



Studio De Gregorio

COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI
www.studiodegregorio.info

Alla c.a.

Egr. Sigg.

CLIENTI IN INDIRIZZO

19 FEBBRAIO 2025

CIRCOLARE CLIENTI 2025 NR. 5

OGGETTO: REGIME DEL RAVVEDIMENTO 2018-2022 LEGATO AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

1. PREMESSA

La Legge di conversione del DL 9.8.2024 n. 1133 (c.d. "Decreto Omnibus") ha introdotto, con l'art. 2-quater, un "regime di ravvedimento" applicabile facoltativamente dai soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale (CPB) di cui al DLgs. 12.2.2024 n. 134; in particolare, a fronte del versamento di un'imposta sostitutiva, sono inibite le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'art. 39 del DPR 600/73 e quelle ai fini IVA di cui all'art. 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72, relativamente alle annualità 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022.

La misura, che pur essendo definita come "ravvedimento" presenta i caratteri di una sanatoria, è stata creata per cercare di incentivare le adesioni al concordato preventivo biennale; in questa direzione va anche l'inasprimento, attraverso una riduzione delle soglie di applicazione, delle sanzioni accessorie irrogabili in caso di violazioni tributarie commesse nei periodi di vigenza del CPB.

L'accesso al regime del ravvedimento porta con sé anche il prolungamento dei termini di decadenza per l'accertamento, che per le annualità dal 2018 al 2021 slittano al 31.12.2027.

L'art. 2-quater del DL 113/2024 è stato successivamente modificato dal DL 19.10.2024 n. 155, conv. L. 9.12.2024 n. 189, che ha ampliato la platea dei soggetti interessati e ha integrato le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva per i contribuenti in regime di trasparenza fiscale.

2. AMBITO SOGGETTIVO

Possono accedere alla sanatoria i contribuenti che (art. 2-quater co. 1 del DL 113/2024):

- "hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale" (ISA) nei periodi d'imposta 2018-2022;
- "aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al concordato preventivo biennale".

Periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare



Via Buniva, 63 (Galleria del Cinema)
10064 Pinerolo (TO)



Corso Vinzaglio, 2
10121 Torino (TO)



Via Antonio Salandra, 18
00145 Roma (RM)

Il "regime del ravvedimento" si applica per i soggetti il cui periodo di imposta non coincide con l'anno solare, al periodo di imposta in corso al 31 dicembre di ciascun anno di riferimento (art. 2-quater co. 13 del DL 113/2024).

Compresenza di redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo

Secondo quanto previsto dal provvedimento Agenzia delle Entrate 4.11.2024 n. 403886 (§ 2.3), i contribuenti che hanno conseguito nei periodi di imposta 2018-2022 sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo possono accedere al regime del ravvedimento a condizione che l'opzione venga esercitata per entrambe le categorie reddituali.

Adesione al CPB entro il 12.12.2024

I soggetti ISA che non hanno aderito al concordato preventivo biennale 2024-2025 entro il 31.10.2024 hanno potuto rientrarvi, presentando una dichiarazione integrativa entro il 12.12.2024.

La riapertura dei termini per aderire al concordato preventivo biennale 2024-2025 era stata originariamente introdotta dal DL 167/2024; le disposizioni ivi contenute sono successivamente state trasposte nell'art. 7-bis del DL 155/2024 ed il DL 167/2024 è stato contestualmente abrogato.

Tale abrogazione non ha effetti sostanziali, tenuto conto che, per espressa disposizione normativa (art. 1 co. 2 della L. 189/2024), rimangono "validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del" DL 167/2024.

Ai fini del regime del ravvedimento di cui all'art. 2-quater del DL 113/2024, l'adesione al concordato preventivo biennale si intende in ogni caso avvenuta entro il 31.10.2024 (art. 7-bis co. 2 del DL 155/2024); i soggetti che hanno beneficiato della riapertura dei termini possono quindi accedere anche al regime del ravvedimento 2018-2022 collegato al concordato preventivo biennale.

2.1 PRESENZA DI CAUSE DI ESCLUSIONE ISA NEI PERIODI 2018-2022

Fatto salvo quanto previsto dal co. 6-bis, l'art. 2-quater co. 1 del DL 113/2024 prevede esplicitamente che l'applicazione del regime del ravvedimento per le annualità 2018-2022 è riservata ai "soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)". Di conseguenza, i contribuenti che non hanno applicato gli ISA nei periodi d'imposta interessati per effetto della presenza di una o più cause di esclusione ISA non sono ammessi alla sanatoria.

Una previsione derogatoria è stata inserita al co. 6-bis⁷ dell'art. 2-quater del DL 113/2024 a beneficio dei soggetti ISA di cui al co. 1, con un ammontare di ricavi e compensi fino a 5.164.569,00 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, i quali, per una delle annualità comprese tra il 2018 e il 2022, non hanno applicato gli ISA per effetto:

- di una delle cause di esclusione legate alla pandemia da COVID-19 approvate in attuazione dell'art. 148 del DL 19.5.2020 n. 34, conv. L. 17.7.2020 n. 77;
- di una condizione di non normale svolgimento dell'attività (art. 9-bis co. 6 lett. a del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96);

- della causa di esclusione per le imprese che svolgono più attività, qualora l'importo dei ricavi dichiarati per le attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% del totale dei ricavi dichiarati (c.d. "imprese multiattività").

2.2 CAUSE DI ESCLUSIONE ISA LEGATE ALLA PANDEMIA

La tabella seguente riepiloga le cause di esclusione ISA legate alla pandemia da COVID-19 approvate in attuazione dell'art. 148 del DL 19.5.2020 n. 34, conv. L. 17.7.2020 n. 77.

Periodo d'imposta	Causa di esclusione
2020 (art. 1 del DM 2.2.2021 e art. 9 del DM 30.4.2021)	Contribuenti che hanno subito una diminuzione dei ricavi ovvero dei compensi di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente. Soggetti che hanno aperto la partita IVA a partire dall'1.1.2019.

Periodo d'imposta	Causa di esclusione
<i>segue</i>	Contribuenti che esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati nella tabella n. 2 allegata alle istruzioni alla compilazione dei modelli ISA per il 2020 - Parte generale.
2021 (art. 4 del DM 21.3.2022 e art. 8 del DM 29.4.2022)	Contribuenti che hanno subito una diminuzione dei ricavi ovvero dei compensi di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019. Soggetti che hanno aperto la partita IVA a partire dall'1.1.2019. Contribuenti che esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati nella tabella n. 2 allegata alle istruzioni alla compilazione dei modelli ISA per il 2021 - Parte generale.
2022 (art. 8 del DM 28.4.2023)	Contribuenti che hanno aperto la partita IVA dall'1.1.2021.

2.3 CAUSA DI ESCLUSIONE LEGATA AL NON NORMALE SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ

La causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività fa riferimento ai casi in cui il singolo contribuente operi in condizioni che non sono confrontabili con le modalità di svolgimento dell'attività che contraddistinguono l'ambiente economico di riferimento preso in considerazione dall'ISA (circ. Agenzia delle Entrate 16.6.2020 n. 16, § 7.2).

Le istruzioni di parte generale alla compilazione dei modelli ISA forniscono un elenco delle cause che possono generare un non normale svolgimento dell'attività e, conseguentemente, determinare l'esclusione dagli indici.

Studio De Gregorio

COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI
www.studiodegregorio.info

Fattispecie esemplificative
Stato di liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o fallimentare.
Ritardato avvio dell'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale per eventi vari (es. ritardo nella costruzione dell'impianto; assenza di autorizzazioni amministrative; svolgimento esclusivo di un'attività di ricerca propedeutica a quella produttiva di beni e servizi, sempreché l'attività di ricerca non consenta di per sé la produzione di beni e servizi e quindi la realizzazione di proventi).
Interruzione dell'attività che si è protratta tutto l'anno a causa di lavori di ristrutturazione di tutti i locali nei quali viene esercitata l'attività.
Affitto dell'unica azienda.
Sospensione dell'attività ai fini amministrativi, qualora sia stata data comunicazione alla Camera di Commercio.
Per i professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari.
Modifica dell'attività nel corso del periodo d'imposta. Non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso ISA.
Eventi sismici che abbiano determinato: - danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall'esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all'uso; - danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;
- l'impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività, indipendentemente dai danni subiti, in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto; - una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto l'unico o il principale cliente era un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

Affitto dell'unica azienda

La causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività relativa all'affitto dell'unica azienda perdura per tutte le annualità interessate dal contratto d'affitto (circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20, § 2.2). Ad esempio, se nel marzo 2023 una società ha concesso in affitto l'unica azienda e la durata del contratto è di 6 anni, il soggetto potrà considerarsi escluso dall'applicazione degli ISA per tutta la durata del contratto.

Liquidazione

Rispetto alla liquidazione, con riferimento agli studi di settore, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, per il periodo che precede l'inizio della procedura valeva la causa di esclusione per cessazione dell'attività, mentre per i periodi post liquidazione fino alla chiusura della procedura operava la causa di



esclusione per non normale svolgimento dell'attività (C.M. 21.5.99 n. 110, § 6.2, ris. 20.3.2008 n. 104 e circ. 16.3.2012 n. 8, § 6.3). Tali indicazioni potrebbero essere estese anche con riferimento agli ISA, sebbene sul punto non consti ancora una conferma ufficiale specifica.

Variazioni dell'attività prevalente

È riconducibile alla causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività determinata dalla modifica dell'attività esercitata in corso d'anno la situazione dell'impresa che, in un anno, ha svolto due attività e nello stesso anno ha cessato quella prevalente. Affinché operi la causa di esclusione, le attività coinvolte non devono essere contraddistinte da codici attività compresi nello stesso ISA.

La situazione dell'impresa che nel corso dell'anno inizia una nuova attività, che si aggiunge a quella già svolta, da cui si conseguono fin dal primo anno la maggior parte dei ricavi, va considerata una modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, condizione che configura una causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività.

Maternità

La gravidanza e la maternità possono costituire motivo per la disapplicazione degli ISA se determinano condizioni di non normale svolgimento dell'attività riconducibili a cause soggettive (stato di salute, età, ecc.) oppure oggettive (tipologia di attività lavorativa svolta, orari di lavoro, distanza dal luogo di svolgimento dell'attività, numero di mesi del periodo di imposta interessati, possibilità di avvalersi di collaboratori, ecc.) (circ. Agenzia delle Entrate 16.6.2020 n. 16, § 4.2). Ove le conseguenze determinate dai predetti eventi siano tali da non integrare un non normale svolgimento dell'attività, ma comunque rilevanti ai fini della stessa, è possibile segnalarle nel campo note aggiuntive del software applicativo degli ISA.

Causa di esclusione per imprese multiattività

La causa di esclusione si applica ai soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati. Ricorrendo tale ipotesi:

l'indice sintetico non trova applicazione;

permane comunque l'obbligo di presentare il modello ISA relativo all'attività prevalente in termini di ricavi, comprensivo del prospetto "Imprese multiattività".

2.4 SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO

Il regime del ravvedimento 2018-2022 è riservato ai soggetti che hanno applicato gli ISA nei periodi oggetto di regolarizzazione e che hanno aderito, entro il 31.10.2024 (o entro il maggior termine del 12.12.2024), al concordato preventivo biennale.

Rimangono quindi esclusi dal regime del ravvedimento, ad esempio:

- i contribuenti che nei periodi di imposta interessati (2018-2022) applicavano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 (a prescindere dall'adesione o meno al concordato preventivo biennale);

- i contribuenti che, pur avendo applicato gli ISA nei periodi 2018-2022, non hanno aderito al concordato preventivo biennale 2024-2025.

Per converso, l'interpretazione letterale della disposizione di cui all'art. 2-quater co. 1 del DL 113/2024 potrebbe consentire l'accesso al regime del ravvedimento ai contribuenti che:

- nei periodi di imposta 2018-2022 hanno applicato gli ISA;
- hanno aderito al concordato preventivo 2024 come soggetti forfetari di cui alla L. 190/2014.

La disposizione in commento richiede infatti, da un lato, l'applicazione degli ISA nei periodi interessati dal regime del ravvedimento e, dall'altro lato, l'adesione al concordato preventivo biennale, senza porre ulteriori limitazioni soggettive.

Tale interpretazione non sembra tuttavia essere condivisa dall'Agenzia delle Entrate, che nel provvedimento 4.11.2024 n. 403886, recante le modalità di esercizio dell'opzione per il regime del ravvedimento 2018-2022, dispone esplicitamente che "possono adottare il ravvedimento i soggetti che aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al concordato, di cui agli articoli da 10 a 22" del DLgs. 13/2024; in altre parole, l'Amministrazione finanziaria individua tra i contribuenti potenzialmente ammessi alla sanatoria esclusivamente quelli che aderiscono al concordato preventivo biennale come soggetti ISA (Titolo II Capo II del DLgs. 13/2024), escludendo quindi in via indiretta i soggetti che accedono al CPB in qualità di contribuenti in regime forfetario (Titolo II Capo III del DLgs. 13/2024).

3. IMPORTO MINIMO

Secondo quanto previsto dall'art. 2-quater co. 7 del DL 113/2024, il valore complessivo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare per ciascuna annualità non può essere inferiore a 1.000,00 euro.

Il comma 7 in commento non fa riferimenti all'IRAP, portando a ritenere che per tale imposta non fossero previsti importi minimi da versare. Tale circostanza è stata confermata in via indiretta dalle analisi delle schede di sintesi esemplificative presenti nel Cassetto fiscale dei soggetti passivi al tributo che, ai fini dell'accesso al ravvedimento 2018-2022, richiedono il versamento dell'imposta sostitutiva dell'IRAP anche per importi inferiori a 1.000,00 euro (al contrario, l'imposta sostitutiva di imposte dirette e addizionali non può mai essere inferiore a tale soglia).

L'introduzione di un importo minimo riservato alle imposte dirette, ma non all'IRAP, porta a trattamenti diversi anche nel caso in cui l'annualità oggetto di ravvedimento si sia chiusa in perdita; in tal caso, infatti:

- l'imposta sostitutiva di imposte dirette e addizionali è comunque pari a 1.000,00 euro;
- l'imposta sostitutiva di IRAP non è dovuta.

3.1 TERMINI DI VERSAMENTO

Per effetto di quanto previsto dall'art. 2-quater co. 8 del DL 113/2024, l'imposta sostitutiva su ogni annualità deve essere versata:



- entro il 31.3.2025, in unica soluzione;
- a partire dal 31.3.2025, mediante pagamento rateale in un massimo di 24 rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale.

In caso di pagamento rateale, il ravvedimento si perfeziona con il pagamento di tutte le rate.

3.2 VERSAMENTO DELLE IMPOSTE PER SOGGETTI TRASPARENTI

Per il CPB l'accettazione della proposta da parte dei soggetti di cui all'art. 5 del TUIR (società di persone e soggetti equiparati) e agli artt. 115 e 116 del TUIR (società di capitali in regime di trasparenza fiscale) vincola anche i soci e gli associati (art. 12 co. 1 del DLgs. 13/2024).

Per essi, il reddito concordato effettivo (ossia rettificato delle voci indicate agli artt. 15 e 16 del medesimo decreto), anche nel limite di 2.000,00 euro, sarà ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione. Al riguardo è stato chiarito che:

- ai fini del rispetto della soglia di 2.000,00 euro occorre tener conto, complessivamente, sia dell'importo della "parte eccedente" (assoggettato a imposta sostitutiva), sia dell'importo del "reddito rettificato" (assoggettato a imposta ordinaria; FAQ 8.10.2024);
- la sostitutiva (così come la maggiorazione degli acconti) è versata pro quota dai singoli soci o associati (circ. 18/2024, § 6.13 e 6.14).

Non si rinviene analoga disciplina nell'art. 2-quater del DL 113/2024.

Il provv. Agenzia delle Entrate 4.11.2024 n. 403886 dispone che per le società e associazioni di cui all'art. 5 del TUIR e per le società che applicano il regime della trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR:

- la presentazione del modello F24 di versamento dell'imposta sostitutiva dell'IRAP è effettuata da parte della società o associazione;
- la presentazione dei modelli F24 di versamento relativi alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è effettuata da parte dei soci o associati.

Tale impostazione viene parzialmente superata dall'ultimo periodo dell'art. 2-quater co. 8 del DL 113/2024, inserito in sede di conversione del DL 155/2024; in particolare, la nuova disposizione rende possibile il versamento dell'imposta sostitutiva direttamente da parte della società o associazione, in luogo dei singoli soci o associati.

4. LIMITAZIONI AL POTERE DI ACCERTAMENTO

Per gli anni in cui si aderisce al regime del ravvedimento l'Agenzia delle Entrate non potrà effettuare le rettifiche:

- di cui all'art. 39 del DPR 600/73; si tratta, in particolare, degli accertamenti analitici, analitico-induttivi o presuntivi e induttivi puri relativi al reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte dirette;



- di cui all'art. 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72; si tratta degli accertamenti presuntivi ai fini IVA (art. 2-quater co. 10 del DL 113/2024).

La copertura opera "eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale di cui al comma 8" (art. 2-quater co. 10 del DL 113/2024).

Secondo un'opinione, il blocco delle rettifiche riguarda anche quelle effettuate mediante accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del DPR 600/73, pur se non esplicitamente individuate dall'art. 2-quater co. 10 del DL 113/2024; tale modalità non rappresenta infatti un metodo di accertamento "ma, semplicemente, una fonte di innesco semplificata che deve poi essere collocata all'interno dell'art. 39 in termini sostanziali".

Atti di recupero di crediti inesistenti

Con riferimento agli atti emessi dal 30.4.2024, il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti avviene ai sensi dell'art. 38-bis del DPR 600/73.

Tale norma non è contemplata tra quelle cui l'Amministrazione non può fare ricorso per effetto dell'opzione per il regime del ravvedimento. Conseguentemente, con riguardo alle annualità oggetto di ravvedimento, restano possibili contestazioni ai sensi dell'art. 38-bis del DPR 600/7318.

Eventuali ravvedimenti già perfezionati

Secondo quanto previsto dall'art. 2-quater co. 12 del DL 113/2024, i ravvedimenti di cui:

- all'art. 13 del DLgs. 472/97;
- all'art. 1 co. da 174 a 178 della L. 197/2022 (c.d. "ravvedimento speciale");
- già effettuati alla data del 9.10.2024 rimangono validi; gli importi a tal fine versati non verranno rimborsati.

4.1 RIDUZIONE DELLE SOGLIE PER L'APPLICAZIONE DELLE SANZIONI ACCESSORIE

L'art. 21 del DLgs. 18.12.97 n. 472 individua le seguenti sanzioni amministrative accessorie:

- interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
- interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
- interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e loro sospensione;
- sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nel precedente punto.

Tali sanzioni accessorie si applicano, in linea generale, quando è irrogata una sanzione amministrativa in materia di imposte dirette e IVA superiore a 50.000,00 euro, per un periodo da 3 a 6 mesi; la durata può essere elevata fino a 12 mesi se la sanzione irrogata è superiore a 100.000,00 euro (art. 12 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471).



4.2 EFFETTI DELLA MANCATA ADESIONE AL CPB O DELLA SUA DECADENZA

Per effetto dell'art. 2-ter del DL 113/2024 convertito, le citate soglie vengono dimezzate in caso di irrogazione di una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale nei confronti dei contribuenti che, in relazione ai medesimi periodi d'imposta:

- non hanno aderito al concordato preventivo biennale;
- hanno aderito al concordato preventivo biennale, con successiva decadenza dall'istituto.

5. ATTI CHE INIBISCONO IL PERFEZIONAMENTO DELLA SANATORIA

Secondo quanto previsto dall'art. 2-quater co. 9 del DLgs. 113/2024, il ravvedimento non si perfeziona nel caso in cui il pagamento in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive è successivo alla notifica di:

- processi verbali di constatazione;
- schemi di atto di accertamento;
- atti di recupero di crediti inesistenti.

Ciò sta a significare che, se l'attivazione dell'opzione per il regime del ravvedimento è avvenuta tramite il pagamento dell'unica o della prima rata prima della notifica di uno dei predetti atti, l'Agenzia delle Entrate non potrà effettuare le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'art. 39 del DPR 600/73, nonché le rettifiche analitico-induttive IVA di cui all'art. 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72.

La formulazione della disposizione porta a ritenere che la ricezione di questionari o comunicazioni di compliance non sia ostativa all'applicazione del regime del ravvedimento, trattandosi di fattispecie a carattere preliminare.

6. CAUSE DI DECADENZA

Per effetto di quanto previsto dall'art. 2-quater co. 10 del DL 113/2024, la protezione dagli accertamenti di cui agli artt. 39 del DPR 600/73 e 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72 viene meno nel caso in cui:

- il contribuente decada dal concordato preventivo biennale 2024-2025, per effetto di una delle cause di decadenza di cui all'art. 22 del DLgs. 13/2024;
- il contribuente risulti destinatario di una misura cautelare, personale o reale, o venga rinviato a giudizio, per aver commesso nei periodi di imposta dal 2018 al 2022 i reati tributari di cui al DLgs. 74/2000 (escluse le fattispecie individuate dagli artt. 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater co. 1), o i reati di false comunicazioni sociali, riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita;
- si verifichi il mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione;

- venga accertata l'infedele dichiarazione per il periodo 2018-2022 di una delle cause di esclusione da ISA di cui all'art. 2-quater co. 6-bis del DL 113/2024 (si tratta delle fattispecie legate al COVID-19, dei casi di non normale svolgimento dell'attività o dei soggetti multiattività).

6.1 DECADENZA DAL CPB

L'art. 2-quater co. 10 lett. a) del DL 113/2024 fa esplicito riferimento alle cause di decadenza di cui all'art. 22 del DLgs. 13/2024; di conseguenza, il regime del ravvedimento non perde efficacia nel caso in cui nei periodi di imposta 2024 o 2025 si verifichino le fattispecie elencate all'art. 21 del DLgs. 13/2024, che portano alla cessazione del concordato preventivo biennale.

La decadenza dal concordato preventivo biennale determina la disapplicazione della sanatoria per l'intero periodo 2018-2022, atteso che l'adesione al CPB costituisce presupposto per usufruire del regime del ravvedimento.

6.2 REATI TRIBUTARI

La limitazione dell'attività di accertamento prevista dal regime del ravvedimento viene meno nel caso in cui il contribuente:

- venga rinviato a giudizio;
- risulti destinatario di una misura cautelare;
- relativamente a reati tributari cui al DLgs. 74/2000, o reati di false comunicazioni sociali, riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita commessi nel periodo 2018-2022.

La decadenza non si verifica in caso di commissione dei reati di:

- dichiarazione infedele (art. 4 del DLgs. 74/2000);
- omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis del DLgs. 74/2000);
- omesso versamento IVA (art. 10-ter del DLgs. 74/2000);
- indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000).

Nel silenzio della norma, per i contribuenti in forma societaria la decadenza dovrebbe verificarsi nel caso in cui il destinatario del rinvio a giudizio o delle misure cautelari sia il relativo legale rappresentante.

La decadenza dalla limitazione all'attività di accertamento è circoscritta agli anni a cui le citate fattispecie penali si riferiscono; in tal caso, restano comunque validi i pagamenti già effettuati, non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento nei termini indicati al successivo § 8 (art. 2-quater co. 11 del DL 113/2024).

Ad esempio, per il contribuente che si è avvalso del regime del ravvedimento per i periodi 2018 e 2019 e che viene successivamente rinviato a giudizio in relazione a uno dei citati reati tributari commesso nel 2019 la decadenza opera solo per il periodo 2019. Il regime del ravvedimento relativo al 2018 resta efficace.

6.3 DECADENZA DALLA RATEAZIONE

In caso di pagamento rateale dell'imposta sostitutiva, il regime del ravvedimento si perfeziona con il versamento di tutte le rate.

Secondo quanto previsto dall'art. 2-quater co. 8 del DL 113/2024, la decadenza dalla rateazione, che porta con sé anche la decadenza dal regime del ravvedimento 2018-2022, si verifica nel caso in cui il pagamento di una delle rate non avvenga entro il termine di pagamento della rata successiva.

Si pensi, ad esempio, ad un contribuente che sceglie il pagamento rateale e che ad aprile 2025 deve versare la seconda rata di imposta sostitutiva; in tal caso, tale rata deve essere pagata al più tardi entro il 31.5.2025 (termine di versamento della rata successiva). La decadenza si verifica se, trascorso tale termine, la rata di aprile non è stata versata.

La decadenza dalla limitazione all'attività di accertamento riguarda unicamente gli anni relativamente ai quali si verifica il mancato pagamento delle rate; in tal caso, restano comunque validi i pagamenti già effettuati, non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento nei termini indicati al successivo § 8 (art. 2-quater co. 11 del DL 113/2024).

Ad esempio, se ci si è avvalsi del regime del ravvedimento per i periodi 2018 e 2019 con pagamento rateale e si omette il versamento delle rate dell'imposta sostitutiva dovuta per il 2019, la decadenza opera solo per il periodo 2019. Il regime del ravvedimento relativo al 2018 resta efficace.

6.4 INFEDELE DICHIARAZIONE DI CAUSE DI ESCLUSIONE ISA

La causa di esclusione di cui all'art. 2-quater co. 10 lett. d) del DL 113/2024 è stata inserita dal DL 155/2024 e mira a sanzionare i contribuenti che nel periodo 2018-2022 non hanno applicato gli ISA dichiarando indebitamente l'esistenza:

- di una causa di esclusione legata al COVID-19;
- della causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività;
- della causa di esclusione relativa ai soggetti multiattività.

Tale causa di decadenza non è contemplata dal co. 11 dell'art. 2-quater. Ciò potrebbe essere determinato da un difetto di coordinamento tra interventi legislativi successivi. Aderendo a questa interpretazione, anche l'infedele dichiarazione della causa di esclusione per uno dei periodi 2018-2022 potrebbe determinare la decadenza dal regime del ravvedimento limitatamente all'annualità in cui è stata infedelmente attestata la causa di esclusione ISA.

7. PROROGA DEI TERMINI DI DECADENZA PER L'ACCERTAMENTO

L'art. 2-quater co. 14 del DL 113/2024 introduce due diverse proroghe dei termini decadenziali per l'accertamento ex art. 43 del DPR 600/73 e art. 57 del DPR 633/72, che si verificano in caso di:

- adesione al CPB e al regime del ravvedimento 2018-2022;
- adesione al solo concordato preventivo biennale 2024-2025.



7.1 PROROGA DEI TERMINI DI DECADENZA PER L'ACCERTAMENTO

Per i "soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale" (e non anche al regime del ravvedimento) i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31.12.2024 sono prorogati al 31.12.2025.

In risposta all'interrogazione parlamentare 27.11.2024 n. 5-0316322, il MEF ha chiarito che per i soggetti ISA che aderiscono al CPB e che hanno beneficiato del regime premiale ISA di cui all'art. 9-bis co. 11 del DL 50/2017:

- per il periodo d'imposta 2018, i termini di decadenza per l'accertamento sono scaduti il 31.12.2023 e non sono, pertanto, "interessati da alcuna proroga";
- per il periodo d'imposta 2019, i termini di decadenza per l'accertamento scadrebbero il 31.12.2024 e sono pertanto prorogati a fine 2025.

Periodo d'imposta	Termine originario	Termine prorogato per adesione al concordato
2015	31.12.2024 (termine raddoppiato in caso di violazioni penali)	31.12.2025
2018	31.12.2024	31.12.2025
	31.12.2023 (con regime premiale ISA)	Termine già decaduto
2019	31.12.2025	-
	31.12.2024 (con regime premiale ISA)	31.12.2025

7.2 ADESIONE AL CPB E AL REGIME DEL RAVVEDIMENTO

I termini per l'accertamento sono prorogati al 31.12.2027 nel caso in cui ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- applicazione degli ISA;
- adesione al concordato preventivo biennale 2024-2025;
- adesione al regime del ravvedimento per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021.

La proroga dei termini per l'accertamento è limitata agli anni per i quali si è optato per l'applicazione del regime del ravvedimento.

L'estensione a fine 2027 del potere di accertamento deriva dalla particolare modalità di accesso al ravvedimento, che si concretizza con il pagamento di un'imposta sostitutiva in unica soluzione entro il 31.3.2025, oppure in un massimo di 24 rate mensili; il versamento si può quindi protrarre fino al 28.2.2027.

Studio De Gregorio

COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI
www.studiodegregorio.info

La proroga dei termini di accertamento è necessaria per evitare che la decadenza dal ravvedimento per mancato versamento dell'imposta rateizzata dovuta impedisca di verificare periodi che nel frattempo sarebbero divenuti non più accertabili in base alle regole ordinarie (si pensi, ad esempio, al ravvedimento sul periodo 2020, per il quale la decadenza dal potere di accertamento si verifica a fine 2026).

Periodo d'imposta	Termine originario	Termine prorogato per adesione al regime del ravvedimento
2018	31.12.2024	31.12.2027
	31.12.2023 (con regime premiale ISA)	Termine già decaduto
2019	31.12.2025	31.12.2027
	31.12.2024 (con regime premiale ISA)	31.12.2027
2020	31.12.2026	31.12.2027
	31.12.2025 (con regime premiale ISA)	31.12.2027
2021	31.12.2027	31.12.2027
	31.12.2026 (con regime premiale ISA)	31.12.2027
2022	31.12.2028	-
	31.12.2027 (con regime premiale ISA)	-

La citata risposta a interrogazione parlamentare 5-03163/2024 non fornisce chiarimenti in merito all'estensione dei termini di accertamento in esame, applicabile ai contribuenti che hanno adottato il regime del ravvedimento 2018-2022; l'art. 2-quater co. 14 primo periodo del DL 113/2024 prevede infatti che per tali soggetti i termini relativi a ciascuna delle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31.12.2027.

L'assenza di prese di posizione potrebbe derivare dal fatto che tale disciplina si aggancia non al termine del 31.12.2024, ma ai singoli periodi di imposta oggetto di ravvedimento; in conseguenza di ciò, i contribuenti che per il 2018 hanno beneficiato della riduzione del termine di accertamento al 31.12.2023, per effetto del regime premiale ISA, non avrebbero interesse ad accedere al regime del ravvedimento per tale periodo di imposta, considerato che il 2018 non è più accertabile, essendo decorso il termine di decadenza.

Si resta a disposizione per ogni chiarimento.

Cordiali saluti.

p. Studio DE GREGORIO COMM. ASS.TI



Via Buniva, 63 (Galleria del Cinema)
10064 Pinerolo (TO)



Corso Vinzaglio, 2
10121 Torino (TO)



Via Antonio Salandra, 18
00145 Roma (RM)