introduzione della **nuova colonna 7**, nella quale vanno indicati i **componenti positivi che**, pur concorrendo alla base imponibile, **non rilevano** ai fini del calcolo del **limite** di 85.000/100.000 euro per la **permanenza nel regime forfettario**; si tratta, ad esempio, **dell'indennità di maternità**.

L'introduzione dell'istituto del **concordato preventivo** per l'anno 2024, invece, ha comportato l'inserimento nella **sezione III del quadro LM** dei nuovi righi LM32 e LM33.

A tal riguardo, si ricorda che il forfettario che **ha aderito alla proposta concordataria** può **decidere se** applicare:

- l'imposta sostitutiva **incrementale** di cui all'[**articolo 31-bis, D.Lgs. 13/2024**](#), secondo cui sconta **un'imposta sostitutiva del 10%, o del 3% in caso di contribuente start up**, la parte di reddito derivante dall'adesione al concordato 2024 che eccede il reddito dichiarato nel 2023 (cd. quota incrementale);



- l'imposta sostitutiva **propria del regime forfettario del 15%, o del 5%** in caso di contribuente *start up*, sull'intero **reddito concordato 2024**, quindi **anche sulla parte di esso che eccede il reddito dichiarato nel 2023**.

Nel primo caso il **rimbalzo LM32 va compilato come segue**:

- al **campo 1** va inserito il reddito d'impresa o di lavoro autonomo **concordato 2024** (indicato nel rigo LM63 del modello Redditi 2024);
- al **campo 2** va indicato il reddito **forfettario 2023** (indicato a rigo LM34, campo 3, del modello Redditi 2024);
- al **campo 3** va indicato il **reddito incrementale** da assoggettare all'imposta sostitutiva, pari alla differenza tra il reddito concordato 2024 e il reddito forfettario 2023.

Se, invece, **non si opta per l'applicazione dell'imposta sostitutiva incrementale** il rigo LM32 **non deve essere compilato**.

Con riferimento, invece, al **rimbalzo LM33**, nell'unica colonna che presenta **va indicato**:

- l'importo pari alla **differenza** tra il reddito concordato 2024 e la quota incrementale, in caso di applicazione **dell'imposta sostitutiva incrementale**;
- l'importo del **reddito concordato 2024**, in caso di non applicazione dell'imposta sostitutiva incrementale.

Resta fermo, però, **l'obbligo di dichiarare un reddito minimo concordato di 2.000 euro, considerando anche l'eventuale quota incrementale**.

Qui di seguito un **esempio** di compilazione del **quadro LM riferito a un professionista forfettario start up** che ha aderito al **concordato preventivo 2024** e opta per **l'imposta sostitutiva incrementale** e che presenta i seguenti dati:

- reddito forfettario 2023: 16.901
- reddito concordato 2024: 19.486
- compensi incassati nel 2024: 44.053
- contributi previdenziali versati nel 2024: 1.333.



SEZIONE III Regime forfetario Determinazione del reddito		LM21 Sussistenza requisiti accesso e assenza cause cessazione regime (art.1, commi 54 e 71) <input checked="" type="checkbox"/>	Assenza cause estative applicazione regime (art.1, comma 57) <input checked="" type="checkbox"/>	Nuovo attività (art.1, comma 65) <input checked="" type="checkbox"/>	ATECO 2025 4 691010
Impresa	<input type="checkbox"/>	Codice attività	Coefficiente redditività	Componenti positivi	Diritti Autore Correlati
Autonomo	<input checked="" type="checkbox"/>	LM22 691010	78 %	44.053,00	,00
Impresa familiare	<input type="checkbox"/>	LM23	2 %	,00	5
		LM24	2 %	,00	4
		LM25	2 %	,00	,00
		LM26	2 %	,00	5
		LM27	2 %	,00	,00
					Impresa/ lavoro autonomo
					Casi Particolari
					7
REDDITO CPB					
Cessazione	<input type="checkbox"/>	LM32 Reddito concordato ad imposta sostitutiva CPB (art. 31-bis D.Lgs. 13/2024)	Reddito concordato	Reddito effettivo anno precedente	Quota incrementale imponibile
			1 19.486 ,00	2 16.901 ,00	3 2.585 ,00
Decadenza	<input type="checkbox"/>	LM33 Reddito concordato ad imposta sostitutiva forfetari (art. 1 L. 190/2014)		Reddito CPB al netto della quota in incrementale	
				1 16.901 ,00	
		LM34 Reddito lordo	Artigiani e commercianti	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	3 34.361 ,00
		LM35 Contributi previdenziali e assistenziali		1 ,00	2 1.333 ,00
		LM36 Reddito netto			15.568 ,00
		LM37 Perdite pregresse	Artigiani e commercianti	Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	
			1 ,00	2 ,00	
			Misura limitata 80%	Misura Piena	
			(di cui) 3 ,00	4 ,00	5 ,00
		LM38 Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva			15.568 ,00
		LM39 Imposta sostitutiva		Art. 31-bis D.Lgs. 13/2024	Art. 1 L. 190/2014
				1 78 ,00	2 778 ,00



IMPOSTE SUL REDDITO

Imprenditore agricolo e limiti nella vendita diretta

di Luigi Scappini

OneDay Master

Attività connesse nel settore vitivinicolo: vendita diretta, enoturismo ed e-commerce

Scopri di più

L'[articolo 4, D.Lgs. 228/2001](#), quale risultato per effetto dei vari interventi susseguitisi nel tempo, da ultimo quello di cui all'[articolo 58-ter, comma 2, D.L. 104/2020](#), offre la **possibilità** agli **imprenditori agricoli, derogando** alle ordinarie **regole amministrative**, di svolgere un'attività di **vendita al dettaglio** dei **propri prodotti** agricoli, nonché di ulteriori **prodotti** acquistati presso **terzi**.

La norma è riservata agli **imprenditori agricoli** di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#), che esercitano l'attività sia in forma **singola** sia **societaria**, che risultino regolarmente **iscritti** al **Registro Imprese**, di cui all'[articolo 8, D.Lgs. 580/1993](#). È, invece, espressamente **inibita**, per effetto di quanto previsto dal comma 6, la **vendita** diretta da parte degli **imprenditori** agricoli, singoli o soci di società di persone, nonché delle società i cui gli amministratori abbiano **riportato**, nelle funzioni connesse alla carica ricoperta, **condanne** con sentenza passata in giudicato, per **delitti** in materia di **igiene e sanità** o di **frode nella preparazione degli alimenti** nel quinquennio precedente all'inizio dell'esercizio dell'attività. Il divieto si applica **per il quinquennio decorrente dal passaggio in giudicato della sentenza** di condanna.

La norma, come anticipato, permette di procedere alla **vendita** non solo dei propri **prodotti aziendali**, ma anche di quelli acquistati presso terzi.

Dapprima, è proprio il D.Lgs. 228/2001 che, innovando rispetto alle precedenti regole previste dalla **L. 59/1963** (che **disciplinava** la **vendita** al pubblico in **sede stabile** dei prodotti agricoli da parte degli agricoltori produttori diretti) ha **introdotto** la **possibilità** di **cedere**, pur nel rispetto della **prevalenza** dei propri prodotti, anche **beni** non prodotti direttamente, ma **acquistati** da terzi, a condizione che appartengano al **medesimo comparto agronomico**.

Successivamente, il **comma 1-bis**, introdotto, con decorrenza dal **2019**, dall'[articolo 1, comma 700, L. 145/2018](#), ha introdotto la possibilità, da parte degli imprenditori agricoli, di procedere anche alla **vendita** di **prodotti agricoli e alimentari**, da intendersi i primi come quelli derivanti dalle attività di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#), e i secondi quali beni destinati all'alimentazione umana, **non** appartenenti al **medesimo comparto agronomico** dei propri prodotti.



Il rimando a **uno o più** compatti agronomici diversi da quelli dei prodotti della propria azienda, **permette di allargare la gamma** di beni offerti; **tuttavia**, ulteriore limitazione posta è quella per cui tali beni **devono** obbligatoriamente essere **acquistati da altri imprenditori agricoli**.

A tal fine, si ritiene **necessario** acquisire un eventuale **certificazione** da parte del **cedente** della sussistenza dei requisiti richiesti.

Anche per i **prodotti non rientranti nella propria categoria merceologica**, il Legislatore richiede il rispetto della **prevalenza**, ovverosia è necessario vendere in via prevalente **prodotti provenienti dalla propria attività agricola oggetto di lavorazione**; infatti, il comma 5 prevede la **possibilità di vendita di prodotti derivati**, ottenuti a seguito di attività di manipolazione o trasformazione dei prodotti agricoli e zootecnici, **finalizzate al completo sfruttamento del ciclo produttivo dell'impresa**.

Riassumendo: è ammessa la vendita di prodotti propri e di terzi appartenenti allo stesso **comparto agronomico**, nonché di **altri prodotti agricoli e alimentari non rientranti al medesimo comparto** agronomico a condizione, in questo caso, che il **cedente sia anch'egli un imprenditore agricolo**.

A quanto sin qui detto, si deve aggiungere l'**ulteriore limite** posto dalla norma, infatti, non è sufficiente per poter azionare le deroghe alle regole ordinarie previste dal D.Lgs. 114/1998, rispettare il "semplice" requisito della prevalenza; è **previsto**, infatti, un **tetto massimo** ai **ricavi** derivanti dalla vendita dei **prodotti "non aziendali"** che, nell'anno solare precedente, non devono avere superato il limite di **160.000 euro** per gli **imprenditori individuali** e di **4 milioni** di euro per le **società**.

In realtà, oltre ai prodotti agricoli e alimentari, è **possibile vendere anche altri beni non strettamente agricoli**, ma comunque **legati all'attività esercitata**. In tal senso, si è espresso in passato il **Consiglio di Stato** con la [**sentenza n. 131/2016**](#), con cui, in riferimento a un vivaista, è stato affermato che "*se ad un'azienda florovivaistica deve essere permessa la vendita dei propri prodotti e dei beni strettamente riconducibili alla sua attività, ciò non può comportare che la medesima si renda attiva nella vendita di prodotti che solamente in senso estremamente lato possono avvicinarsi al giardinaggio; dai barbecue carrellati ai vasi in ceramica, dalle padelle alle graticole, dai tavoli e sedie in vimini o in plastica alle case in legno prefabbricate ad uso deposito da giardino.*" in altri termini, le regole di cui all'articolo 4, D.Lgs. 228/2001, devono essere letta **ammettendo la commercializzazione anche di beni non direttamente derivanti dall'agricoltura**, ma ad essa strettamente connesse.



CRISI D'IMPRESA

Concordato semplificato e piano di continuità indiretta

di Fabio Giommoni

Il **concordato semplificato**, previsto dall'[articolo 25-sexies, D.Lgs. 14/2019](#) (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, o "Codice"), è una **procedura concorsuale** a cui si può ricorrere in caso di esito negativo della composizione negoziata ("CNC") perché si sono rivelate **non praticabili le soluzioni individuate dall'[articolo 23, commi 1 e 2, lettere a\) e b\), Codice](#)**, e qualora le trattative siano state svolte con correttezza e buona fede.

Se nell'ambito della **composizione negoziata** permangono incertezze in giurisprudenza sulla possibilità che si possa perseguire una **soluzione di tipo liquidatorio**, piuttosto che di **continuità aziendale** (si veda "[Composizione negoziata della crisi di impresa e piano liquidatorio](#)" in EC News del 4 Febbraio 2025), non vi sono dubbi sul fatto che, invece, **il concordato semplificato è una procedura unicamente di natura liquidatoria**.

Tale conclusione è confermata dallo stesso [articolo 25-sexies, Codice](#) (rubricato, peraltro, "**Concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio**"), il quale prevede espressamente la **presentazione** di "*una proposta di concordato per cessione dei beni unitamente al piano di liquidazione*".

Pertanto, **non è percorribile un piano di continuità diretta da parte dell'imprenditore**, ma ciò **non esclude che si possa proporre un piano di continuità indiretta**, con **cessione ad un terzo soggetto dell'azienda in funzionamento**.

Infatti, la norma di cui all'[articolo 25-septies, commi 2 e 3, Codice](#), prevede espressamente che **il piano di liquidazione** possa comprendere un'**offerta aente ad oggetto il trasferimento dell'azienda** o di uno o più dei suoi rami, con esecuzione che può avvenire **sia prima che dopo l'omologazione del concordato semplificato**.

In sostanza, il **piano di concordato semplificato può consistere**, sotto il profilo formale, nella **liquidazione del complesso aziendale mediante cessione a terzi**, ma le modalità con cui si perviene a tale cessione possono sottintendere, sotto il profilo sostanziale, un **piano di continuità indiretta**, in quanto **il risanamento è perseguito dal soggetto acquirente**.

In tale contesto, fermo restando che la **finalità ultima del piano di concordato semplificato** debba essere quella della **cessione dell'azienda**, si pone il tema di verificare se è possibile **far precedere la cessione dell'azienda da una fase di gestione in continuità**, anche al fine di



ottenere ulteriori flussi finanziari da destinare al soddisfacimento dei creditori.

Secondo il decreto della **Corte d'Appello di Firenze** del 2 febbraio 2025, **un periodo di continuità diretta**, ancorché finalizzato alla futura cessione dell'azienda, **non sarebbe compatibile con l'istituto del concordato semplificato**.

Nello specifico, il provvedimento della Corte d'Appello di Firenze si è pronunciato in merito al reclamo contro il decreto del 9.10.2024 con il quale il **Tribunale di Livorno** ha dichiarato **inammissibile una domanda di concordato semplificato** che era stata presentata in data 4.3.2024.

A parte la presenza di varie **altre problematiche** (trattative nell'ambito della CNC non condotte secondo correttezza e buona fede, valore di liquidazione non adeguatamente supportato, etc.), **il principale motivo** per il quale il Tribunale di Livorno **aveva negato l'omologa del concordato semplificato** atteneva al fatto che **il piano presentato prevedeva un periodo di gestione "diretta" dell'azienda pari a cinque anni, prima di addivenire alla vendita della stessa**.

Secondo il Tribunale di Livorno, **il periodo di gestione diretta dell'azienda non risulta compatibile con la natura essenzialmente liquidatoria del concordato semplificato**.

L'impresa proponente contestava tale affermazione sostenendo che **il tempo previsto per addivenire alla liquidazione del patrimonio** (mediante cessione dell'azienda) era una **condizione necessaria per consentire di ottenere un risultato eccellente** e comunque **la normativa non prevede una durata massima della fase liquidatoria**.

Rispetto a tali osservazioni la Corte d'Appello di Firenze ha evidenziato che **la finalità liquidatoria del concordato semplificato preclude che esso possa perseguire una continuità aziendale** e, in tale ottica, pur non venendo prevista una durata massima, **l'ambito temporale indicato dalla proposta deve evidentemente essere limitato al periodo necessario per procedere alla liquidazione dei beni**, compatibilmente con **l'esigenza di raggiungere la maggiore capitalizzazione possibile**.

Pertanto, sempre secondo la Corte fiorentina, in quest'ottica **è ben possibile che il piano si ponga una prospettiva temporale nella quale vi sia una continuità dell'azienda**, ma in tal caso **la gestione dovrà essere limitata all'ordinaria amministrazione**, nell'ottica di **non disperdere il patrimonio aziendale**.

Invece, **è da escludersi che la continuità possa costituire l'aspetto saliente della proposta**, neppure al fine di ottenere la liquidità necessaria per il pagamento dei creditori, dovendo questa necessariamente **pervenire dalla vendita del compendio aziendale**.

Nel piano presentato dalla società livornese, invece, **si proponeva di continuare a gestire l'azienda al fine di ottenere flussi di cassa sufficienti per un piano pluriennale di pagamento dei debiti**, con l'indicazione di una **possibilità solo eventuale per un soggetto terzo di rilevare**



l'azienda all'esito di tale periodo.

Nella proposta, quindi, **le risorse acquisite dalla gestione dell'azienda assumevano un ruolo determinante**, costituendo una **buona parte dell'attivo individuato per il pagamento dei creditori**, mentre **la vendita dei beni aziendali era prospettata in termini tutt'altro che certi**, in quanto venivano depositate dalla società proponente solo **generiche manifestazioni di interesse**.

Alle medesime conclusioni è pervenuto il **Tribunale di Milano** che, con sentenza n. 286 del 15.4.2025, ha ritenuto **inammissibile un concordato semplificato** che prevedeva la **prosecuzione diretta dell'attività per tre anni**, dichiarando quindi aperta la liquidazione giudiziale a **fronte della richiesta nel frattempo avanzata dal Pubblico Ministero**.

Detta sentenza chiarisce che **la cessione dell'azienda in esercizio**, pur favorita dalla previsione dell'[**articolo 25-septies, Codice**](#), **non è valorizzata dal legislatore in funzione della continuità d'impresa**, ipotesi ormai esaurita all'esito negativo della CNC, ma è **funzionale alla maggior soddisfazione dei creditori**, in linea con la previsione dell'[**articolo 214, comma 1, Codice**](#).

Sempre secondo il Tribunale di Milano, **non è configurabile nel concordato semplificato il ricorso alla continuità diretta**, ancorché genericamente funzionale alla successiva liquidazione. Ciò in quanto lo **strumento “residuale” concordatario** è finalizzato (anche) ad evitare lo smembramento del valore del complesso aziendale in continuità, ma **solo nel quadro di una cessione immediata dell'attività**, che non rende ipotizzabile la permanenza della gestione in capo al debitore.

“Il debitore, infatti, accede al concordato semplificato in quanto titolare, a quel punto, di un'impresa non risanabile, della quale proprio perciò invoca la liquidazione in un contesto concorsuale ed esdebititorio alternativo, ma funzionalmente affine ed omologo alla liquidazione giudiziale, quindi implicante – al pari di quest'ultima – l'improcrastinabile, definitiva cessione dei beni”.

Sebbene, secondo la giurisprudenza, un periodo di continuità diretta sia quindi da escludersi nell'ambito della proposta di concordato semplificato, appare del tutto diverso il **caso in cui la gestione dell'attività aziendale in continuità sia portata avanti, per un determinato lasso temporale, da un soggetto terzo**, ovvero differente dal debitore insolvente, **purché a fronte di un impegno all'acquisto dell'azienda**.

In tal senso, il **Tribunale di Pavia** con decreto del 24.2.2025 ha **omologato una proposta di concordato semplificato** che prevedeva l'**acquisto dell'azienda in continuità da parte di una “newco” costituita da soggetti terzi**, con **pagamento del prezzo in parte mediante accolto del debito** per trattamento fine rapporto dei lavoratori trasferiti con l'azienda stessa e del mutuo ipotecario gravante sull'immobile strumentale facente parte del compresso aziendale (previo accordo con l'istituto di credito).

La proposta irrevocabile di acquisto formulata dalla “newco” – che peraltro **già conduceva in**



affitto l'azienda in forza di contratto sottoscritto nel corso della CNC – prevedeva il pagamento del residuo prezzo in denaro mediante un piano di rateazione di durata triennale, a partire dall'acquisto dell'azienda in esito all'omologa del concordato semplificato.

La proposta conteneva una **clausola di riservato dominio** a favore della stessa società proponente il concordato semplificato, **fino all'integrale versamento del prezzo** da parte della “newco”.

Sul piano sostanziale si tratta, evidentemente, di un **piano di continuità indiretta** in quanto nel periodo della rateazione del prezzo la “newco” confida di poter **generare mediante la gestione dell'azienda i flussi finanziari necessari per il pagamento**, in tutto o in parte, delle rate del prezzo.

Tale soluzione non pare, infatti, dissimile rispetto alla fattispecie del “**concordato preventivo in continuità indiretta**” il quale, secondo l'[articolo 84, Codice](#), è caratterizzato dalla **gestione dell'azienda in esercizio o la ripresa dell'attività da parte di soggetto diverso dal debitore** in forza di cessione, usufrutto, conferimento dell'azienda in una o più società, anche di nuova costituzione, ovvero in forza di affitto, anche stipulato anteriormente, purché in funzione della presentazione del ricorso (comma 2) e dal fatto che i **creditori vengono soddisfatti in misura anche non prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale indiretta** (comma 3).

Il Tribunale di Pavia ha ritenuto **ammissibile una dilazione di pagamento nell'ambito del concordato semplificato** a fronte della riserva di proprietà (quindi una struttura tipica delle vendite a rate), in quanto la proposta era **finalizzata alla liquidazione del patrimonio dell'impresa**, sebbene in un arco temporale di tre anni.

E' da ritenersi che le **medesime finalità di continuità indiretta si possano perseguire mediante una proposta di concordato semplificato** che preveda un **affitto d'azienda** per un certo periodo di tempo post omologa, strettamente finalizzato all'esercizio dell'**opzione di acquisto a termine dell'azienda** da parte dell'affittuario, ovvero una sorta di “*rent to buy*” di azienda **dove la “garanzia” è rappresentata** dal **mantenimento della proprietà del complesso aziendale** in capo alla società debitrice fino all'integrale pagamento dei canoni e del prezzo finale (dal quale vengono scomputati, in tutto o in parte, i canoni pagati).

In ogni caso, trattandosi pur sempre di un **contesto liquidatorio**, si dovrà dimostrare che **il maggior periodo temporale concesso all'acquirente è funzionale alla massimizzazione del valore di cessione dell'azienda** e dunque al **maggior soddisfacimento dei creditori**, ovvero che **non sussistono alternative per cedere il complesso aziendale al medesimo valore in tempi più brevi**.



ACCERTAMENTO

Ravvedimento operoso da coordinare con lo schema d'atto e l'adesione

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

L'istituto del **ravvedimento operoso** previsto dall'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), è il primario, fondamentale **meccanismo di definizione** delle controversie, potenziali o *in fieri*, **con l'ente impositore**, consistendo nella possibilità data ai contribuenti di **regolarizzare in maniera autonoma omessi o insufficienti** versamenti derivanti da errori e **irregolarità negli adempimenti dichiarativi e fiscali** in genere, mediante il **pagamento spontaneo delle imposte dovute, degli interessi legali e delle sanzioni**, queste ultime significativamente ridotte a titolo di "premialità" (l'ordinamento riconosce uno "scarico" di sanzione al contribuente, per effetto del riversamento spontaneo del *quantum*, stante lo speculare "scarico" di aggravio sul sistema amministrativo e giudiziale nel suo complesso).

L'innovativo assetto dell'istituto del ravvedimento, come significativamente novellato dall'[articolo 3, D.Lgs. 87/2024](#), di riforma del sistema sanzionatorio tributario, merita attenzione con particolare riguardo alle **nuove regole applicabili nel caso della sua attivazione a controlli fiscali in corso**.

Al riguardo, s'impongono **due precisazioni**.

In primo luogo, è bene notare come sia rimasta **immutata la regola** di cui ai [commi 1 e 1-ter dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), per cui il ravvedimento operoso è **precluso dall'avvio del controllo fiscale** nei soli casi dei tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate, dai tributi doganali e dalle accise. Il ravvedimento, quindi, **sarà inattivabile in ambito di tassazione locale**, a seguito per esempio di **notifica di questionari o di inviti a comparire riguardanti i tributi locali**; mentre, **per i tributi erariali**, si conferma che il ricorso all'istituto **sarà sempre possibile**, almeno **fino alla notifica dell'atto dell'imposizione** (avviso di accertamento o di liquidazione) ovvero **dell'avviso bonario** derivante da **controlli di liquidazione o formali**.

In secondo luogo, è da sottolineare come le novellate regole, funzionali a coordinare il ravvedimento con il nuovo e altrettanto basilare **istituto del contraddittorio preventivo**, di cui all'[articolo 6-bis, Statuto del contribuente](#), come dettate alle nuove lettere b-ter), b-quater) e



b-quinquies) del [comma 1 dell'articolo 13](#) citato, saranno applicabili **esclusivamente alle violazioni poste in essere successivamente alla data del 1° settembre 2024**, coerentemente a quanto previsto in proposito dall'[articolo 5, D.Lgs. 87/2024](#), di riforma: venendosi così a imporre la coesistenza, almeno sul piano teorico, di un **vero e proprio “doppio binario ravvedimentale”**, a fronte della notifica di schemi d'atto concernenti identiche violazioni, poste in essere **prima o dopo la data del 1° settembre 2024**.

Fermo tale quadro, concentrandosi per ora sulle sole **violazioni commesse post 1° settembre 2024**, si noti come le condizioni del ravvedimento verranno a mutare a seconda delle **tre possibili tipologie di casi** in cui sarà dato incorrere, in relazione alla presenza, o all'assenza, **di uno schema d'atto**.

Nel primo caso, cioè laddove **non risulti ancora comunicato lo schema d'atto**, ma già emesso un verbale di constatazione, cui non sia stata prestata adesione ai sensi dell'[articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#), il contribuente sarà ammesso al ravvedimento, con **riduzione delle sanzioni nella misura di 1/5 del minimo edittale**, ai sensi della nuova lettera b-quater) del [comma 1 dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#). Si tratta, evidentemente, di **un'opzione peggiorativa**, in termini di carico sanzionatorio, rispetto alla **scelta di aderire al PVC**, che implica la più consistente riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo, ex [articolo 5-quater, comma 6, D.Lgs. 218/1997](#) (e che ammette, particolare molto importante, la possibilità di pagare ratealmente, mentre nel ravvedimento ciò non è dato). Di converso, il **contribuente che opti per il ravvedimento ha sempre la possibilità**, nel caso, **di definire alcuni soltanto dei rilievi in gioco**, mentre l'oggetto dell'adesione al PVC non può che **essere il contenuto integrale del medesimo**.

Venendo al secondo caso, ossia quello, in assenza di alcun PVC, **d'intervenuta comunicazione di uno schema d'atto**, se il contribuente non presenta istanza di accertamento con adesione (nei 30 giorni dallo schema, ex [articolo 6, comma 2-bis, D.Lgs. 218/1997](#)), la rinnovata lettera b-ter) del [comma 1 dell'articolo 13](#) ammette il ravvedimento con **riduzione della sanzione a 1/6 del minimo**.

Infine, nel terzo caso, ossia quello dell'**emissione tanto di un PVC**, quanto di uno **schema d'atto**, nell'ipotesi in cui nuovamente il contribuente non richieda l'adesione, la nuova lettera b-quinquies) del [comma 1 dell'articolo 13](#) consente il **ravvedimento con la riduzione della sanzione a 1/4 del minimo**.

Emerge quindi, dal quadro normativo come novellato, che, per le **violazioni successive al 1° settembre 2024**, il ravvedimento operoso **non è ammesso se è presentata istanza di accertamento con adesione nei 30 giorni dallo schema d'atto** (così come se è presentata la comunicazione dell'adesione al PVC). Se ne deduce allora che, **per tutti i casi di violazione precedenti al 1° settembre 2024, la presentazione di un'istanza di adesione post schema d'atto non è ostativa al ravvedimento operoso**: potendosi allora, idealmente, concordare con l'Ufficio **una linea di adesione**, per poi ravvedere gli importi come concordati, con la riduzione delle sanzioni da ravvedimento operoso **secondo le regole applicabili ante riforma**.