

Concordato preventivo biennale e regime del ravvedimento - Novità del DL 19.10.2024 n. 155 convertito

1 PREMESSA

In sede di conversione in legge del DL 19.10.2024 n. 155 (c.d. "DL fiscale" collegato alla legge di bilancio 2025), sono state introdotte diverse novità relative al concordato preventivo biennale (CPB) e al regime del ravvedimento per le annualità 2018-2022.

Recepimento delle disposizioni del DL 167/2024

Nel DL 19.10.2024 n. 155 convertito sono confluite anche le disposizioni che erano contenute nel DL 14.11.2024 n. 167, in particolare quelle che avevano introdotto la riapertura dei termini per aderire al concordato preventivo biennale 2024-2025.

Il DL 14.11.2024 n. 167 viene quindi espressamente abrogato dalla legge di conversione del DL 155/2024.

Tale abrogazione non ha effetti sostanziali, tenuto conto che le disposizioni relative alla riapertura dei termini per aderire al concordato preventivo sono ora contenute nel nuovo art. 7-bis del DL 155/2024 convertito e che, per espressa previsione normativa, 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.

2 RIAPERTURA DEI TERMINI PER ADERIRE AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

La riapertura dei termini per aderire al concordato preventivo biennale, fissata al 12.12.2024, non riguarda la generalità dei contribuenti originariamente interessati dal nuovo istituto, essendo applicabile solo rispettando alcune ulteriori condizioni, di seguito analizzate.

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

Possono beneficiare della riapertura del termine solo i soggetti che applicano gli ISA.

Esclusione dei soggetti in regime forfetario

Per i contribuenti in regime forfetario, di cui alla L. 190/2014, il termine per aderire al concordato preventivo rimane quello scaduto il 31.10.2024; la mancata estensione della proroga è verosimilmente dovuta al fatto che per tali soggetti il concordato preventivo si applica, in via sperimentale, non per un biennio, ma solo per il 2024 (consentire le adesioni fino a dicembre 2024 avrebbe portato a un reddito concordato ben poco preventivamente).

Esclusione della revoca dal concordato preventivo biennale

La proroga non riguarda coloro che, avendo tempestivamente aderito, vorrebbero revocare la scelta fatta in precedenza.

2.2 PRESENTAZIONE DEL MODELLO REDDITI 2024 ORIGINARIO ENTRO IL 31.10.2024

La riapertura dei termini è riservata ai soli soggetti ISA "che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024 e non hanno aderito al concordato preventivo biennale" (art. 7-bis del DL 155/2024 convertito, che riprende l'art. 1 del DL 167/2024); di conseguenza, i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione entro tale data oppure l'hanno presentata tardivamente, non possono aderire al concordato preventivo biennale entro il 12.12.2024.

2.3 NON AMMESSA LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

Il requisito della valida presentazione del modello REDDITI 2024 è collegato a un'ulteriore condizione per fruire della proroga; infatti, l'adesione entro il 12.12.2024 non è consentita "nei casi in cui nella predetta dichiarazione integrativa sono indicati un minore imponibile o, comunque, un minore

debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024".

In altre parole, l'adesione è possibile:

- nel caso in cui l'unico elemento di novità della dichiarazione dei redditi integrativa sia la compilazione del quadro P del modello ISA 2024, con cui viene formalmente accettata la proposta di concordato preventivo biennale;
- nel caso di dichiarazione dei redditi integrativa a sfavore in cui, oltre all'accettazione della proposta, vengono indicati maggiori imponibili, maggiori debiti d'imposta o minori crediti rispetto a quanto riportato nella dichiarazione originaria.

L'accesso al concordato preventivo biennale invece non è consentito in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa a favore; questa condizione è limitata alla presentazione entro il 12.12.2024 della dichiarazione con cui si accede al concordato preventivo biennale.

Una volta formulata l'adesione al concordato preventivo biennale dovrebbe tornare ad applicarsi la disciplina prevista per tale istituto, secondo cui la presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa con cui si determina una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato costituisce una causa di decadenza, a patto che lo scostamento sia superiore al 30% (in tal senso, si veda quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 17.9.2024 n. 18, § 2.6).

2.4 ACCESSO AL REGIME DEL RAVVEDIMENTO PER LE ANNUALITÀ 2018-2022

Ai fini del regime del ravvedimento di cui all'art. 2-*quater* del DL 113/2024, l'adesione al concordato preventivo biennale a seguito della proroga si intende avvenuta entro il 31.10.2024; i soggetti che beneficiano della riapertura dei termini al 12.12.2024 potranno quindi accedere anche al regime del ravvedimento collegato al concordato preventivo biennale.

3 MODIFICA DELLE CONDIZIONI PER ADERIRE AL CONCORDATO

L'art. 7-*quinquies* del DL 155/2024 convertito modifica la causa di esclusione/cessazione dal concordato preventivo biennale che si verifica in caso di modifica della compagine sociale di società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR.

L'intervento limita l'applicazione della causa di esclusione/cessazione ai soli casi di aumento del numero dei soci o degli associati, rendendo a tal fine irrilevanti le modifiche della compagine sociale che determinano una diminuzione del numero dei soci o associati o che lasciano invariato tale numero; fa eccezione a questa regola, per espressa previsione normativa, il subentro di due o più eredi in seguito al decesso di un socio o associato, che quindi non porta all'esclusione/decadenza dal concordato preventivo biennale, pur costituendo, di fatto, una modifica in aumento della compagine sociale.

4 MODIFICHE AL REGIME DEL RAVVEDIMENTO PER LE ANNUALITÀ 2018-2022

Di regola, il regime del ravvedimento per i soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale entro il 31.10.2024 (cui è equiparata l'adesione entro il 12.12.2024) può operare se, per il periodo d'imposta che si intende sanare (dal 2018 al 2022), sono stati applicati gli ISA, in assenza di cause di esclusione.

4.1 ADESIONE PER I SOGGETTI ESCLUSI DAGLI ISA

Una previsione derogatoria è stata inserita dall'art. 7 del DL 155/2024 a beneficio dei soggetti ISA che non determinano il reddito con criteri forfetari e che 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 (svolgimento dell'attività in settori individuati, riduzione di ricavi e compensi di almeno il 33% rispetto al 2019, inizio attività nel 2019 o nel 2021);
- una condizione di non normale svolgimento dell'attività.

In sede di conversione in legge del DL 155/2024 è stata inserita la possibilità di utilizzo del regime del ravvedimento anche per le imprese multiattività che nei periodi di riferimento (2018-2022) erano escluse da ISA, sempre a condizione che le stesse abbiano aderito al concordato preventivo biennale 2024-2025. Si tratta, in particolare, dei contribuenti 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.

Determinazione della base imponibile in presenza di cause di esclusione dagli ISA

Per i soggetti che aderiscono alla sanatoria in presenza di una delle cause di esclusione dagli ISA espressamente indicate, la base imponibile è determinata, per l'annualità interessata, come differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato al 9.10.2024 e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%.

Analogo incremento si applica per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Aliquote d'imposta in presenza di cause di esclusione dagli ISA

Per i soggetti esclusi dagli ISA che possono comunque beneficiare della sanatoria l'aliquota dell'imposta sostitutiva è fissa ed è pari:

- al 12,5%, per le imposte sui redditi e relative addizionali;
- al 3,9%, per l'IRAP.

| Soggetti esclusi dagli ISA | | | | |
|--|--------------------------|-----------------|-------------------------------|-----------------------|
| Imposta sostitutiva | Periodo d'imposta | Aliquota | Riduzione dell'imposta | Importo minimo |
| Imposte sui redditi e relative addizionali | Dal 2018 al 2022 | 12,5% | 30% per tutti i periodi* | 1.000 euro |
| IRAP | Dal 2018 al 2022 | 3,9% | 30% per tutti i periodi | - |

* La riduzione non si applica per le imprese multiattività che aderiscono al ravvedimento.

4.2 TERMINI DI VERSAMENTO

Le imposte sostitutive dovute per ogni annualità devono essere versate con il modello F24:

- 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 degli interessi calcolati al tasso legale.

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

| Codice tributo | Descrizione |
|-----------------------|---|
| 4074 | "CPB - Soggetti persone fisiche - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali - Ravvedimento di cui all'art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024" |
| 4075 | "CPB - Soggetti diversi dalle persone fisiche - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali - Ravvedimento di cui all'art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024" |

| Codice tributo | Descrizione |
|-----------------------|---|
| 4076 | “CPB - Imposta sostitutiva dell’IRAP - Ravvedimento di cui all’art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024” |
| 1668 | Interessi dovuti in ipotesi di pagamento rateale per i codici tributo “4074” e “4075” |
| 3805 | Interessi dovuti in ipotesi di pagamento rateale per il codice tributo “4076” |

Modalità di versamento per i soggetti in regime di trasparenza fiscale

Secondo quanto previsto dal provv. Agenzia delle Entrate 4.11.2024 n. 403886, per le società e le associazioni di cui all’art. 5 del TUIR e per le società di capitali 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.

In sede di conversione del DL 155/2024 è stata introdotta una disposizione che, per l’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali, rende possibile il versamento direttamente da parte della società o associazione, in luogo dei singoli soci o associati.

Non è chiaro se il limite minimo dell’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali, pari a 1.000,00 euro, sia riferito ai singoli soci, oppure alla società in trasparenza; in assenza di indicazioni specifiche, sembrerebbe fondato ritenere che l’importo minimo vada riferito alla società e non ai singoli soci, come emerge anche dai prospetti diffusi dall’Agenzia delle Entrate.

4.3 INTEGRAZIONE DELLE CAUSE DI DECADENZA

Il DL 155/2024 convertito integra la previsione del regime del ravvedimento che dispone la decadenza dai benefici relativi alla limitazione dagli accertamenti di cui agli artt. 39 del DPR 600/73 (imposte dirette) e 54 co. 2 secondo periodo del DPR 633/72 (IVA) quando sono dichiarate infedelmente le cause di esclusione dagli ISA sopra indicate (cause legate al COVID-19, non normale svolgimento dell’attività e imprese multiattività).