

AIDC LAB

Gruppo di lavoro AIDC Milano

RAVVEDIMENTO PER I PERIODI DI IMPOSTA

2018 - 2022

D.L. 113/2024 convertito in L. n. 143/2024: norme sul ravvedimento per i periodi di imposta pregressi

D.L. n. 155/2024: modifiche alla disciplina del ravvedimento

Risoluzione Agenzia delle entrate n. 50/2024 istituzione dei codici tributo per i versamenti

Provvedimento Agenzia delle entrate del 4 novembre 2024: attuazione delle disposizioni di legge

Osservazioni e commenti

Premessa

La disciplina del CPB la cui opzione doveva essere esercitata, in generale, entro il 31 ottobre 2024 è affiancata, come noto, da una specifica disposizione che regola il c.d. ravvedimento per i periodi di imposta pregressi dal 2018 al 2022. A questa speciale forma di ravvedimento possono accedere infatti solo coloro che hanno esercitato l'opzione per il concordato preventivo biennale. Considerata la rilevanza della norma e con l'obiettivo di essere di ausilio ai colleghi nell'affrontare tale importante tematica, AIDC Milano ed AIDC Lab hanno predisposto uno specifico documento di analisi del ravvedimento nel quale sono riportati:

- il testo delle norme contenute nella L. n. 143/2024, introdotte in sede di conversione del DL n. 113/2024 in materia di ravvedimento per coloro che hanno optato per il concordato preventivo biennale;
- l'integrazione alle stesse per effetto del DL n. 155/2024 pubblicato in GU del 19 ottobre 2024;
- la risoluzione n. 50/2024 dell'Agenzia delle entrate che ha istituito i codici tributo per l'effettuazione dei versamenti delle somme dovute per la sanatoria;
- il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 403886/2024 del 4 novembre 2024 che ha dato attuazione alle disposizioni di legge.

Analogamente a quanto già fatto nell'ambito del documento AIDC Milano – AIDC Lab dedicato al concordato preventivo biennale, sono state inserite delle note di analisi e commento della norma. Sono state anche inserite le FAQ diffuse dall'Agenzia delle entrate che, nei giorni scorsi, hanno preso in considerazione alcune delle tematiche legate al ravvedimento.

AIDC Milano continua anche a mantenere operativo lo sportello dedicato ai quesiti sulla tematica della sanatoria ovvero su tematiche legate alle conseguenze derivanti dalla avvenuta opzione al CPB. Il quesito può essere formulato inviando una mail all'indirizzo quesiticpb@aidc.pro.

Le risposte saranno inviate all'associato e successivamente messe a disposizione in una area dedicata del sito AIDC Milano. Al medesimo indirizzo potranno essere inviate osservazioni e commenti al presente documento.

Sul sito AIDC Milano è anche disponibile l'ultimo aggiornamento dello specifico documento dedicato al CPB.

* * *

RAVVEDIMENTO PER I PERIODI DI IMPOSTA PREGRESSI

Articolo 2 ter e 2 quater del DL n. 113/2024 convertito in L. n. 143/2024 di pubblicata in GU n. 236 dell'8 ottobre 2024

Art. 2-ter. Trattamento sanzionatorio per i soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono

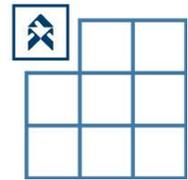
- 1. Fermo quanto previsto dall'articolo 34, comma 2, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, quando e' irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale, di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, non accolta dal contribuente ovvero, in relazione a violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano, le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie, di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, previste dal comma 1 dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono ridotte alla metà.**
- 2. Le disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo si applicano anche nei confronti dei contribuenti che, per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022, non si sono avvalsi del regime di ravvedimento di cui all'articolo 2-quater ovvero che ne decadono per la ricorrenza di una delle ipotesi di cui all'articolo 2-quater, comma 10, lettere a), b) e c).**

Commento

In sede di conversione del DL n. 113 del 2024 è stata introdotta una specifica disposizione (che era stata accantonata in sede di definitiva approvazione del D.Lgs. n. 87/2024) in tema di sanzioni nella quale si disciplina che:

- nei confronti di coloro che non optano per il concordato preventivo biennale ovvero ne decadono (laddove siano state commesse violazioni relative ai tributi oggetto di concordato), le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie previste dalla legge sono ridotte alla metà. Con riferimento alle sanzioni accessorie, si tratta di quanto previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 472/1997 e cioè di:
a) interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
b) interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
c) interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione;
d) la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).*

Nella sostanza, la norma prevede che la soglia di 50 mila euro prevista per l'applicazione delle sanzioni accessorie sia, nello specifico, pari a 25 mila euro;



- *analoga previsione è disciplinata per coloro che non accedono alla sanatoria per i periodi di imposta pregressi di cui al successivo articolo 2 quater.*

Si rammenta che la disposizione di cui all'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, nella versione in vigore sino al 28 giugno 2024 (ma con effetto per le violazioni commesse sino al 31 agosto 2024) prevede che quando è irrogata una sanzione amministrativa superiore a euro 50.000 e la sanzione edittale prevista per la più grave delle violazioni accertate non è inferiore nel minimo a euro 40.000 e nel massimo a euro 80.000, si applica, secondo i casi, una delle sanzioni accessorie previste nel decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria, per un periodo da uno a tre mesi. La durata delle sanzioni accessorie può essere elevata fino a sei mesi, se la sanzione irrogata è superiore a euro 100.000 e la sanzione edittale prevista per la più grave violazione non è inferiore nel minimo a euro 80.000.

In relazione alle violazioni commesse a far data dal 1 settembre 2024, la norma, modificata, prevede che "Quando è irrogata una sanzione amministrativa superiore a euro 50.000 si applica, secondo i casi, una delle sanzioni accessorie previste nel decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria, per un periodo da tre a sei mesi. La durata delle sanzioni accessorie può essere elevata fino a dodici mesi, se la sanzione irrogata è superiore a euro 100.000".

Si deve ritenere che, in relazione alla possibilità di adesione al CPB nonché al ravvedimento in data successiva al 1 settembre 2024, possano in astratto trovare comunque applicazione le "nuove" previsioni introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024.

Oggettivamente, le disposizioni introdotte dalla L. n. 143/2024 suscitano più di una perplessità in ragione del fatto che l'applicazione di una sanzione viene paventata nel momento in cui non si aderisce ad un istituto che è opzionale nonché ad una sanatoria anch'essa opzionale.

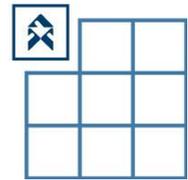
Art. 2-quater. Imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili dei soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale (come modificato ed integrato dall'art. 7 del DL n. 155/2024 pubblicato in GU n. 246 del 19.10.2024)

1.I soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al concordato preventivo biennale di cui agli articoli 6 e seguenti del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, possono adottare il regime di ravvedimento di cui al presente articolo, versando l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui ai commi da 2 a 7 del presente articolo.

Commento

La norma individua, immediatamente, i soggetti destinatari del ravvedimento per i periodi di imposta dal 2018 al 2022 in coloro che hanno aderito al CPB e che hanno applicato gli ISA. In relazione a questi due elementi si segnala che:

** il riferimento all'avvenuta adesione entro il 31 ottobre 2024 al CPB crea alcune problematiche in relazione alle società con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare che, in linea di principio, potrebbero avere una data di riferimento per l'adesione al CPB successiva al 31 ottobre. Infatti, va rilevato che l'articolo 9, comma 3, del D.Lgs. n. 13/2024 afferma che per il primo periodo di imposta di efficacia del concordato, l'adesione può essere effettuata entro il termine*



ordinario di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi come previsto dall'articolo 11, del D.Lgs. n. 1/2024. Peraltro, il comma 13 dell'articolo 2 quater disciplina espressamente il caso del soggetto con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare ai fini dell'accesso al ravvedimento evidenziando, in buona sostanza, che il primo periodo di imposta ravvedibile è quello che comprende il 31 dicembre 2018;

** il generale rinvio alle norme in materia di CPB (con menzione degli articoli 6 e seguenti) faceva ipotizzare la possibilità di accesso al ravvedimento anche per quei contribuenti che hanno aderito al CPB come forfetari ma che in uno o più periodi di imposta compresi tra il 2018 ed il 2022 hanno invece applicato gli ISA in regime ordinario. Detta possibilità viene però esclusa dal rinvio contenuto nel provvedimento dell'Agenzia delle entrate unicamente agli articoli del D.Lgs. n. 13/2024 che vanno dal 10 al 22*

2. Ai fini del comma 1, la base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura del:

- a) 5 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;**
- b) 10 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 8 e inferiore a 10;**
- c) 20 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8;**
- d) 30 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6;**
- e) 40 per cento per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4;**
- f) 50 per cento per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.**

3. Ai fini del comma 1, la base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura stabilita dal comma 2.

4. Per le annualità 2018, 2019 e 2022, i soggetti di cui al comma 1 applicano l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali con l'aliquota del:

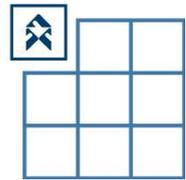
- a) 10 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;**
- b) 12 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;**
- c) 15 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.**

5. Per le annualità 2018, 2019 e 2022, i soggetti di cui al comma 1 applicano l'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive con l'aliquota del 3,9 per cento.

6. In considerazione della pandemia di COVID-19, per i soli periodi d'imposta 2020 e 2021, i soggetti di cui al comma 1 applicano le imposte sostitutive di cui ai commi 4 e 5 diminuite del 30 per cento.

Commento

I commi da 2 a 6 disciplinano le modalità applicative del ravvedimento che possono essere riassunte sulla base di due principi generali :



- *i contribuenti che, nel corso dei periodi di imposta interessati dal ravvedimento hanno conseguito punteggi elevati avranno un incremento di base imponibile inferiore rispetto a coloro che, sulla base degli ISA, hanno invece conseguito punteggi meno elevati;*
- *coerentemente, l'imposta sostitutiva determinata sull'incremento in questione, sarà tanto minore quanto più elevato è stato il punteggio ISA per lo specifico periodo di imposta;*
- *il comma 6 prende in considerazione la situazione dei periodi di imposta nei quali vi è stata l'incidenza del COVID prevedendo una riduzione generalizzata dell'imposta sostitutiva dovuta;*
- *in generale, ai fini IRAP (ove il tributo sia dovuto) viene richiesto sull'incremento del valore della produzione il pagamento di una imposta con la medesima aliquota di quella ordinaria.*

Alcune osservazioni devono essere formulate:

- *il ravvedimento in questione potrà essere effettuato per uno, più o tutti i periodi di imposta potenzialmente interessati che vanno, come detto, dal 2018 al 2022. In altri termini ogni periodo di imposta è autonomo ai fini del ravvedimento;*
- *l'Agenzia delle entrate ha provveduto ad inviare sul cassetto fiscale dei contribuenti potenzialmente interessati un prospetto nel quale viene riepilogato per ogni periodo di imposta l'incremento della base imponibile nonché l'ammontare dell'imposta sostitutiva dovuta. Da un punto di vista operativo, si sono verificate delle ipotesi nelle quali per alcuni periodi di imposta (in assenza di evidenziazione di cause di esclusione ISA) non sono riportate le predette indicazioni. Si deve ritenere che il fatto di non aver ricevuto il prospetto od averlo ricevuto incompleto non sia in alcun modo vincolante ai fini dell'accesso al ravvedimento ove, naturalmente, il contribuente sia interessato alla specifica sanatoria.*

6 -bis. I soggetti di cui al comma 1, con un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c) , d) ed e) , o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, fino a 5.164.569 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, possono accedere al regime di ravvedimento di cui al presente articolo nel caso in cui anche per una delle annualità comprese tra il 2018 e il 2022:

a) hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19, introdotta con i decreti attuativi dell'articolo 148 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;

b) ovvero hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività di cui all'articolo 9 bis, comma 6, lett. a), del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

6 -ter. Per le annualità in cui sussistono le circostanze previste dal comma 6 -bis, lettere a) e b), ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento:

a) la base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento;

- b) l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera a), l'aliquota del 12,5 per cento;
- c) la base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento;
- d) l'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera c), l'aliquota del 3,9 per cento.
- 6 -quater. Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive, determinate con le modalità di cui al comma precedente, sono diminuite del 30 per cento**

Commento

I commi da 6 bis a 6 quater sono stati introdotti con il DL 155/2024 e sono finalizzati a consentire l'accesso al ravvedimento in due particolari situazioni:

** la prima riguarda la non applicazione degli ISA specifica in relazione all'emergenza sanitaria COVID. Si pensi, ad esempio, al caso del contribuente che aveva conseguito una diminuzione del fatturato di oltre il 30 per cento rispetto al periodo di imposta 2019;*

** la seconda riguarda, per tutti i periodi di imposta interessati dalla sanatoria, l'evidenziazione di un periodo di non normale svolgimento dell'attività.*

In relazione a queste due ipotesi, vengono disciplinate delle modalità peculiari di determinazione dell'imposta sostitutiva

7. In ogni caso, il valore complessivo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da versare per ciascuna annualità oggetto dell'opzione non può essere inferiore a 1.000 euro.

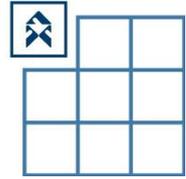
8. Il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al presente articolo è effettuato in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2025 oppure mediante pagamento rateale in un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025. In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate. Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione. Non si fa comunque luogo al rimborso delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva in ipotesi di decadenza dalla rateizzazione.

9. Il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento, di cui all'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Commento

I commi da 7 a 9 disciplinano le modalità di versamento delle somme dovute ai fini del ravvedimento precisando che:

** per quanto concerne l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle addizionali, in relazione ad ogni specifica annualità, vi è un importo minimo da versare pari a 1000 euro ove, naturalmente,*



l'importo ordinariamente determinato sia inferiore a detta soglia. Può essere questo il caso del contribuente che ha dichiarato, per uno o più dei periodi di imposta interessati dal ravvedimento, una perdita;

** il comma 8 disciplina una doppia modalità di pagamento delle somme dovute in unica soluzione ovvero in forma rateale in 24 mesi. Va precisato che il rinvio alla nozione di perfezionamento del ravvedimento laddove il pagamento sia effettuato in forma rateizzata è da correlare alla proroga dei termini di accertamento disciplinati nella norma e non, si ritiene, all'ipotesi che medio tempore possano essere notificati atti "ostativi" al ravvedimento stesso. Viene altresì disciplinato il caso del contribuente che non versa una delle rate ma che, attraverso una previsione analoga a quella contenute nell'articolo 15 ter del dpr n. 602 del 1973 ha la possibilità di sanare la violazione entro il mese successivo. Pertanto, di fatto, l'orizzonte temporale massimo per il pagamento è di 25 mesi;*

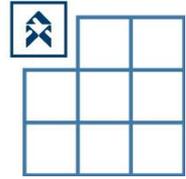
** il comma 9 individua l'ipotesi in cui il contribuente sia destinatario di uno degli atti espressamente previsti dal comma medesimo prima del pagamento effettuato in unica soluzione od in forma rateale. In questa ipotesi il ravvedimento non ha effetto e dunque, nel caso in cui nei confronti del contribuente sia in corso una attività istruttoria prodromica alla notifica di uno degli atti espressamente evidenziati, sarà opportuno procedere ad effettuare la sanatoria ove, naturalmente, la scelta verrà effettuata in tal senso.*

10. Eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale di cui al comma 8, nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, per i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché quelle di cui all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non possono essere effettuate, fatta eccezione per la ricorrenza di uno dei seguenti casi:

- a) intervenuta decadenza dal concordato preventivo biennale di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13;**
- b) applicazione nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 di una misura cautelare, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ad eccezione delle fattispecie di cui agli articoli 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, nonché dell'articolo 2621 del codice civile e degli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1 del codice penale, commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2018 al 2022;**
- c) mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione di cui al comma 8 del presente articolo;**
- d) dichiarazione infedele della causa di esclusione di cui al comma 6 -bis**

11. Nei casi di cui alla lettera b) del comma 10 e in caso di mancato pagamento di una delle rate previste dal comma 8, la decadenza intervenuta riguarda unicamente l'annualità di riferimento. In tutti i casi di cui al primo periodo restano comunque validi i pagamenti già effettuati, non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento secondo i termini di cui al comma 14.

Commento



I commi in questione disciplinano le conseguenze derivanti dal ravvedimento per i periodi di imposta pregressi la più importante delle quali è la preclusione delle rettifiche del reddito di impresa e di lavoro autonomo nonché la preclusione rispetto alle rettifiche induttive IVA. Va segnalato che non vi è una preclusione in merito all'attività di verifica da parte dell'Agenzia delle entrate che, in ogni caso, a fronte della validità del ravvedimento, non potrà tradursi in una concreta rettifica. Posto il legame tra CPB e ravvedimento la norma precisa come il ricorrere di una delle cause di decadenza dal CPB di cui all'articolo 22 del D.Lgs. n. 13/2024 (per un analitico commento si rinvia all'apposito documento AIDC Milano – AIDC LAB disponibile sul sito) travolge anche gli effetti del ravvedimento. Come sopra anticipato, una volta scelta l'opzione per il versamento rateizzato, medio tempore le rettifiche ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA non possono essere effettuate a meno che non vi sia decadenza dal pagamento rateizzato, concetto che, come esaminato, deve essere correlato alla proroga dei termini di accertamento dei periodi di imposta oggetto di sanatoria (almeno per alcuni considerato che per il 2021, di fatto la proroga non opera come verrà successivamente esaminato).

Le altre ipotesi di inefficacia del ravvedimento sono correlate a specificità della sanatoria quali il mancato perfezionamento del versamento rateizzato nonché l'ipotesi di rinvio a giudizio per una serie specifica di reati commessi nei periodi di imposta oggetto di ravvedimento ovvero la dichiarazione infedele della causa di esclusione dalla applicazione degli ISA per effetto del COVID o per il non normale svolgimento dell'attività.

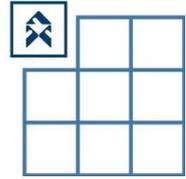
Poiché il ravvedimento si fonda, essenzialmente, sul punteggio conseguito ai fini ISA nei diversi periodi di imposta, appare problematica la soluzione ad una questione correlata all'ipotesi di una verifica da parte dell'Agenzia delle entrate che possa comportare il rilievo legato al conseguimento di un diverso punteggio evidentemente inferiore rispetto a quanto assunto ai fini del ravvedimento. Va osservato che, da un punto di vista letterale è questa una fattispecie non disciplinata in termini di decadenza del ravvedimento. I commi in questione evidenziano ulteriormente come ogni periodo di imposta sia da considerarsi in via autonoma ai fini della effettuazione del ravvedimento.

12. Restano altresì validi i ravvedimenti di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, già effettuati alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto e non si dà luogo a rimborso.

13. Le disposizioni del presente articolo si applicano, per i soggetti di cui al comma 1 il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre di ciascun anno di riferimento.

Commento

I commi in questione disciplinano due aspetti di natura procedimentale nel momento in cui si afferma che mantengono validità le dichiarazioni di ravvedimento operoso ordinarie ovvero quelle presentate ai sensi della normativa sul ravvedimento speciale di cui alla legge n. 197/2022. In queste ipotesi si deve ritenere che ai fini della determinazione dell'incremento (laddove il contribuente intenda avvalersi anche di questa nuova forma di ravvedimento) per la determinazione delle imposte sostitutive, si dovrà aver rilievo alla sommatoria tra dichiarazione originaria ed integrativa (ovvero all'eventuale reddito di impresa e/o di lavoro autonomo come risultante dalla dichiarazione integrativa ove incrementato rispetto alla dichiarazione originaria). In secondo



luogo, va osservato che laddove il contribuente abbia presentato precedenti dichiarazioni di ravvedimento, i termini di accertamento delle integrazioni risultano già prorogati per effetto di quanto previsto dalla legge n. 190 del 2014 per un periodo corrispondente a quello intercorso tra dichiarazione originaria ed integrazione. Ad esempio, se in relazione al periodo di imposta 2020, con dichiarazione presentata nel 2021, è stata effettuata una integrazione del reddito di impresa con dichiarazione presentata nel 2024, il termine per il controllo della integrazione scade il 31 dicembre 2029.

Il comma 13, come già anticipato, afferma la possibilità di effettuazione della sanatoria anche per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare.

14. In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il regime di ravvedimento di cui al comma 1 del presente articolo, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2027. In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in scadenza al 31 dicembre 2024 sono prorogati al 31 dicembre 2025.

Commento

La norma individua, in modo analitico, la proroga dei termini di accertamento per i soggetti che accedono al ravvedimento ovvero al solo CPB. Infatti:

** una sorta di mini proroga è disposta nei confronti di coloro che hanno optato per il CPB (indipendentemente dall'accesso al ravvedimento) e che applicano gli ISA. Per detti soggetti, i termini di accertamento in scadenza il 31 dicembre 2024 sono prorogati di un anno. Questa è l'ipotesi, ad esempio, dei soggetti che applicando gli ISA per il periodo di imposta 2019 hanno conseguito un punteggio in base al quale opera il beneficio della riduzione di un anno del termine di accertamento. In detta ipotesi, infatti, il termine ordinario (tenendo conto del beneficio in questione) scadrebbe proprio il 31 dicembre 2024. Va anche detto che in relazione a questa ipotesi, viene di fatto assorbita la problematica legata alla applicazione della proroga di 85 giorni prevista (per come interpretata dall'Agenzia delle entrate) dall'art. 67 del DL n. 18/2020;*

** la proroga per i periodi di imposta dal 2018 al 2021 del termine di accertamento sino al 31 dicembre 2027 è legata alla doppia opzione di adesione al CPB ed all'accesso al ravvedimento. Va subito detto che, in relazione al periodo di imposta 2021, la proroga è del tutto irrilevante rispetto al termine ordinario di accertamento che sarebbe comunque scaduto il 31 dicembre 2027. In questo contesto, si pone il tema dei contribuenti che, per il 2018, hanno applicato gli ISA conseguendo un punteggio tale da conseguire il beneficio premiale della riduzione di un anno del termine di accertamento. In questo caso, infatti, il termine di accertamento è già scaduto il 31 dicembre 2023 (ovvero il 25 marzo 2024) e dunque la proroga non potrebbe operare a meno che, in alcune specifiche situazioni possano operare i principi illustrati dalla Corte di Cassazione con la sentenza*

28457/2024 nella quale è stato affermato che in caso di contabilizzazione di costi fittizi (il caso era relativo al beneficio premiale recato dalla applicazione degli studi di settore) la riduzione dei termini di accertamento non può operare. Analogamente, è stato ipotizzato che la locuzione utilizzata dalla norma che afferma come “in ogni caso”, l’effetto del beneficio premiale sarebbe vanificato o, per meglio dire, sarebbe comunque operante il termine di accertamento ordinario senza beneficio fissato al 31 dicembre 2024. Tale tesi non appare però del tutto convincente;

* come già osservato, la proroga dei termini di accertamento deve intendersi come sostanzialmente correlata alla previsione di pagamenti rateizzati in 24 mesi. Infatti, laddove non fosse stata prevista una specifica proroga, il pagamento di alcune rate poteva intervenire a fronte di una avvenuta decorrenza del termine ordinario di accertamento con una previsione unicamente legata al recupero in termini di riscossione delle somme dovute ma non di accertamento del periodo di imposta specifico;

* la proroga, logicamente, dovrebbe riguardare esclusivamente i redditi interessati dal ravvedimento e non altre categorie reddituali. In altri termini, in relazione alla posizione delle persone fisiche non sarebbe soggetta a proroga del termine di accertamento l’intera posizione reddituale ma solo quella “porzione” relativa al reddito di impresa ovvero di lavoro autonomo.

15. Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate sono stabiliti termini e modalità di comunicazione delle opzioni di cui al presente articolo.

16. Agli oneri derivanti dal presente articolo, valutati in 212.162.500 euro per l’anno 2025, 267.650.000 euro per l’anno 2026, 223.087.500 euro per l’anno 2027, 176.225.000 euro per l’anno 2028 e 108.375.000 euro per l’anno 2029, si provvede, quanto a 63.364.583 euro per l’anno 2025, 65.175.000 euro per l’anno 2026 e 16.293.750 euro per l’anno 2027, mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal presente articolo e, quanto a 148.797.917 euro per l’anno 2025, 202.475.000 euro per l’anno 2026, 206.793.750 euro per l’anno 2027, 176.225.000 euro per l’anno 2028 e 108.375.000 euro per l’anno 2029, mediante corrispondente riduzione del fondo di cui all’articolo 62, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209.

Risoluzione Agenzia delle entrate n. 50/2024

Oggetto: Concordato preventivo biennale - Versamento, mediante modello F24, dell'imposta sostitutiva in regime di ravvedimento - articolo 2-quater del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito con modificazioni dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143

I soggetti che aderiscono al regime di ravvedimento di cui all'articolo 2-quater del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito con modificazioni dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, effettuano il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui ai successivi commi da 2 a 7 del medesimo articolo 2-quater del decreto legge n. 113 del 2024, utilizzando i seguenti codici tributo:

- **"4074" denominato "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" denominato "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";**
- **"4076" denominato "CPB - Imposta sostitutiva dell'IRAP - Ravvedimento di cui all'art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024".**

In sede di compilazione del modello F24, i codici tributo **"4074"** e **"4075"** sono esposti nella sezione *"Erario"*, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *"importi a debito versati"*, con l'indicazione nel campo *"Anno di riferimento"*, dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, nel formato *"AAAA"*.

Il codice tributo **"4076"** deve essere indicato nella sezione *"Regioni"* unitamente al codice regione, reperibile nella tabella denominata *"Tabella T0-Codici delle regioni e delle Province autonome"* pubblicata sul sito www.agenziaentrate.gov.it, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *"importi a debito versati"*, con l'indicazione nel campo *"Anno di riferimento"*, dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, nel formato *"AAAA"*. In caso di versamento in forma rateale, il campo *"rateazione/Regione/Prov./mese rif."* è valorizzato nel formato *"NNRR"*, dove *"NN"* rappresenta il numero della rata in pagamento e *"RR"* indica il numero complessivo delle rate. In caso di pagamento in un'unica soluzione, il suddetto campo è valorizzato con *"0101"*.

Il versamento degli interessi dovuti in ipotesi di pagamento rateale è eseguito con i codici tributo già esistenti **"1668"**, in caso di utilizzo dei codici tributo **"4074"** e **"4075"**, e **"3805"**, in caso di utilizzo del codice **"4076"**.

FAQ AGENZIA DELLE ENTRATE

Faq n.15 del 25 ottobre - Si chiede conferma che l'opzione per il ravvedimento non comporta alcun obbligo di versamento ai fini IVA relativamente ai maggiori imponibili soggetti a imposta sostitutiva.

L'articolo 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024 prevede che «I soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al concordato preventivo biennale di cui agli articoli 6 e seguenti del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, possono adottare il regime di ravvedimento di cui al presente articolo, versando l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive». Il riferimento, nella richiamata disposizione, alle sole imposte sui redditi e alle relative addizionali nonché all'imposta regionale sulle attività produttive consente di escludere che la base imponibile, sulla quale si applicano le relative imposte sostitutive, rilevi anche ai fini IVA

Provvedimento Agenzia Entrate 4.11.2024 n. 403886 (pubblicato in data 4 novembre 2024)

Modalità e termini di comunicazione delle opzioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili per i soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

dispone

1. Definizioni

1.1 Ai fini del presente provvedimento si intendono per:

- a) “decreto-legge” il decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, come modificato dal decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155, in corso di conversione;
- b) “decreto legislativo” il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13;
- c) “decreto” il decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.
- d) “concordato” il concordato preventivo biennale introdotto dal “decreto legislativo”;
- e) “ISA” gli indici sintetici di affidabilità fiscale introdotti dall'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96;
- f) “ravvedimento” l'istituto introdotto dall'articolo 2-quater del decreto-legge;

- g) “annualità” i periodi di imposta dal 2018 al 2022;
- h) “risoluzione” la risoluzione n. 50 del 17 ottobre 2024 con cui sono stati istituiti i codici tributo per versare l'imposta sostitutiva prevista per i soggetti che aderiscono al “concordato” e adottano il regime di “ravvedimento” per le “annualità”;
- i) “modello F24” il modello previsto per l'esecuzione dei versamenti unitari di cui all'articolo 17 del “decreto”;
- l) “cassetto fiscale” il servizio, erogato nell'area ad accesso autenticato (area riservata) del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, che consente al soggetto di consultare le proprie informazioni fiscali. Il “cassetto fiscale” è consultabile anche dall'intermediario del soggetto, previa delega;
- m) “Tuir” il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Ambito di applicazione

2.1 Possono adottare il “ravvedimento” i soggetti che aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al “concordato”, di cui agli articoli da 10 a 22 del “decreto legislativo” e che nelle “annualità”:

- hanno applicato gli “ISA”;
- ovvero, hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19, introdotta con i decreti attuativi dell'articolo 148 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- ovvero, hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività di cui all'articolo 9-bis, comma 6, lettera a), del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

2.2 Per il calcolo della base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, e dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive, si tiene conto dei dati indicati nelle relative dichiarazioni presentate, anche ai fini dell'applicazione degli ISA, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del “decreto-legge”. Nell'Allegato n. 1 al presente provvedimento sono riportati i riferimenti ai campi delle dichiarazioni fiscali rilevanti ai fini della determinazione delle imposte da versare per adottare il “ravvedimento”.

2.3 I soggetti che hanno conseguito, nell'annualità di imposta interessata dal “ravvedimento”, sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo, possono adottare tale istituto solo se esercitano l'opzione per entrambe le categorie reddituali.

3. Modalità di comunicazione delle opzioni e di versamento

3.1 Per l'adozione del “ravvedimento” l'opzione è esercitata, per ogni “annualità”, mediante presentazione del “modello F24” relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive con l'indicazione nel campo “Anno di riferimento” della relativa “annualità” indicando il numero complessivo delle rate, tramite i codici tributo appositamente istituiti con la “risoluzione”.

3.2 Per le società e associazioni di cui all'articolo 5 ovvero le società di cui agli articoli 115 e 116 del “Tuir” l'opzione di cui al precedente punto 3.1 è esercitata con la presentazione di tutti i “modelli F24” di versamento, relativi alla prima o unica rata:

- dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte della società o associazione;
- delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da parte dei soci o associati.

3.3 In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna “annualità”, si perfeziona con il pagamento di tutte le rate. Il pagamento tardivo di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

3.4 Il “ravvedimento” non si perfeziona se il versamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento, di cui all'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

4. Termini

4.1 L'opzione di cui al precedente punto 3.1 deve essere esercitata con la presentazione del “modello F24” relativo al versamento in unica soluzione o della prima rata entro il 31 marzo 2025.

4.2 Nel caso di cui al punto 3.3 il pagamento rateale è possibile in un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025.

5. Pubblicazione di elementi informativi di ausilio

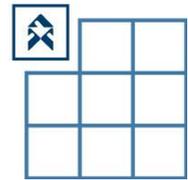
5.1 Al fine di agevolare il soggetto che intende adottare il “ravvedimento” l'Agenzia delle entrate mette a disposizione, per ogni “annualità”, elementi ed informazioni in suo possesso utili per la determinazione delle imposte sostitutive, sulla base dei dati contenuti nell'Allegato 1.

5.2 I soggetti e i relativi intermediari delegati possono accedere agli elementi di cui al punto 5.1, quando disponibili, consultando il “cassetto fiscale”.

6. Trattamento dei dati

6.1 La base giuridica del trattamento dei dati personali - prevista dagli articoli 6 paragrafo 3 lettera b) del Regolamento (UE) 2016/679 e 2 ter del Codice in materia di protezione dei dati personali di cui al decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 - è individuata nell'articolo 2-quater del “decreto legge”, nell'articolo 9-bis del decreto legge del 24 aprile 2017, n. 50 recante “Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo” convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 e nel Titolo II del “decreto legislativo”.

6.2 L'Agenzia delle entrate assume il ruolo di Titolare del trattamento dei dati e si avvale del partner tecnologico Sogei S.p.a, al quale è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, l'elaborazione e l'aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale nonché le attività di analisi correlate e le attività per l'elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale. Sogei S.p.a. è designata Responsabile del trattamento dei dati ai sensi dell'art. 28 del Regolamento (UE) 2016/679.



6.3 I dati personali oggetto del trattamento (anagrafici, contabili, fiscali) desumibili dal modello F24 verranno trattati ai fini degli adempimenti strettamente connessi alla gestione dell'istituto del “ravvedimento”.

6.4 Nel rispetto del principio della limitazione della conservazione (articolo 5 paragrafo 1, lettera e) del Regolamento (UE) 2016/679, l'Agenzia delle entrate conserva i dati oggetto del trattamento per il tempo necessario per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

6.5 Nel rispetto del principio di integrità e riservatezza (articolo 5, paragrafo 1, lettera f) del Regolamento (UE) 2016/679, i dati sono trattati in maniera da garantire un'adeguata sicurezza tesa ad evitare trattamenti non autorizzati o illeciti.

6.6 L'Agenzia delle entrate adotta tutte le misure tecniche ed organizzative richieste dall'art. 32 del Regolamento (UE) 2016/679 necessarie a garantire la sicurezza del trattamento dei dati personali, nonché la conformità di esso agli obblighi di legge e al Regolamento stesso.

6.7 L'informativa sul trattamento dei dati personali e sull'esercizio dei diritti da parte degli interessati è pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

6.8 Sul trattamento dei dati personali relativi al processo afferente al “ravvedimento” è stata eseguita la valutazione d'impatto sulla protezione dei dati (DPIA) ai sensi dell'articolo 35, del Regolamento (UE) 2016/679.

Motivazioni

L'articolo 2-quater del “decreto-legge”, consente ai soggetti che hanno applicato gli “ISA” e che aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al “CPB” di adottare il regime di “ravvedimento” disciplinato dallo stesso articolo 2-quater versando le imposte sostitutive sia delle imposte sui redditi e delle relative addizionali sia dell'imposta regionale sulle attività produttive.

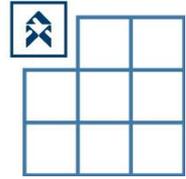
In particolare, l'istituto si rivolge a coloro che, nelle “annualità” per le quali è possibile accedere al “ravvedimento”:

- hanno applicato gli “ISA”;
- ovvero, hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19, introdotta con i decreti attuativi dell'articolo 148 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- ovvero, hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività di cui all'articolo 9-bis, comma 6, lettera a), del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Per il calcolo della base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive, si tiene conto dei dati indicati nelle relative dichiarazioni, anche ai fini dell'applicazione degli “ISA”, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del “decreto-legge”.

Tenuto conto che il comma 15 del citato articolo 2-quater rinvia a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la determinazione dei termini e delle modalità di comunicazione delle opzioni di adesione al ravvedimento, si dà attuazione, con il presente provvedimento, alla richiamata disposizione.

In relazione alle modalità di adesione al ravvedimento, atteso che il comma 8 dell'articolo 2-quater citato prevede che il perfezionamento del “ravvedimento” avvenga con il versamento delle imposte



sostitutive, il provvedimento prevede che, per l'adozione del “ravvedimento”, l'opzione è esercitata, per ogni “annualità”, mediante presentazione del “modello F24” relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive con l'indicazione dell' “annualità” per la quale è esercitata l'opzione.

Per le società e associazioni di cui all'articolo 5 ovvero le società di cui agli articoli 115 e 116 del “Tuir”:

- la presentazione del “modello F24” di versamento dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive 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.

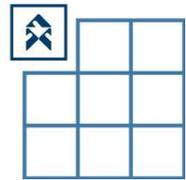
In tali casi l'opzione risulta esercitata solo a seguito della presentazione dei “modelli F24” relativi al versamento complessivo delle imposte sostitutive dovute per la prima o unica rata.

Viene quindi previsto che, in caso di pagamento rateale, considerato che l'opzione, per ciascuna “annualità”, si perfeziona mediante il versamento di tutte le rate, nel “modello F24” venga indicato il numero della rata in versamento e il numero complessivo delle rate; con l'indicazione del codice tributo viene, infine, individuata l'imposta sostitutiva per la quale si sta effettuando, tramite il versamento, l'adesione al “ravvedimento”.

Con riferimento ai termini per l'esercizio dell'opzione il provvedimento ricorda che la stessa è effettuata entro il 31 marzo 2025 e che, nel caso di pagamento rateale, il versamento è possibile in un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025.

Infine, è previsto che al fine di agevolare il soggetto che intende adottare il ravvedimento, l'Agenzia delle entrate rende disponibili, per ogni annualità, elementi ed informazioni utili per la determinazione delle imposte sostitutive, i cui dati sono contenuti nell'Allegato n. 1.

I soggetti interessati e i relativi intermediari delegati possono consultare tali elementi informativi accedendo al “Cassetto fiscale” mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.



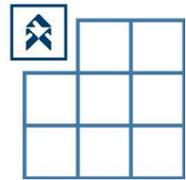
ALLEGATO 1

Redditi d'impresa e di lavoro autonomo periodi d'imposta 2018 – 2022

MODELLO REDDITI	QUADRI DEL MODELLO		
	RE	RF	RG
PERSONE FISICHE	rigo RE 25	rigo RF101 + rigo RF98	rigo RG36 + rigo RG33
SOCIETA' DI CAPITALI		dal 2018 al 2020 : rigo RF63 - rigo RN4, colonna 4 - rigo GN4, colonna 4 - rigo TN3, colonna 4 - rigo PN3, colonna 3 - valore assoluto, se negativo, di rigo RH7, colonna 2 - rigo RH7, colonna 1 – rigo RH8, colonna 1 - rigo RH8, colonna 2	
		dal 2021 al 2022 : rigo RF63 - rigo RN4, colonna 4 - rigo GN4, colonna 4 - rigo TN3, colonna 4 - rigo PN3, colonna 3 - valore assoluto, se negativo, di rigo RH7, colonna 2 - rigo RH7, colonna 1 – rigo RH8	
SOCIETA' DI PERSONE	rigo RE21	rigo RF66	rigo RG34
ENTI NON COMMERCIALI	rigo RE23	rigo RF65	rigo RG33

Valore della produzione netta periodi d'imposta 2018 – 2022

MODELLO IRAP	QUADRI DEL MODELLO
PERSONE FISICHE	rigo IQ68 (*)
SOCIETÀ DI PERSONE	rigo IP74
SOCIETÀ DI CAPITALI	rigo IC76
ENTI NON COMMERCIALI	rigo IE61
(*) Presente fino all'anno d'imposta 2021	
(**) Non sono stati trattati i casi di coloro che, nel medesimo periodo d'imposta, hanno contestualmente esercitato sia attività d'impresa che di lavoro autonomo e hanno prodotto il valore della produzione ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 446 del 1997 (soggetti agricoli che determinano il reddito d'impresa con modalità forfetarie) e dell'art. 17, comma 2, del medesimo d.lgs. (soggetti che determinano il reddito d'impresa con modalità forfetarie).	



Commento

Il provvedimento attuativo dell’Agenzia delle entrate in relazione alle norme sul ravvedimento fornisce una serie di indicazioni di natura operativa sollevando però, nel contempo, alcune rilevanti criticità:

- in relazione alla posizione dei contribuenti che hanno aderito al CPB come forfetari ma che, in uno o più dei periodi di imposta precedenti hanno applicato gli ISA, il rinvio alle norme del D.Lgs. n. 13/2024 nella parte di articoli che vanno dal 10 al 22 escludono dunque detti contribuenti dalla possibilità di ravvedimento a differenza di quanto desumibile dalla norma. La motivazione potrebbe ritrovarsi, più che nel fatto che vi sia un espresso richiamo al concordato preventivo biennale, alla circostanza della difficoltà di far operare, nei confronti di detti contribuenti (che non applicano gli ISA), la proroga dei termini di accertamento;*
- viene specificato che, ai fini del ravvedimento, assumono rilevanza i dati delle dichiarazioni presentate entro la data di conversione in legge del DL n. 113/2024 e, dunque, le integrazioni effettuate successivamente non rilevano;*
- i punti 3.2 e 3.3 affermano, in maniera non coerente con la norma nonché con la risoluzione n. 50/2024 (ed anche con quanto evidenziato nei prospetti inviati dall’Agenzia delle entrate contenenti gli elementi rilevanti ai fini del ravvedimento) che il pagamento delle somme dovute per il ravvedimento, nei casi di società ed associazioni di cui all’articolo 5 del TUIR nonché nell’ipotesi di società di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR, debba essere effettuato per l’IRAP dalla società e per le imposte sui redditi e relative addizionali dai soci ovvero dagli associati. Peraltro, il provvedimento riconnette l’efficacia del ravvedimento al pagamento di tutti i modelli F24 con il rischio, in astratto, che la sanatoria non sia efficace per nessuno dei soggetti coinvolti laddove ad esempio la società versi l’IRAP ma uno dei soci (in possesso di una quota di minoranza) decida di non versare le somme astrattamente dovute. Va inoltre rilevato come l’indicazione contenuta nel provvedimento (tralasciando l’ipotesi di modifica della compagine sociale che ben potrebbe essere intervenuta nel corso dei periodi di imposta interessati dalla sanatoria sino al momento di effettuazione della sanatoria stessa), non appare coerente con il dato letterale della norma che riconnette l’accesso al ravvedimento al soggetto che ha optato per il CPB. Nel caso di specie (cioè per le società ed associazioni di cui all’articolo 5 nonché per le società di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR), l’opzione per il CPB è stata effettuata dalla società ovvero dall’associazione e non dai soci;*
- ai fini della efficacia del ravvedimento non è richiesto alcun ulteriore adempimento rispetto al pagamento delle somme dovute mediante modello F24. Si precisa che non appaiono essere state poste limitazioni alla compensazione delle somme dovute con eventuali crediti ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997;*
- appare infine opportuno precisare che la mancata ricezione nel cassetto fiscale dei prospetti elaborati dall’Agenzia delle entrate non appare costituire in alcun modo una causa ostativa all’accesso al ravvedimento.*