



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 37 del 1 ottobre 2024

Focus settimanale:

- **Invio dati Tessera Sanitaria entro il 30 settembre**
- **La nuova patente a punti nei cantieri**
- **Condizioni oggettive sempre da dimostrare per non essere qualificati società di comodo – prima parte**
- **Concordato preventivo biennale**
- **La revisione del sistema sanzionatorio – seconda parte**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	10
Invio dati Tessera Sanitaria entro il 30 settembre	10
La nuova patente a punti nei cantieri	12
L'Approfondimento.....	14
Condizioni oggettive sempre da dimostrare per non essere qualificati società di comodo – prima parte.....	14
L'Approfondimento.....	22
Concordato preventivo biennale	22
L'Approfondimento.....	49
La revisione del sistema sanzionatorio – seconda parte.....	49

Flash di stampa



Concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 23.09.2024	Con le modifiche introdotte dal decreto Correttivo (D.Lgs. 108/2024), i contribuenti che aderiranno al concordato preventivo biennale potranno applicare una tassazione flat tax in base alle loro pagelle Ilsa di partenza: 15% per voti inferiori a 6; 12% per voti pari almeno 6 ma inferiori a 8; 10% per voti da 8 in su.
Bonus edilizi soggetti Ires	IL SOLE 24 ORE 23.09.2024	I titolari di reddito d'impresa possono fruire della detrazione per risparmio energetico solo se gli interventi sono realizzati sui fabbricati strumentali che utilizzano nell'esercizio della loro attività imprenditoriale.
Imposta sul valore delle crypto-attività	IL SOLE 24 ORE 23.09.2024	La legge di Bilancio 2023 ha previsto l'applicazione dell'imposta di bollo proporzionale (2 per mille annuo), originariamente previsto per i "prodotti finanziari", anche alle crypto-attività detenute dai clienti residenti in Italia presso i Crypto-asset service provider (Casp). Alternativa all'imposta di bollo, quando manca un intermediario residente, è la nuova imposta sul valore delle crypto-attività (Ivaca).
CPB e sanatoria degli accertamenti	IL SOLE 24 ORE 24.09.2024	La riscrittura dell'emendamento al decreto Omnibus, all'esame delle commissioni Bilancio e Finanze del Senato, modifica la sanatoria a costi ultraridotti relativa al passato per incentivare il concordato preventivo per le partite Iva.
Cause ostative al CPB	IL SOLE 24 ORE 24.09.2024	A seguito delle modifiche apportate alla disciplina dal D.lgs. 108/2024 la società (o ente) che, nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato, risulta interessata da operazioni di fusione, scissione, conferimento ovvero, se società di persone o studio associato, da modifiche della compagine sociale, non può beneficiare del concordato preventivo biennale.

Rimborso Iva pagata in un Paese Ue nel 2023	ITALIA OGGI 23.09.2024	Il termine entro cui chiedere il rimborso dell'Iva pagata nel corso del 2023 in un Paese Ue diverso da quello di residenza, scade il 30 settembre.
Patente a crediti imprese non edili	IL SOLE 24 ORE 24.09.2024	Dal 1.10.2024 l'obbligo della patente a crediti per operare nei cantieri temporanei o mobili trova applicazione anche alle imprese non qualificabili come imprese edili e ai lavoratori autonomi che operano "fisicamente" nei cantieri, ad eccezione dei soggetti che effettuano mere prestazioni intellettuali.
Accertamento analitico-induttivo	ITALIA OGGI 25.09.2024	Le lettere dell'Agenzia delle Entrate, recapitate nel cassetto fiscale dei possibili fruitori del concordato preventivo biennale, ricordano che i soggetti che aderiscono al concordato non possono essere soggetti agli accertamenti di cui all'art. 39 DPR 600/1973, a meno che, durante un'attività accessoria, venga rilevata una causa di decadenza dall'accordo.
Fattura semplificata per contribuenti forfetari	IL SOLE 24 ORE 25.09.2024	Lo schema di decreto attuativo della direttiva UE 2020/285 prevede che dal 2025, i contribuenti forfetari possano emettere fatture semplificate, indipendentemente dall'ammontare dell'operazione.
Rottamazione quater	ITALIA OGGI 26.09.2024	L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, sul proprio sito Internet, ricorda che entro il 30.11.2024 va versata la sesta rata.
Sanzioni ridotte per ritardatari 770	IL SOLE 24 ORE 26.09.2024	Entro il 31.10.2024 deve essere inviato il modello 770 anche se i sostituti possono sempre presentare validamente la dichiarazione entro i 90 giorni successivi, ossia entro il 29.01.2025, ricorrendo al ravvedimento operoso.
Modifiche al quadro SK	IL SOLE 24 ORE 26.09.2024	La casella 31 va barrata in caso di corresponsione di utili a persone fisiche residenti in Italia in relazione a partecipazioni qualificate detenute al di fuori dell'esercizio d'impresa, se la

		distribuzione è stata approvata con delibera adottata entro il 31.12.2022.
Crediti d'imposta e omessa compilazione del quadro RU	IL SOLE 24 ORE 26.09.2024	Con l'introduzione dell'art. 13 D.lgs. 1/2024 è previsto che per perdere il beneficio non basta la mancata indicazione di crediti d'imposta nel quadro RU.
Decreto Omnibus	ITALIA OGGI 27.09.2024	Nel decreto Omnibus è previsto un bonus di 100 euro anticipato a dicembre a favore dei lavoratori dipendenti con figli e reddito complessivo fino a 28.000 euro.
Monitoraggio black list	IL SOLE 24 ORE 27.09.2024	La legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha introdotto nell'art. 110 D.P.R. 917/1986 i nuovi cc. da 9-bis a 9-quinquies che disciplinano il monitoraggio dei costi black list.
Cessione del credito bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 27.09.2024	Il Ministro dell'Economia ha ribadito, durante un question time, che non vi sarà alcuna nuova riapertura dei termini per la cessione dei crediti collegati ai bonus edilizi.
Industria 4.0 - risposte a Telefisco	IL SOLE 24 ORE 28.09.2024	In base a quanto stabilito dall'art. 6 D.L. 39/2024 e dal decreto direttoriale 24.04.2024, ai fini della compensazione dei crediti 4.0 le imprese devono comunicare l'ammontare complessivo degli investimenti, la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione.
Detrazioni Irpef per pannelli fotovoltaici	IL SOLE 24 ORE 29.09.2024	Le spese sostenute nel 2023 per la realizzazione di opere finalizzate al recupero del patrimonio edilizio con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energie (pannelli fotovoltaici), detraibili dall'Irpef al 50% in 10 quote annuali, devono essere indicate nei righi RP41-RP47 nel modello Redditi PF 2024 (o nei righi E41-E43 per chi dovesse ancora inviare il 730 entro il 30.09.2024), senza inserire nella colonna 2 alcun codice relativo alla «tipologia di intervento».
Patente a crediti	IL SOLE 24 ORE 28.09.2024	I requisiti che consentono di incrementare il punteggio iniziale della patente a crediti,

arrivando fino a 100, potranno essere inseriti sul relativo portale dal 1.01.2025 e saranno riconosciuti retroattivamente se già posseduti al momento della domanda della patente.

L'Agenzia interpreta



Fuoriuscita del concordato preventivo biennale

CIRCOLARE
N. 18/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che la morte di un socio di società e associazioni trasparenti che hanno aderito al concordato preventivo biennale potrebbe comportare la fuoriuscita dal regime, in quanto potrebbe essere interpretato come "modifica della compagine societaria".

Società in trasparenza e concordato preventivo biennale

CIRCOLARE
N. 18/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con circolare, ha chiarito che nell'ambito delle società o delle associazioni in regime di trasparenza, l'imposta sostitutiva determinata sul reddito incrementale va versata pro-quota dai singoli soci e/o associati.

Concordato preventivo e regime forfetario

CIRCOLARE
N. 18/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che solo i contribuenti forfetari che nel periodo d'imposta 2023, anteriore a quello dell'adesione, non superano la soglia di 85.000 euro, possono accedere al concordato. Coloro invece che superano nel corso del 2024 la soglia dei 100.000 euro, pur fuoriuscendo dal regime, possono applicare sul reddito che eccede la tassazione specifica con le aliquote più ridotte (10% o 3% per i soggetti start-up).

Rimborso Irap

INTERPELLO
N. 186
DEL 26.09.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che se un ente pubblico si vede riconoscere in sede di giudizio il diritto alla restituzione di somme precedentemente corrisposte a un dipendente, il credito per la maggiore Irap versata pro tempore è rimborsabile entro 2 anni dal passaggio in giudicato della sentenza.

Il Giudice ha sentenziato



Società di comodo e diritto alla detrazione Iva

CORTE DI GIUSTIZIA UE
C-341/22

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che la disciplina delle società di comodo, essendo in contrasto con il sistema armonizzato dell'Iva, deve essere disapplicata.

Esenzione Imu per enti non profit

CORTE DI CASSAZIONE
N. 24200/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che è necessaria la presentazione della dichiarazione Imu da parte degli enti non profit al fine per poter beneficiare dell'esenzione dall'imposta.

Adesione alla rottamazione sospende il processo pendente

CORTE DI CASSAZIONE
N. 24933/2024

La Cassazione, nell'ordinanza, ha chiarito che l'adesione alla Rottamazione-quater prevista dall'art.1, c. 236 L. 197/2022 sospende il processo pendente, fino al pagamento dell'ultima rata della rottamazione, dopo di che questo si estingue.

Plusvalenza su immobile

C.G.T. DEL VENETO
N. 52/2024

La Corte di giustizia tributaria del Veneto, ha stabilito che in caso di vendita di un immobile, per il quale il cedente, già nudo proprietario, abbia poi acquistato l'usufrutto, in caso di plusvalenza, la stessa va parametrata secondo l'età del cedente originario, anche nel successivo atto di vendita della piena proprietà.

Accertamento parziale

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI MILANO
N. 3671/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, ha affermato che non basta la dichiarazione dell'ex coniuge per avviare l'accertamento parziale sull'effettiva corresponsione di somme.

Avviso di accertamento a ex socio

CORTE DI CASSAZIONE
N. 22311/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che la notifica di un avviso di accertamento all'erede dell'ex socio accomandatario e liquidatore, non è sanabile.

Accertamento illegittimo con definizione agevolata	C.G.T. DI SECONDO GRADO DI LECCE N. 2346/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Lecce, ha sancito che l'avviso di accertamento al socio non è legittimo se il Fisco ha accettato l'istanza di definizione agevolata del giudizio proposto della società a ristretta base azionaria.
Socio senza poteri di amministrazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 35984/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che il socio che non ha poteri di amministrazione, non risponde dell'evasione dell'Iva.
Pubblica udienza	CORTE DI CASSAZIONE N. 22163/2024	La Cassazione, con ordinanza, ritiene nulla la sentenza nel caso se è stata rifiutata la richiesta di discutere la causa in pubblica udienza, in presenza di un'istanza contenuta nell'atto di appello.
Accertamento su cessione immobile sul valore del mutuo	CORTE DI CASSAZIONE N. 25854/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che è legittimo l'accertamento induttivo di maggiori ricavi da cessioni immobiliari fondati sul valore dei mutui accesi per l'acquisto e sui valori periziati in occasione del mutuo.

In breve

Invio dati Tessera Sanitaria entro il 30 settembre

Entro lunedì 30 settembre 2024 scade il termine, per i soggetti operanti in ambito sanitario, per trasmettere al Sistema tessera sanitaria i dati delle spese sostenute dalle persone fisiche nel primo semestre (gennaio-giugno) del 2024, ai fini della precompilazione delle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2024 (modelli 730/2025 e REDDITI PF 2025).

I soggetti quali i medici chirurghi, gli odontoiatri, altri professionisti sanitari, le strutture sanitarie, le farmacie e gli ottici ai sensi dell'art. 3 comma 3 del D.lgs. 175/2014, devono trasmettere al Sistema tessera sanitaria i dati riguardanti le fatture, gli scontrini fiscali e gli eventuali rimborsi relativi alle spese sanitarie sostenute da ciascun assistito, che vengono poi messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

L'art. 2 comma 2 del DM 8 febbraio 2024, aggiungendo il comma 1-*bis* all'art. 7 del DM 19 ottobre 2020, ha quindi stabilito che, per le spese sanitarie sostenute a partire dal 1° gennaio 2024, la trasmissione dei relativi dati al Sistema tessera sanitaria deve essere effettuata entro:

- il 30 settembre di ciascun anno, per le spese sanitarie sostenute nel primo semestre (gennaio-giugno) del medesimo anno;
- il 31 gennaio di ciascun anno, per le spese sanitarie sostenute nel secondo semestre (luglio-dicembre) dell'anno precedente.

Le scadenze semestrali previste in relazione alle spese sanitarie sostenute dal 1° gennaio 2024 sono applicabili anche in relazione agli infermieri pediatrici iscritti all'Albo di cui al DM 17 gennaio 1997 n. 70. In via transitoria, secondo quanto stabilito dal DM 22 maggio 2023, tali soggetti, in relazione alle spese sanitarie sostenute nell'anno 2023, potevano infatti effettuare un unico invio dei dati entro il 31 gennaio 2024.

L'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria segue una logica "di cassa", rilevando il momento del pagamento, anche se in data antecedente a quella di emissione del documento fiscale. Entro il 30 settembre 2024, pertanto, occorre inviare i dati delle spese sanitarie, sostenute da persone fisiche, con data di pagamento dal 1° gennaio al 30 giugno 2024.

Tra i dati da inviare occorre specificare la modalità di pagamento delle spese sanitarie, che deve essere tracciabile per tutti gli oneri sostenuti, a eccezione delle spese di acquisto di medicinali, dispositivi medici o per prestazioni sanitarie rese da strutture pubbliche o private accreditate al Servizio Sanitario Nazionale. Devono inoltre essere fornite le informazioni relative agli eventuali

contributi riconosciuti dalla normativa vigente, riportate sui documenti fiscali, quali, ad esempio, il c.d. “bonus psicologo”.

In relazione alla correzione dei dati relativi alle spese sanitarie trasmessi al sistema TS è possibile provvedere entro il termine del settimo giorno, successivo alla prevista scadenza, per l'invio dei dati in modificati. Entro il 7 ottobre 2024 potranno quindi essere inviate le modifiche dei dati delle spese sanitarie trasmesse entro il 30 settembre.

La scadenza del 30 settembre 2024 non riguarda invece le spese veterinarie. Risolvendo il dubbio se l'invio semestrale dei dati delle spese sanitarie fosse applicabile anche alle spese veterinarie, l'art. 2 comma 2 del DM 8 febbraio 2024, modificando l'art. 7 del DM 19 ottobre 2020, ha stabilito che la trasmissione al Sistema tessera sanitaria dei dati è effettuata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le spese veterinarie sono state sostenute. Pertanto, l'invio dei dati da parte dei veterinari avviene con cadenza annuale. Le spese veterinarie sostenute nel 2024 dovranno quindi essere trasmesse al Sistema tessera sanitaria entro il 16 marzo 2025, termine che, cadendo di domenica, slitta al successivo lunedì 17 marzo.

La nuova patente a punti nei cantieri

Nella circolare pubblicata n. 4/2024, l'Ispettorato del Lavoro, accompagnando la pubblicazione del DM 132/2024, ha affermato che fino al 31 ottobre le imprese e i lavoratori autonomi potranno ottenere il rilascio della nuova patente a crediti. Dal 1° novembre, quindi, per poter lavorare sarà necessario essere in possesso della patente a punti.

Nella circolare vengono individuate le modalità di presentazione della domanda, i contenuti informativi della patente, i presupposti e il procedimento per l'adozione del provvedimento di sospensione della stessa, i criteri di attribuzione di crediti ulteriori rispetto al punteggio iniziale oltre alle modalità di recupero dei crediti persi.

La nuova patente, prevista dall'art. 27 del D.lgs. 81/2008, come modificato dal DL 19/2024, permette alle imprese con almeno 15 crediti, di poter operare nell'ambito dei cantieri. Sono tenuti al possesso della patente le imprese, non necessariamente qualificabili come imprese edili e i lavoratori autonomi che operano fisicamente nei cantieri. Sono invece esclusi i soggetti che effettuano mere forniture o prestazioni di natura intellettuale, come ad esempio ingegneri, architetti e geometri e le imprese in possesso dell'attestazione di qualificazione SOA, in classifica pari o superiore alla III. Per le imprese estere invece, in assenza di un prossimo provvedimento, scatterà l'obbligo della patente anche per loro.

Il rilascio della patente avviene in modalità telematica, accedendo al portale dell'INL che sarà operativo dal 1.10.2024 tramite SPID o CIE. In questa prima fase di applicazione e fino al 31 ottobre, è possibile inviare un'apposita autocertificazione, utilizzando il facsimile allegato alla circolare, tramite PEC, all'indirizzo dichiarazionepatente@pec.ispettorato.gov.it. In questo modo, fino al 31 ottobre sarà possibile lavorare.

Possono presentare la domanda il legale rappresentante dell'impresa o il lavoratore autonomo, anche per il tramite di un soggetto munito di apposita delega in forma scritta.

I requisiti per ottenere il rilascio della patente sono i seguenti:

- Iscrizione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- Obblighi formativi previsti dal D.lgs. n. 81/2008;
- DURC in corso di validità;

- Documento di Valutazione dei Rischi (DVR), se previsto dalla normativa;
- Certificazione di regolarità fiscale (DURF), di cui all'art. 17-bis, c. 5 e 6, D.lgs. n. 241/97, se previsto dalla normativa;
- Designazione del responsabile del servizio di prevenzione e protezione, se previsto dalla normativa.

Nel caso in cui si dichiari la sussistenza di requisiti non posseduti al momento della richiesta della patente, la stessa può essere revocata o anche sospesa, con un provvedimento del Direttore dell'Ispettorato d'area metropolitana o dell'Ispettorato territorialmente competente. Il decreto individua le casistiche in cui ciò è obbligatorio (infortuni mortali) e quelle in cui vi è un margine di discrezionalità (inabilità permanente, certificata con provvedimento dell'INAIL, o irreversibile menomazione). In entrambi i casi, è sempre necessario dimostrare la colpa grave.

Come sopra anticipato, il numero minimo di crediti al di sotto del quale non si può lavorare è di 15 crediti. Per recuperare i crediti, saranno necessari formazione e investimenti in materia di salute e sicurezza.

L'Approfondimento

Condizioni oggettive sempre da dimostrare per non essere qualificati società di comodo – prima parte

PREMESSA

Come è noto l'art. 30 della Legge n. 724/1994¹ impone significative restrizioni a quelle società commerciali che detenendo immobili non superano il cosiddetto “*test di operatività*”.

¹ L'art. 30 della Legge n. 724/1994 afferma che: “1. Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali:

- a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell' art. 85, comma 1, lett. c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, primo comma, lett. a), del DPR n. 633/1972, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento;
- c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria. Le disposizioni del primo periodo non si applicano: 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta; 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria; 4) alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente; 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto; 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50. PERIODO SOPPRESSO DALLA L. 24 DICEMBRE 2007, N. 244. 6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità; 6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; 6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale; 6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale; 6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore. (38)

2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. Per la determinazione del valore dei beni si applica l'art. 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR n. 917/1986; per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.

3. Fermo l'ordinario potere di accertamento, ai fini dell'imposta personale sul reddito per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il reddito del periodo di imposta non sia

In pratica, dette società sono qualificate “**società di comodo**” perché i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi ordinari imputati a Conto economico risultano inferiori al valore dei ricavi “**figurativi**”, calcolati mediante l’applicazione di prestabiliti coefficienti a determinati beni dell’attivo patrimoniale.

In altri termini, se dal confronto tra ricavi minimi presunti e ricavi attesi risulta che i primi eccedono i secondi la società è da considerarsi non operativa.

Si ricorda, inoltre, che a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31.12.2022 per effetto delle modifiche stabilite dall’art. 9, comma 1 della Legge n. 73/2022 è stata abrogata la normativa delle società in perdita sistematica, di cui all’art. 2, comma 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies del DL n. 138/2011.

Di seguito l’analisi della tematica.

inferiore all’ammontare della somma degli importi derivanti dall’applicazione, ai valori dei beni posseduti nell’esercizio, delle seguenti percentuali:

- a) l’1,50 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1;
- b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell’art. 8-bis, primo comma, lett. a), del DPR n. 633/1972, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell’esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale è ridotta al 3 per cento; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dello 0,9 per cento;
- c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma. (38)

3-bis. Fermo l’ordinario potere di accertamento, ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive per le società e per gli enti non operativi indicati nel comma 1 si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato ai sensi del comma 3 aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

4. Per le società e gli enti non operativi, l’eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell’imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell’art. 17 del Dlgs n. 241/1997, o di cessione ai sensi dell’art. 5, comma 4-ter, del DL n. 70/1988, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 154/1988.

Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l’ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto non inferiore all’importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l’eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell’IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

4-bis. In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, ((la società interessata può interpellare l’amministrazione ai sensi dell’art. 11, comma 1, lett b), della Legge n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente)).

4-ter. Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, ((non trovano applicazione le disposizioni di cui al presente articolo)).

4-quater. Il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-bis ma non ha presentato l’istanza di interpellato prevista dal medesimo comma ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi”.

LE PENALIZZAZIONI PREVISTE PER LE SOCIETÀ DI COMODO

Acquisire lo status di “**società non operativa**” porta ad avere le seguenti penalizzazioni:

- l’obbligo di dichiarare ai fini IRES/IRPEF un reddito superiore a quello minimo presunto stabilito dall’art. 30, comma 3 della Legge n. 724/1994.
Più precisamente, occorre dichiarare un reddito non inferiore a quello risultante dall’applicazione di apposite percentuali ai valori di determinati beni dell’attivo patrimoniale;
- una maggiorazione del 10,5% dell’aliquota IRES che dal 24% passa al 34,5%. Maggiorazione applicabile alle società di capitali (Spa, Srl e Sapa) e ai soggetti assimilati (società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che si qualificano “**di comodo**”;
- l’obbligo di dichiarare, ai fini IRAP, un valore della produzione minimo. Nello specifico occorre aumentare il reddito minimo ai fini delle imposte dirette sommando alcune componenti indeducibili quali:
 - ✓ spese per il personale dipendente;
 - ✓ competenze spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
 - ✓ compensi di lavoro autonomo occasionale;
 - ✓ interessi passivi;
- la possibilità di portare in diminuzione, nel periodo d’imposta in cui la società non è operativa, le perdite dei periodi d’imposta precedenti soltanto per la parte di reddito che eccede quello minimo;
- l’impossibilità di chiedere a rimborso o di utilizzare in compensazione tramite modello F24 l’eccedenza IVA detraibile.

Non servono particolari doti per capire che l’intento del Legislatore è quello di penalizzare le società “**schermo**”, ovvero quelle strutture:

- prive di alcun interesse imprenditoriale create ad hoc dal contribuente;
- aventi come unico fine quello di “**nascondere**” i beni patrimoniali dei soci. Beni che così operando restano nella disponibilità dei soci nonostante non vi sia una formale intestazione.

Ebbene, in una situazione di tal genere le società immobiliari di gestione sono i soggetti che risultano più esposti alle restrizioni imposte dalla disciplina antielusiva, dato che:

- non è così raro che siano utilizzate per intestare beni. Si pensi in tal senso al caso degli immobili concessi in uso ai soci o ai loro familiari gratuitamente o, comunque, a canoni inferiori a quelli di mercato;
- i parametri stabiliti dall'art. 30 della Legge n. 724/1994 mirano a sovrastimare i ricavi minimi necessari per non essere considerati di comodo, rispetto a quelli effettivamente conseguibili nell'odierno mercato immobiliare.

CAUSE DI ESCLUSIONE LEGATE ALLA NATURA GIURIDICA DELLA SOCIETÀ O ENTE

Non sono assoggettate alla disciplina antielusiva le società e gli enti che non risultano inclusi nell'elenco tassativo prescritto dall'art. 30, comma 1 della Legge n. 724/1994, ovvero:

- le società semplici;
- gli enti commerciali;
- gli enti non commerciali;
- le società consortili, cooperative e di mutua assicurazione;
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione.

Evidenziamo altresì, che:

- rientrano nel campo di applicazione della normativa dei soggetti non operativi, anche le società estere prive di stabile organizzazione, se risultano residenti in base a quanto stabilito dall'art. 73, comma 5-bis del TUIR²;
- ai sensi dell'art. 26, comma 4 del DL n.179/2012³, la normativa delle società di comodo non è applicabile alle cosiddette “**start up innovative**”. Operativamente questi soggetti devono barrare la casella “**start up**” nel **quadro RS** del modello redditi per poter disapplicare la disciplina antielusiva.

² L'art. 73, comma 5-bis del TUIR, aggiornato recentemente dal Dlgs n. 209/2023 e in vigore dal 29.12.2023 prevede che: “Salvo prova contraria, si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lett. a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

- a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;
- b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato”.

³ L'art. 26, comma 4 del DL n. 179/2012 sancisce che: “4. Alle start-up innovative di cui all'art. 25 comma 2, non si applica la disciplina prevista per le società di cui all'art. 30 della Legge n. 724, e all'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies del DL n. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 148/2011”.

CAUSE DI ESCLUSIONE E DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA

Oltre alle cause di esclusione di natura soggettiva appena viste, i soggetti che rientrano nell'ambito di applicazione delle società di comodo possono disapplicare la normativa antielusiva in modo automatico se sussiste:

- una delle cause disposte dall'art. 30, comma 1, n. 1-6-sexies della Legge n. 724/1994, riepilogate nella sottostante tabella

Cause di esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo
Soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali
Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta
Società in amministrazione controllata o straordinaria
Società quotate, controllanti di quotate e controllate da quotate
Società esercenti pubblici servizi di trasporto
Società con almeno 50 soci
Società con almeno 10 dipendenti nei 2 esercizi precedenti
Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo
Società con valore della produzione superiore all'attivo patrimoniale
Società partecipate da enti pubblici
Conseguimento del livello di affidabilità fiscale in base agli ISA
Società consortili

- una delle cause di disapplicazione previste dal provvedimento del 14.2.2008 o da una delle due cause individuate dal provvedimento del 11.6.2012

Cause di disapplicazione società non operative per ricavi insufficienti
Società assoggettate a procedure concorsuali
Società sottoposte a sequestro penale o a confisca
Società con immobili locati a enti pubblici
Società holding
Società che hanno ottenuto la disapplicazione in precedenti periodi d'imposta
Società agricole

Eventi calamitosi

Impegno alla cancellazione dal Registro Imprese

Rammendiamo, infine, che ciascuna delle cause di disapplicazione ed esclusione menzionate devono essere verificate facendo esclusivo riferimento al periodo di imposta oggetto della verifica dell'operatività.

LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA TRAMITE INTERPELLO

Le società di comodo che non potevano fruire di una delle cause di disapplicazione o di esclusione avevano la possibilità di richiedere tramite apposita istanza di interpello, cosiddetto, "**probatorio**", ex art. 11, comma 1, lett. b) dello Statuto del contribuente, alla DRE la non applicazione della normativa antielusiva in presenza di situazioni oggettive che non avevano consentito il raggiungimento dei ricavi minimi e del reddito minimo.

Più precisamente, il contribuente con l'istanza di interpello chiedeva all'Amministrazione Finanziaria:

- un parere in merito alla sussistenza delle condizioni oggettive che avevano impedito di raggiungere i ricavi presunti e il reddito minimo;
- la disapplicazione delle penalizzazioni previste per i soggetti non operativi.

Ebbene, con le modifiche apportate allo Statuto dei contribuenti dal Dlgs n. 219/2023 l'interpello "**probatorio**" recante la richiesta di disapplicazione della normativa antielusiva è venuto meno.

Pertanto, per la generalità dei contribuenti non è più prevista la possibilità di presentare l'interpello "**probatorio**". Strumento che ad oggi risulta riservato ai soli soggetti che:

- aderiscono al regime di adempimento collaborativo, di cui al Dlgs n. 128/2015;
- presentano l'interpello sui nuovi investimenti, di cui al Dlgs n. 147/2015.

Tuttavia, continua a valere la regola che prevede che in presenza di condizioni oggettive che non permettono di conseguire i ricavi minimi o il reddito minimo la società può disapplicare la normativa antielusiva, anche senza presentare istanza di interpello, a patto che vengano rese specifiche informazioni integrative nel **quadro RS** del modello Redditi.

Sul punto, segnaliamo che a norma dell'art. 8, comma 3-quinquies del Dlgs n. 471/1997 la mancanza delle citate informazioni integrative è punita con una sanzione compresa tra un minimo di € 2.000 e un massimo di € 21.000.

SOCIETÀ IMMOBILIARI – LE CONDIZIONI OGGETTIVE INVOCABILI

Nei documenti di prassi n. 5/E/2007 e n. 44/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha illustrato alcune delle situazioni oggettive che possono essere richiamate dalle società immobiliari per richiedere la disapplicazione della disciplina antielusiva.

In particolare, sono considerate situazioni oggettive di disapplicazione:

- la presenza di immobili in corso di costruzione, che per ovvie ragioni non possono produrre alcun ricavo;
- la provata impossibilità di stabilire canoni di locazione sufficienti a raggiungere il livello minimo di ricavi. Si pensi in tal senso, al caso in cui i canoni dichiarati risultano almeno pari a quelli di mercato determinati ai sensi dell'art. 9 del TUIR⁴.

⁴ L'art. 9 del TUIR afferma che: "1. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo sono determinati distintamente per ciascuna categoria, secondo le disposizioni dei successivi capi, in base al risultato complessivo netto di tutti i cespiti che rientrano nella stessa categoria.

2. Per la determinazione dei redditi e delle perdite i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera sono valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti o del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui sono stati percepiti o sostenuti; quelli in natura sono valutati in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituiti. In caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti. Se le azioni o i titoli ricevuti sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e il conferimento o l'apporto è proporzionale, il corrispettivo non può essere inferiore al valore normale determinato a norma del successivo comma 4, lett. a).

3. Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

4. Il valore normale è determinato:

- a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;
- b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
- c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lett. a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

A tal proposito si ricorda che per individuare il canone di mercato si può ricorrere alle quotazioni rilevabili nella banca dati dell'OMI⁵.

- la dimostrata impossibilità di modificare i contratti di locazione in corso;
- la temporanea inagibilità dell'immobile;
- la presenza di società con un patrimonio immobiliare parzialmente inutilizzabile. È il caso, ad esempio, del possesso di immobili fatiscenti;
- la mancanza delle necessarie autorizzazioni amministrative per poter edificare. Si pensi in tal senso al rilascio della concessione edilizia da parte del Comune.

Su questo punto si è anche espressa la Suprema Corte con la sentenza n. 3063/2019 affermando che la normativa antielusiva, ex art. 30 della Legge n. 724/1994 può essere disapplicata anche in ipotesi di lungaggini amministrative riguardanti il procedimento di autorizzazione all'esercizio dell'attività. Il tutto, però, a patto che i relativi procedimenti siano stati attivati tempestivamente dal contribuente.

Possono, richiedere, inoltre, la disapplicazione della disciplina delle società non operative:

- le società che hanno dato in locazione immobili a enti pubblici, fissando canoni soggetti a parere di congruità da parte dell'Agenzia del Territorio;
- la società che acquista un immobile, subentrando in un contratto di locazione in corso, con canoni non congrui;
- la società con un contratto di locazione in corso il cui canone è fissato da anni e non può essere modificato. Al verificarsi di una situazione di tal genere è necessario provare, però, che il canone nell'anno in cui è stato stabilito risultava almeno pari a quello di mercato;
- la società che procede al rinnovo del contratto adeguando il canone a quello di mercato, ma che, comunque, risulta non operativa per effetto della media triennale. In tal caso occorre dimostrare che il canone stabilito per le due annualità precedenti risultava almeno pari a quello di mercato nell'anno in cui era stato pattuito.

5. Ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società”.

⁵ Acronimo di Osservatorio del Mercato Immobiliare”.

L'Approfondimento

Concordato preventivo biennale

PREMESSA

In questi ultimi due mesi abbiamo assistito ad un rincorrersi di modifiche alle disposizioni sul concordato preventivo biennale oltre alla pubblicazione di pareri ed interpretazioni culminate nella CM 17/9/2024, n. 18/E, la quale, comunque, non ha risolto tutti i dubbi le perplessità dei professionisti e dei contribuenti.

La prima modifica legislativa all'originario D.Lgs. 13/2024 è avvenuta con il D.Lgs. 108 del 5 agosto 2024. Poi è finalmente apparso sulla G.U. del 10/9/2024 il DM 29/4/2024 contenente i correttivi agli ISA per il periodo d'imposta 2023 che, l'Agenzia delle Entrate si è premurata di informare che il software "Il tuo ISA" nella versione 2.0.0 li conteneva già.

Sembra che non si ancora finita la querelle: infatti c'è un emendamento al decreto Omnibus che dovrebbe contenere una sanatoria generata alle irregolarità con il pagamento di una somma di 1.000 euro per ogni annualità con un massimo di 5.000 euro (corrispondenti ai 5 anni accertabili).

Insomma una storia infinita per un istituto che, nemmeno nella versione di qualche anno fa ha avuto successo, anzi è stato un flop pressoché totale.

Vediamo, con questo intervento, di fare il punto della situazione alla data di redazione di questo intervento.

AMBITO APPLICATIVO

Tra le riforme in tema di accertamento troviamo il «Concordato preventivo biennale» (CPB) applicabile a decorrere dal 2024, a favore dei **soggetti ISA** e dei contribuenti **forfetari**, titolari di **reddito d'impresa reddito di lavoro autonomo**.

Per l'applicazione del CPB, l'Agenzia delle Entrate formula una proposta per la definizione biennale del reddito d'impresa o di lavoro autonomo (IRPEF-IRES) e del valore della produzione netta (IRAP).

Ricordiamo anche la sperimentality del concordato per i contribuenti Forfettari i quali lo applicheranno **limitatamente al 2024.**

PROCEDURE INFORMATICHE DI AUSILIO

A regime, quindi per le prossime annualità entro il 15/4 di ciascun anno, l'Agenzia mette a disposizione dei contribuenti o degli intermediari, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato.

Per il 2024, i programmi sono resi disponibili:

- entro il 15/6/2024 per i soggetti ordinari;
- entro il 15/7/2024 per i soggetti Forfettari.

Per il funzionamento del concordato, oltre al D.Lgs. 13/2024 erano necessarie normative sussidiarie:

- Provvedimento: l'Agenzia definisce le modalità e i dati da comunicare;
- Decreto del MEF: individua i periodi d'imposta per i quali la metodologia approvata consente di definire la proposta di CPB.

ADESIONE ALLA PROPOSTA

A regime, il contribuente potrà aderire alla proposta di concordato entro il 31.7 per i soggetti con esercizio solare o entro il 7° mese successivo alla chiusura dell'esercizio per i non solari.

Per il 1° anno di applicazione il termine di adesione è differito al 31/10/2024 per persone fisiche e società di persone ed entro la fine del 10° mese successivo alla chiusura dell'esercizio per le società di capitali o per i soggetti con esercizio non solare.

REQUISITI DI ACCESSO

Possono accedere al CPB:

1. i soggetti ai quali sono applicabili gli ISA quindi chi nel 2023 ha una causa di esclusione NON può aderire al CPB

2. i soggetti che, con riferimento al periodo d'imposta precedente (2023) a quello cui si riferisce la proposta non hanno debiti tributari A.d.E. o contributivi superiori a € 5.000.

Sono tali se:

- definitivamente accertati con sentenza irrevocabile;
- scaturenti da atti impositivi non più impugnabili.

Secondo la regola generale, i debiti possono essere anche di annualità precedenti al 2023, ma, al 31/12/2023:

- a) c'è una sentenza passata in giudicato;
- b) è stato notificato un atto di accertamento, liquidazione, ecc., che non è stato impugnato ed è divenuto definitivo e quindi non impugnabile.

Come noi sappiamo, alla regola generale seguono le deroghe: è possibile accedere al concordato se il contribuente, entro il 31/10/2024:

- *estingue* completamente i debiti fiscali o contributivi;
- paghi una somma che riduca il debito complessivo a meno di 5.000 euro, dato dalla somma di imposte, contributi, sanzioni ed interessi;
- chieda (ed ottenga) la rateazione dei debiti superiori a 5.000 euro.

N.B.: la nuova formulazione della norma non tiene distinti i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate rispetto ai contributi; infatti, quando fa riferimento al limite di 5.000, parla di «debiti di cui al primo periodo» (del co. 2) dove troviamo entrambi.

NB: attestare nel rigo P01 di avere i requisiti (es. debiti > 5.000€):

- fa decadere dal concordato in sede di controllo degli stessi, ma fin dall'origine, per assenza dei requisiti di accesso;
- può comportare una denuncia penale in quanto le attestazioni dei requisiti sono fatti in dichiarazione sostitutiva di notorietà;
- tornano ad applicarsi le regole ordinarie di determinazione dei redditi.

Alcune precisazioni:

- La presenza di avvisi bonari non impedisce l'accesso al concordato in quanto l'avviso bonario non è un atto definitivo;
- Debiti tributari di soci di società trasparenti sono ininfluenti per l'adesione al concordato;
- La cartella di pagamento (es. da 36/bis – DPR 600/1973):
 - se notificata nel 2023, può essere causa ostativa qualora al 31/12/2023 fossero spirati i 60 gg senza che sia stata pagata o rateizzata;
 - se notificata nel 2024 non è causa ostativa, in quanto al 31/12/2023 non c'era un atto definitivo (CM 18/2024);
 - se oggetto di rateazione non è causa ostativa: è necessario che la rateazione sia stata accolta prima della trasmissione della dichiarazione del 2023 che contiene l'opzione per il C.P.B. (CM18/2024);
 - Debiti per tributi locali, anche se scaduti, non sono causa ostativa (infatti non sono amministrati dall'A.d.E.).

CAUSE DI ESCLUSIONE

Non possono accedere al CPB i soggetti per i quali sussiste una delle seguenti cause di esclusione:

- omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in 1 dei 3 anni precedenti a quello di applicazione del concordato (*anni 2023, 2022, 2021*);
- condanna per reati in materia di imposte sui redditi e IVA di cui al D.Lgs. n. 74/2000, false comunicazioni sociali di cui all'art. 2621, C.c., riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita o autoriciclaggio ex artt. 648-bis, 648-ter e 648-ter 1, C.p.c., commessi nei 3 anni precedenti a quelli di applicazione del concordato (*anni 2023, 2022, 2021*). Il patteggiamento equivale a condanna. Il Vice-ministro Leo ha notiziato che il patteggiamento impedisce l'adesione al concordato solo se la pena è superiore a 2 anni;
- con riferimento al 2023, l'imprenditore o il professionista ha conseguito redditi esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile in misura superiore al 40% del reddito d'impresa o professionale;

- aderisce dal 2024 al regime forfettario (passaggio da regime ordinario a regime forfettario);
- nel 1° anno cui si riferisce la proposta di concordato (2024), la società o l'ente risulta interessato da una operazione straordinaria, quali: fusione, scissione, conferimento, cessione d'azienda o di ramo di essa, trasformazione;
- In caso di **società personali o associazioni**, nel 1° esercizio concordatario (2024) si è **modificata la compagine** sociale:
 - a) sia per atti inter vivos (ingresso nuovi soci da aumento di capitale, cessione quote, recesso, esclusione, donazione), sia mortis causa (successioni);
 - b) Non rileva la modifica della % di partecipazione.

EFFETTI DELL'ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA

In caso di accettazione della proposta il contribuente deve dichiarare gli importi concordati ai fini delle imposte sui redditi e IRAP a prescindere dal reddito effettivo.

L'accettazione della proposta obbliga al rispetto del concordato anche i soci o gli associati dei soggetti di cui agli artt. 5, 115 e 116, TUIR (società di persone, di capitale in trasparenza, associazioni professionali, ecc.).

RAPPORTO CON IL REDDITO EFFETTIVO

Non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, IRAP, contributi previdenziali, gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi o valori della produzione netta effettivi rispetto a quelli oggetto di concordato.

È, comunque, possibile versare i contributi sul reddito effettivo se di importo *superiore* a quello concordato.

Precisazione normativa molto importante: qualora disposizioni normative facciano riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, va tenuto conto del reddito effettivo e non di quello concordato.

Inoltre, il reddito effettivo rileva ai fini ISEE.

Ecco che si rende necessario indicare il reddito effettivo nel già conosciuto rigo RN1, casella numero 1:

QUADRO RN IRPEF	RN1 REDDITO COMPLESSIVO	1 Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	2 Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lgs.147/2015	3 Perdite compensabili con crediti di colonna 2	4 Reddito minimo da partici- pazione in società non operative	5
		,00	,00	,00	,00	,00

L’Agenzia delle Entrate liquida le dichiarazioni dei soggetti che hanno aderito al CPB secondo le regole dell’art. 36/bis, recuperando le imposte non versate.

Il contribuente può comunque sanare i mancati pagamenti con il ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997). A tal proposito, merita evidenziare che l’articolo 22 del D.Lgs. 13/2024 prevede quale causa di decadenza il mancato pagamento delle imposte concordatarie, sempre fatto salvo l’adempimento spontaneo a mezzo del ravvedimento operoso. Quindi il contribuente che non ha versato nei termini le imposte, dovrà essere veloce a sanare l’irregolarità per non decadere dal concordato.

ADEMPIMENTI

Nei periodi d’imposta oggetto di concordato continuano a sussistere gli adempimenti fiscali ordinari e pertanto i soggetti interessati sono tenuti:

- ✓ agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi;
- ✓ alla presentazione dei mod. ISA.

Quindi, aderire al concordato non fornisce alcuna agevolazione in materia di adempimenti. Ciò è comunque giustificato dal fatto che nel 2026 il contribuente potrà rinnovare il concordato e, a quel punto, i dati che verranno presi a riferimento sono quelli del 2025.

RINNOVO DEL CONCORDATO

Decorso il biennio oggetto di concordato, al sussistere dei predetti requisiti e in assenza di cause di esclusione, l’Agenzia delle Entrate formula una nuova proposta di concordato relativa al biennio successivo, a cui il soggetto può aderire entro il termine del 31 luglio.

QUANTIFICAZIONE DEL REDDITO DI RIFERIMENTO E CONCORDATARIO

REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

Il reddito di lavoro autonomo proposto al soggetto è individuato con riferimento alle regole ordinarie di cui all'art. 54, co. 1, TUIR, senza considerare:

- plusvalenze e minusvalenze di cui ai co. 1-bis e 1-bis.1 dell'art. 54;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone o associazioni professionali di cui all'art. 5, TUIR;
- corrispettivi da cessione clientela e di elementi immateriali.

Nei periodi di CPB, il saldo netto tra le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi da partecipazioni e i corrispettivi da cessione clientela ed elementi immateriali determina una corrispondente variazione del reddito concordato.

Il reddito minimo concordato non può essere inferiore a € 2.000.

In caso di società semplici o soggetti equiparati ai sensi dell'art. 5, TUIR, il limite di € 2.000 è ripartito tra i soci / associati in base alle relative quote di partecipazione.

Si propone uno schema per la determinazione della base di calcolo del concordato da indicare nel rigo P04:

Quantificazione del reddito professionale caratteristico	
	Reddito del quadro RE
-	Plusvalenze
-	corrispettivi cessione clientela
-	Corrispettivi cessione elementi immateriali
-	redditi da partecipazione in soggetti ex art. 5, TUIR
+	minusvalenze
=	Reddito di riferimento per la proposta di concordato

Stabilito quale sia il reddito su cui si fonda la proposta concordataria, vediamo in maniera schematica come determinare il reddito negli anni 2024 e 2025.

Si propone uno schema operativo Modalità di quantificazione del reddito a seguito della proposta concordataria

Reddito professionale concordatario rettificato	
	Reddito concordato con l’Agenzia delle Entrate
+	Plusvalenze
+	Corrispettivi cessione clientela e elementi immateriali
+	redditi da partecipazione in soggetti ex art. 5, TUIR
-	minusvalenze
=	reddito di lavoro autonomo da dichiarare

REDDITO D'IMPRESA

Il reddito d'impresa proposto al soggetto è individuato con riferimento alle regole ordinarie, a seconda della tipologia di contabilità adottata (ordinaria o semplificata), senza considerare:

- plusvalenze o sopravvenienze attive, nonché minusvalenze o sopravvenienze passive, perdite su crediti;
- utili o perdite redditi relativi a partecipazioni in società di persone o associazioni professionali di cui all'art. 5, TUIR, ovvero in società o enti di cui all'art. 73, co. 1, TUIR in trasparenza art. 115 e 116 e da GEIE (art. 11, D.Lgs. 240/1991).
- Dividendi percepiti nel reddito d'impresa ed erogati da società o enti di cui art. 73 del Tuir.

Nei periodi di CPB, il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti nonché i redditi derivanti dalle predette partecipazioni determina una corrispondente variazione del reddito concordato.

Le perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta precedenti riducono il reddito in base alle disposizioni contenute negli artt. 8 e 84, TUIR.

Il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a € 2.000. In caso di snc, sas, associazioni professionali ex art. 5, TUIR, nonché di società di capitali trasparenti di cui agli artt. 115 e 116, TUIR, il limite di € 2.000 è ripartito tra i soci, associati o collaboratori familiari (CM 18/2024) in base alle relative quote di partecipazione.

Le perdite generate dalla differenza fra il reddito concordatario e la somma algebrica (plusvalenze, minusvalenza, perdite su crediti, redditi o perdite da partecipazione) riducono i redditi dei periodi d'imposta concordatari dei periodi d'imposta successivi (es. 2026) secondo le regole art. 8 e 84 Tuir.

Anche per gli imprenditori proponiamo uno schema sintetico di determinazione della base di calcolo del concordato:

Determinazione del reddito d'impresa caratteristico	
	Reddito quadro RF o RG
+	Minusvalenze e sopravvenienze passive
+	Perdite su crediti
+	Perdite da partecipazioni in società trasparenti e di società o enti art. 73, co. 1 Tuir
-	plusvalenze e sopravvenienze attive
-	Utili da partecipazione in società trasparenti
=	Reddito d'impresa caratteristico

Con un ulteriore schema proponiamo la modalità di quantificazione del reddito concordatario per il 2024 e 2025.

Reddito d'impresa concordatario rettificato	
	Reddito concordato con Agenzia Entrate (P06)
+	Plusvalenze e sopravvenienze del periodo 2024
+	Utili da partecipazione in società trasparenti e altri utili erogati da società ed enti art. 73, co. 1 Tuir
-	Perdite da partecipazione in società trasparenti
-	Minusvalenze e sopravvenienze passive
-	Perdite su crediti
-	perdite fiscali pregresse

=	reddito d'impresa da dichiarare
---	--

VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA IRAP

Il valore della produzione netta ai fini IRAP *proposto* è individuato in base alle regole ordinarie contenute nel D.Lgs. n. 446/97, senza considerare le componenti di cui art. 15 e 16 (plusvalenze o sopravvenienze attive e passive, nonché le minusvalenze, redditi da partecipazione, ecc.) ove rilevanti a fini IRAP e senza considerare le spese per personale dipendente (CM 18/2023).

Nel periodo del CPB, il saldo netto tra le componenti di cui art. 15 e 16 rilevanti ai fini IRAP determina una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordato.

Il valore della produzione netta minimo concordato non può essere inferiore a € 2.000.

Esempio: Determinazione del reddito 2023 normalizzato

Si supponga di avere la seguente situazione per una S.r.l. (non trasparente):

- reddito 2023 soggetto a IRES € 85.000;
- Valore della produzione 2023 soggetto a IRAP € 110.000;
- plusvalenze/sopravvenienze soggette sia a IRES che a IRAP € 40.000;
- minusvalenze/sopravvenienze passive soggette sia a IRES che a IRAP € 20.000;
- perdite su crediti € 10.000;
- perdite fiscali pregresse € 20.000;
- primo acconto IRES versato $[(85.000 - 20.000 \times 80\% \text{ per le perdite}) \times 24\% \times 50\% = € 8.280$;
- primo acconto IRAP versato $(110.000 \times 3,9\%) \times 50\% = € 2.145$

Esempio: Determinazione del reddito 2023 normalizzato



DETERMINAZIONE DEL REDDITO NORMALIZZATO IRES	
Reddito 2023 IRES	85.000
Plusvalenze/sopravvenienze attive	- 40.000
Minusvalenze/sopravvenienze passive	+ 20.000
Perdite su crediti	+ 10.000
Reddito normalizzato IRES 2023	75.000

DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NORMALIZZATO IRAP	
Valore della produzione 2023	110.000
Plusvalenze/sopravvenienze attive	- 40.000
Minusvalenze/sopravvenienze passive	+ 20.000
Valore della produzione normalizzata IRAP 2023	90.000

Esempio: PROPOSTA CONCORDATARIA ANNO 2024

Si supponga di avere i seguenti redditi come **proposta di concordato**:

- reddito proposto IRES per 2024 90.000 euro;
- reddito proposto IRES per 2025 95.000 euro;
- valore della produzione proposta IRAP per 2024 100.000 euro;
- valore della produzione proposta IRAP per 2025 110.000 euro.

Il quadro P andrà compilato come segue, supponendo di accettare la proposta dell'Agenzia delle entrate:

QUADRO P	
Concordato Preventivo Biennale	Condizioni di accesso
	P01 Presenza dei requisiti <input checked="" type="checkbox"/> <small>Barra la casella</small>
	P02 Assenza di cause d'esclusione (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000) <input checked="" type="checkbox"/> <small>Barra la casella</small>
	P03 Presenza di eventi straordinari (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000) <input type="checkbox"/>
	Dati contabili
	P04 Reddito rilevante ai fini del CPB <input type="text" value="75.000"/> <small>.00</small>
	P05 Valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del CPB <input type="text" value="90.000"/> <small>.00</small>
	Proposta CPB
	P06 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text" value="90.000"/> <small>.00</small>
	P07 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2025 <input type="text" value="95.000"/> <small>.00</small>
P08 Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text" value="100.000"/> <small>.00</small>	
P09 Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2025 <input type="text" value="110.000"/> <small>.00</small>	
Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva righe P02 e P03	
P10 Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo e del valore della produzione netta IRAP ai fini CPB per il p.i. 2024 e il p.i. 2025 e firma delle dichiarazioni sostitutive P02 e P03 <input type="text" value="MARIO ROSSI"/> <small>FIRMA</small>	

Esempio: IMPONIBILE ANNO 2024

Si supponga di avere per il 2024 una plusvalenza da cessione di cespiti di 15.000 euro: in tal caso nel nostro esempio sopra riportato il reddito CPB per il 2024:

- per IRES sarà pari a 89.090 euro (= 90.000 + 15.000 - 20.000 x 80% per le perdite pregresse);
- per IRAP pari a 115.000 euro (= 100.000 + 15.000).

FLAT TAX MAGGIOR REDDITO

La lettera l), comma 1, articolo 4, del D.Lgs 108/2024 introduce il nuovo art. 20-bis, D.Lgs. 13/2024, prevedendo in via facoltativa un'imposizione sostitutiva:

- strutturata in 3 aliquote (10% / 12% / 15%) applicabili in base al punteggio ISA ottenuto dal contribuente nel periodo precedente a quello cui si riferisce la proposta;
- applicata sulla differenza tra il reddito concordato e quello dichiarato per il periodo d'imposta antecedente rettificato ai sensi degli artt. 15 e 16.

Aliquota applicata	Punteggio ISA 2023
15%	inferiore a 6

12%	pari o superiore a 6 e inferiore a 8
10%	pari o superiore a 8

In caso di rinnovo del concordato, per l'individuazione dell'eccedenza di reddito da assoggettare ad imposta sostitutiva si assume il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli del biennio di rinnovo del concordato, rettificato in base agli articoli 15 e 16.

Esempio 1:

- Reddito concordatario: € 50.000 (cioè l'importo che viene proposto dal SW, che è al netto delle componenti straordinarie)
- Reddito dichiarato nel 2023: € 40.000 (comprensivo di € 12.000 di plusvalenze e € 5.000 di minusvalenze)
- Voto ISA 2023: 7

	Anno 2023	Anno 2024	Calcoli
Reddito concordatario rettificato		50.000	
Reddito 2023 rettificato	33.000		40.000 – 12.000 + 5.000
Reddito assoggettabile a imposta sostitutiva		17.000	50.000 – 33.000
Aliquota imposta sostitutiva		12%	17.000 * 12%
Reddito tassato con aliquote ordinarie		33.000	IRPEF e addizionali ad aliquote ordinarie
Il reddito rettificato 2023 sarà utilizzato anche per il calcolo della sostitutiva del 2025			

Esempio 2:

- Reddito concordatario: € 80.000
- Reddito effettivo: € 70.000
- Reddito dichiarato nel 2023: € 60.000 (non c'erano componenti straordinarie)
- Voto ISA 2023: 8

FATTISPECIE	IMPORTI
REDDITO CONCORDATO 2024	80.000
REDDITO EFFETTIVO 2024	70.000
REDDITO DICHIARATO 2023	60.000
EXTRA-REDDITO ASSOGGETTATO IMPOSTA SOST. (80.000 – 60.000)	20.000
% imposta sostitutiva da applicare su € 20.000	10%

Esempio 3:

- Reddito concordatario: € 85.000
- Reddito effettivo: € 140.000
- Reddito dichiarato nel 2023: € 60.000 (non c'erano componenti straordinarie)
- Voto ISA 2023: 9

FATTISPECIE	IMPORTI
REDDITO CONCORDATO 2024	85.000
REDDITO EFFETTIVO 2024	140.000
REDDITO DICHIARATO 2023	60.000
EXTRA-REDDITO ASSOGGETTATO IMPOSTA SOST. (85.00 – 60.000)	25.000

Con voto ISA 9, l'imposta sostitutiva è del 10%, quindi il contribuente verserebbe:

- IRPEF ordinaria sul reddito di 60.000 euro;
- imposta sostitutiva pari a 2.500 euro calcolata su 25.000 euro;
- nessuna imposta su € 55.000, cioè sul maggior reddito effettivo rispetto a quello concordato (140.000 – 85.000).

In questo caso il vantaggio è duplice:

1. il maggior reddito effettivo è completamente detassato;
2. l'extra reddito rispetto al dichiarato per il 2023 è soggetto all'imposta sostitutiva e non all'IRPEF progressiva

L'imposta sostitutiva va corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta concordato 30 giugno o entro il 30° giorno successivo ai termini previsti, maggiorando le somme dello 0,40% (ex art. 17, co. 2, DPR n. 435/2001).

CONCORDATO E IVA

L'adesione al concordato non produce effetti ai fini IVA la cui applicazione avviene in base alle regole ordinarie.

CIRCOSTANZE ECCEZIONALI DI FUORIUSCITA

Il Legislatore ha previsto che in casi eccezionali *individuati dal DM MEF 14/6/2024* che determinano minori redditi effettivi o valori della produzione netta effettivi, eccedenti il 30% rispetto a quelli oggetto di concordato, il CPB cessa di produrre effetti a decorrere dal periodo di imposta in cui tale differenza si realizza.

CM 18/2024: i redditi o il VAP da porre a confronto con il reddito concordato sono:

- per i soggetti ISA il reddito o il VAP effettivo;
- per i forfettari il reddito ordinariamente determinato.

L'articolo 4 del decreto individua le circostanze eccezionali che, se determinano minori redditi o minori valori della produzione netta effettivi in misura superiore al 30% rispetto a quelli oggetto di concordato, ne fanno cessare gli effetti. Si tratta di:

- a) eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza;
- b) altri eventi straordinari che hanno comportato:
 - *danni ai locali* destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
 - *danni rilevanti alle scorte di magazzino* tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
 - *l'impossibilità di accedere ai locali* di esercizio dell'attività;
 - la *sospensione dell'attività*, laddove *l'unico o principale cliente* sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attività;
- c) liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;
- d) cessione in affitto dell'unica azienda;
- e) sospensione dell'attività ai fini amministrativi con comunicazione alla C.C.I.A.A.,
- f) sospensione della professione dandone comunicazione all'Ordine o alla Cassa previdenziale di competenza.

Lo sconto sul 2024 per eventi straordinari

L'articolo 5 del decreto prevede che il software messo a punto dall'Agenzia delle Entrate tenga conto, riducendo le proposte, di possibili eventi straordinari comunicati dal contribuente (rigo P03) e riferiti al 2024.

Gli sconti su base percentuale relativi alle basi imponibili proposte e relativo codice da indicare in P03:

- Cod. 1: 10%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la *sospensione dell'attività economica per un periodo compreso tra 30 e 60 GG*;
- Cod. 2: 20%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la *sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 60 GG e fino a 120 GG*;
- Cod. 3: 30%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la *sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 120 GG*.

Gli eventi straordinari ai quali si fa riferimento sono quelli relativi alle specifiche situazioni eccezionali disciplinate nell'articolo 4 dello stesso decreto (*vedi sopra*) verificatesi nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2024 e, in ogni caso, in data antecedente all'adesione al concordato.

MISURE PER GRADUARE IL CONCORDATO

Al fine di garantire il graduale raggiungimento di un livello corrispondente alla piena affidabilità al termine del biennio oggetto di concordato, la proposta per il periodo d'imposta in corso al 31/12/2024 relativa ai redditi, tiene conto di quelli dichiarati per il periodo di imposta in corso al 31/12/2023 e, nella misura del 50%, del maggiore reddito individuato con la metodologia di cui all'Allegato 1.

BENEFICI PREMIALI

Per i periodi d'imposta oggetto di concordato ai soggetti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle Entrate sono riconosciuti i benefici premiali ISA di cui all'art. 9-bis, co. 11, DL n. 50/2017 esclusione disciplina delle società non operative, esonero visto di conformità per compensazioni oltre € 70.000 / € 50.000, esclusione accertamenti basati su presunzioni semplici, ecc..

DETERMINAZIONE ACCONTI

L'acconto IRPEF/IRES e IRAP relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è calcolato in base ai redditi e valore della produzione netta concordati.

Per il 2024 (primo anno di adesione al CPB):

- se l'acconto IRPEF / IRES è determinato sulla base dell'imposta relativa al 2023 (metodo storico), è dovuta una maggiorazione pari al 10% della differenza (se positiva) tra il reddito concordato e quello d'impresa / lavoro autonomo 2023,

rettificato in base agli artt. 15 e 16, D.Lgs. n. 13/2024. La maggiorazione va versata entro il termine previsto per il versamento della seconda / unica rata dell'acconto

- se l'acconto IRAP è determinato sulla base dell'imposta relativa al 2023 (metodo storico), è dovuta una maggiorazione pari al 3% della differenza (positiva) tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il 2023, rettificato in base all'art. 17, D.Lgs. n. 13/2024. La maggiorazione va versata entro il termine previsto per il versamento della seconda / unica rata dell'acconto;
- se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al 2024 (metodo previsionale), la seconda rata dell'acconto IRPEF, IRES e IRAP è calcolata quale differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito / VAP concordato e quanto versato con la 1^a rata calcolata in base alle regole ordinarie.

ESEMPIO: determinazione degli acconti per il 2024 (1° anno di adesione al CPB)

Tornando al nostro esempio si riportano di seguito i conteggi degli acconti da versare per il 2024 con le due metodologie.

- **Metodo storico**

- reddito IRES 2023 “normalizzato” = € 75.000
- valore della produzione IRAP 2023 “normalizzato” = € 90.000
- reddito CPB IRES 2024 = € 90.000
- valore della produzione CPB IRAP 2024 = € 100.000
- perdite fiscali pregresse = € 20.000
- primo acconto IRES versato $[(85.000 - 20.000 \times 80\% \text{ per le perdite}) \times 24\% \times 50\% = € 8.280$
- primo acconto IRAP versato $(110.000 \times 3,9\%) \times 50\% = € 2.145$
- maggiorazione 10% IRES = $(90.000 - 75.000) \times 10\% = € 1.500$
- maggiorazione 3% IRAP = $(100.000 - 90.000) \times 3\% = € 300$
- secondo acconto IRES = $8.280 + 1.500 = € 9.780$
- secondo acconto IRAP = $2.145 + 300 = € 2.445$

- **Metodo previsionale**

- reddito normalizzato IRES 2024 = € 89.090 (=90.000 + 15.000 - 20.000 x 80% per le perdite pregresse)

- valore della produzione normalizzato IRAP 2024 = € 115.000 (= 100.000 + 15.000)
- secondo acconto IRES = $89.090 \times 24\% - 8.280 = € 13.101,60$
- secondo acconto IRAP = $115.000 \times 3,90\% - 2.145 = € 2.340$

CODICI TRIBUTO

Con la RM 19/9/2024, n. 48/E sono stati individuati i codici tributo per il versamento delle somme concordatarie interessate da imposta sostitutiva, che riportiamo:

- “4068” denominato “CPB - Soggetti ISA persone fisiche - Maggiorazione acconto imposte sui redditi - Art. 20, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 13 del 2024”; 3
- “4069” denominato “CPB - Soggetti ISA diversi dalle persone fisiche - Maggiorazione acconto imposte sui redditi - Art. 20, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 13 del 2024”;
- “4070” denominato “CPB - Soggetti ISA - Maggiorazione acconto IRAP - Art. 20, comma 2, lett. b), del d.lgs. n. 13 del 2024”;
- “4071” denominato “CPB - Soggetti ISA - Imposta sostitutiva di cui all’articolo 20-bis, comma 1, del d.lgs. n. 13 del 2024”;
- “4072” denominato “CPB - Soggetti forfetari - Maggiorazione acconto imposte sui redditi - Art. 31, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 13 del 2024”;
- “4073” denominato “CPB - Soggetti forfetari - Imposta sostitutiva di cui all’articolo 31-bis del d.lgs. n. 13 del 2024”.

In sede di compilazione del modello F24, i codici tributo “4068”, “4069”, “4071”, “4072” e “4073” 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, espresso nel formato “AAAA”.

CESSAZIONE DEL CONCORDATO

Il Legislatore ha previsto che il concordato cessa di avere efficacia dal periodo d’imposta nel quale il contribuente:

1. modifica l'attività svolta nel biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente al biennio, *salvo che* per la nuova attività sia prevista l'applicazione dello stesso ISA;
2. cessa l'attività;
3. adesione al regime forfettario
4. operazione di fusione, scissione, conferimento, cessione azienda o ramo di essa ovvero modifiche della compagine sociale per società di persone / associazione professionale di cui all'art. 5, TUIR;
5. aver dichiarato ricavi ex artt. 85, co. 1, lett. a) e b), TUIR / compensi ex art. 54, co. 1, TUIR di ammontare superiore a € 7.746.853 (limite di ricavi maggiorato del 50%) (ossia $5.164.569 * 1,50$), quindi:
 - con ricavi $> 5.164.569$ ma $\leq 7.746.853$: non si applicano più gli ISA, ma si continua nel concordato;
 - con ricavi $> 7.746.853$: cessa anche il concordato.

DECADENZA CONCORDATO

L'articolo 22 del D.Lgs. 13/2024 prevede che il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i periodi d'imposta nel caso in cui:

- a)** a seguito di accertamento, nei periodi d'imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risultino:
- attività non dichiarate o l'inesistenza o indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati,
 - ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità.

Esempi di calcolo di differenziali di attività non dichiarate o indeducibilità di costi:

	Caso 1	Caso 2
Ricavi dichiarati	1.000.000	60.000

Rimanenze non dichiarate o ricavi non dichiarati o costi indeducibili	100.000	20.000
Soglia di tolleranza 30%	300.000 (1.000.000 x 30%)	18.000 (60.000 x 30%)
Effetti	No decadenza	Si decadenza

Sono considerate di non lieve entità:

- 1) le violazioni constatate che integrano le fattispecie di reato in materia di imposte sui redditi e IVA ex D.Lgs. 74/2000, relativamente ai periodi d'imposta oggetto del concordato (2024 e 2025) e ai 3 precedenti (2021, 2022, 2023);
- 2) la comunicazione inesatta o incompleta dei dati ISA, in misura tale da determinare un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30%.

NB: per 1) e 2), la violazione non rileva:

- *se regolarizzata* mediante ravvedimento
 - e se non è già stata constatata o sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche o attività amministrative di accertamento conosciute dal contribuente;
- 3) omessa presentazione della dichiarazione dei REDDITI, IRAP, IVA o mod. 770 per gli anni oggetto del concordato la violazione non rileva *se regolarizzata* mediante ravvedimento;
 - 4) Contestazione, negli anni concordatari, in numero pari o superiore a 3 (commesse in giorni diversi) per:
 - mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi giornalieri, ovvero la memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri (art. 6, co. 2-bis, D.Lgs. 471/97)
 - mancata emissione di documenti di trasporto ovvero emissione per importi inferiori a quelli reali (art. 6, co. 3, D.Lgs. n. 471/97);

- 5) l'omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili, documenti o registri previsti in materia di imposte dirette o IVA;
 - 6) l'omessa installazione o manomissione del RT;
- b) a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2, co. 8, DPR n. 322/98, i dati o informazioni dichiarate dal soggetto determinano una quantificazione diversa dei redditi o valore della produzione netta. Il differenziale deve essere > 30% (CM 18/2024: per una interpretazione sistematica delle norme) rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- c) Sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;
- d) ricorre una delle seguenti cause di esclusione:
- omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno 1 dei 3 periodi d'imposta precedenti
 - condanna per uno dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA, falso in bilancio, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio, commessi nei 3 periodi d'imposta antecedenti
 - assenza di debiti tributari o previdenziali pari o superiori a € 5.000 (salvo siano sospesi o rateizzati);
- NB: anche dopo la trasmissione della dichiarazione (es. nel 2025), se si decade da una rateazione in corso per atti impositivi del 2023, si decade anche dal concordato.
- e) omesso versamento delle imposte relative ai redditi o valore della produzione netta dovute a seguito dell'adesione al CPB, salvo che non siano state oggetto di ravvedimento.

Nel caso di decadenza dal concordato, sono dovute le imposte ed i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

SOGGETTI FORFETARI

I soggetti forfetari di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, L. 190/2014 accedono al CPB in base alle modalità, che ricalcano quelle applicabili ai soggetti ISA.

Per il 2024 il Concordato per i forfetari è limitato, in via sperimentale, a 1 anno.

Cause di esclusione

Non possono accedere al CPB i forfetari che:

- iniziano l'attività nell'anno precedente a quello concordatario (es. 2023);
- hanno debiti tributari e contributivi (comprese sanzioni ed interessi) divenuti definitivi nel 2023 pari o superiori a € 5.000, salvo non siano sospesi o rateizzati;
- mancata presentazione di dichiarazione dei redditi in 1 de 3 periodi precedenti (2023, 2022, 2021);
- condanna per reati tributari, di riciclaggio e autoriciclaggio commessi negli ultimi 3 periodi d'imposta precedenti al concordato (2023, 2022, 2021).

Reddito concordatario

Il reddito d'impresa o professionale viene determinato secondo le regole dell'art. 9, con un reddito minimo di € 2.000

Acconti

- A regime l'acconto delle imposte sui redditi relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto del reddito concordato. Per il 2024:
 - se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al 2023 (metodo storico), è dovuta una maggiorazione pari al 10% (3% per forfetario "start up") della differenza (se positiva) tra il reddito concordato e quello d'impresa / lavoro autonomo 2023.
 - La maggiorazione va versata entro il termine previsto per il versamento della seconda / unica rata dell'acconto;

- se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al 2024 (metodo previsionale), la seconda rata dell'acconto è calcolata quale differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata calcolata in base alle regole ordinarie.

Regime opzionale reddito eccedente

La lettera r), comma 1, articolo 4, D.Lgs. 108/2024 introduce il nuovo art. 31-bis, D.Lgs. n. 13/2024, prevedendo in via facoltativa un'imposizione sostitutiva applicata sulla differenza tra il reddito concordato e quello dichiarato per il 2023, nella misura del:

- 10% in caso di soggetto forfettario;
- 3% in caso di regime forfettario "start up".

In caso di rinnovo del concordato, per l'individuazione dell'eccedenza di reddito che può essere assoggettata a imposta sostitutiva si assume il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli di rinnovo.

L'imposta sostitutiva va corrisposta entro il termine di versamento del saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta concordato (i versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40% ex art. 17, comma 2, DPR n. 435/2001).

Cause di cessazione del CPB per i forfettari

Ai sensi dell'art. 32, D.Lgs. n. 13/2024 il concordato cessa di avere efficacia dal periodo d'imposta nel quale il contribuente:

- modifica l'attività svolta nel corso del 2024 rispetto a quella esercitata nel 2023, salvo che per la nuova attività sia applicabile il medesimo coefficiente di redditività; (CM 18/2024)
- cessa l'attività;
- dichiarano nel 2024 ricavi o compensi (incassati) di ammontare superiore a € 150.000, ossia con ricavi / compensi superiori del 50% rispetto al limite di € 100.000 previsto dall'art. 1, co. 71, 2° periodo, L. 190/2014.

Di conseguenza, se nel periodo di vigenza del CPB (2024/2025) un contribuente forfettario – che ha quale limite di permanenza in corso d'anno nel regime pari ad €. 100.000 – non vedrà cessare il concordato preventivo biennale fino al superamento della soglia di 150.000 €. di ricavi/compensi.

Non è però chiaro, al momento, quali imposte saranno applicate sul maggior reddito concordato:

- IRPEF, addizionali ed incrementale;
- oppure imposta sostitutiva e relativa incrementale.

Per i forfettari quindi, alla luce delle modifiche apportate dal D.Lgs. 108/2024 al D.Lgs. 13/2024, è necessario distinguere tre situazioni riferite al periodo d'imposta 2024:

1. ricavi/compensi compresi tra 85.000 e 100.000 euro;
2. ricavi/compensi superiori a 150.000 euro;
3. ricavi/compensi compresi tra 100.000 e 150.000 euro.

Situazione 1 - ricavi/compensi compresi tra 85.000 e 100.000 euro:

- determina l'uscita dal regime dal 2025,
- CPB valido per l'anno 2024 con tassazione sostitutiva opzionale (con aliquota del 10% o del 3%) sulla differenza positiva tra il reddito concordato con l'Agenzia per il 2024 e il reddito realizzato nel 2023.

Situazione 2 - ricavi/compensi superiori a 150.000 euro:

- uscita dal regime dal 2024,
- CPB cessa nel 2024 e si applica la tassazione ordinaria.

Situazione 3 - ricavi/compensi compresi tra 100.000 e 150.000 euro:

- ✓ il CPB rimane valido: non si realizza la causa di cessazione prevista nell'art. 32, lett. b-bis;
- ✓ il contribuente esce dal regime forfettario dal 2024.

Ciò determina:

1. Applicazione dell'IVA dalla 1^a operazione che supera i € 100.000;
2. di applicazione del CPB per quanto riguarda il reddito (che rimangono quelle previste per i soggetti forfetari, in quanto non si verifica la cessazione degli effetti).

La tassazione sul reddito concordato con l'Agenzia per il periodo d'imposta 2024 avviene con le regole previste per i soggetti forfetari (imposta sostitutiva del 15%/5% e del 10%/3% sull'eventuale "surplus" rispetto al 2023).

DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO

Il Legislatore ha poi previsto delle disposizioni di coordinamento valevoli per tutti i soggetti. Per i periodi d'imposta oggetto del concordato gli accertamenti di cui all'art. 39, DPR 600/73 (accertamenti induttivi o analitico-induttivi) non possono essere effettuati, salvo il caso in cui ricorrano le cause di decadenza.

Inoltre, è stata normatizzata una minaccia per chi non aderisce al concordato. Infatti è scritto che l'Agenzia delle Entrate e la GdF *"programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per intensificare l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che NON aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono"*.

La seconda previsione riguarda l'impossibilità di modificare una scelta fatta o la possibilità di manifestarla ex novo. Infatti, viene sancito che per l'adesione al concordato preventivo biennale non si applica la disciplina di cui all'art. 2, DL 16/2012 (remissione in bonis), in materia di comunicazioni e adempimenti formali.

La Relazione Illustrativa del Decreto specifica che *"tenuto conto dell'estrema importanza che assume la tempestività nell'accettare la proposta di concordato nei tempi previsti dalla norma, occorre necessariamente escludere che il beneficio possa essere fruito o il regime applicato nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità"*.

CONCLUSIONI



Un editorialista ha scritto una sua riflessione sul concordato che è esattamente condivisa anche da chi ha redatto questo intervento, il cui titolo è emblematico: “Il concordato preventivo biennale è un elefante in un negozio di cristalli”.

Con la gran quantità di fattispecie previste per l’ingresso, la permanenza e la decadenza, il rischio professionale di proporre ad un contribuente di aderire al concordato è altissimo. Basti pensare ad una delle cause di decadenza che consiste nel “constatare” da parte dell’Agenzia delle Entrate una fattispecie penale di cui al D.lgs. 74/2000. In questi anni stiamo vedendo che l’Agenzia delle Entrate sta imputando l’utilizzo di fatture inesistenti ogni qualvolta il fornitore non ha presentato le dichiarazioni fiscali. Il fatto grave è che è sufficiente la “constatazione” e non è necessaria la “sentenza” che concluda l’evasione (fatto invece necessario nei requisiti per accedere).

Quindi aderire al concordato è molto delicato per gli alti rischi di decadenza.

Nel prossimo numero si completerà la trattazione dell’argomento, riportando le risposte ai quesiti (commentandoli) contenute nella circolare 18/E/2024.

L'Approfondimento

La revisione del sistema sanzionatorio – seconda parte

PREMESSA

Il 28.06.2024 è stato pubblicato, in Gazzetta Ufficiale, il D.lgs. 87/2024 recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario. Le disposizioni contenute negli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 01.09.2024, in virtù di quanto previsto dall'articolo 5 del decreto legislativo in esame.

Il D.lgs. 87/2024 ha apportato numerose modifiche al D.lgs. 472/1997, che contiene le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Tra le principali modifiche, il Legislatore è intervenuto:

- sulla responsabilità delle società e degli enti per la violazione di norme tributarie;
- sui principi di proporzionalità e offensività nel sistema sanzionatorio tributario;
- sull'esclusione della punibilità qualora il contribuente si adegui alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica e provveda a regolarizzare la sua posizione;
- modificando la disciplina della continuazione e del concorso di violazioni;
- rimodulando le sanzioni dovute, anche nel caso di ravvedimento operoso del contribuente;
- estendendo a ulteriori ipotesi l'applicazione della disciplina che consente di accelerare l'irrogazione di sanzioni;
- eliminando il limite massimo di 6 mesi previsto per le sanzioni accessorie consistenti in misure di interdizione e sospensione.

Le disposizioni in commento, così come quelle analizzate nel corso del precedente intervento, si applicano alle violazioni commesse a partire dal 01.09.2024. Resta, naturalmente, aperta una probabile questione di legittimità costituzionale, collegata ai principi di uguaglianza sostanziale e del c.d. *favor rei*.

Analizziamo, nel dettaglio, le disposizioni introdotte.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'articolo 3, comma 1, lettera g), D.lgs. 87/2024 è intervenuto modificando l'istituto del ravvedimento operoso.

Come ben sappiamo, l'istituto del ravvedimento operoso permette di regolarizzare omessi o insufficienti versamenti e altre irregolarità fiscali, beneficiando della riduzione delle sanzioni.

Il ravvedimento operoso è applicabile da tutti i contribuenti ed è inibito solo dalla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e da formale delle dichiarazioni). Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati provvedendo spontaneamente alla rimozione formale della violazione commessa (ove necessario, come ad esempio per le violazioni di natura dichiarativa) ed al pagamento

- dell'imposta dovuta;
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della sanzione in misura ridotta.

Inoltre, all'articolo 13-bis, D.lgs. 472/1997 troviamo la disciplina del ravvedimento operoso parziale, secondo il quale è ammessa la regolarizzazione dell'omesso o insufficiente versamento attraverso il pagamento frazionato di imposte, sanzioni e interessi.

Con le modifiche introdotte per opera della lettera g), comma 1, articolo 3, D.lgs. 87/2024, è stato modificato l'articolo 13, D.lgs. 472/1997 come segue:

- alla lettera b-bis), consentendo la riduzione a 1/7 del minimo anche se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione oppure oltre un anno dall'omissione o dall'errore se non sono previste dichiarazioni periodiche;
- alla lettera b-ter), consentendo di ridurre la sanzione a 1/6 del minimo anche dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente (articolo 6-bis, comma 3, Legge 212/2000) non preceduto da un verbale di constatazione, e senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, D.lgs. 218/1997;

- alla lettera b-quater) intervenendo sull'ipotesi che consente di ridurre la sanzione a 1/5 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione (ovvero dopo la consegna del PVC). Si precisa che, per avere tale riduzione, non deve essere stata inviata comunicazione di adesione al verbale di constatazione (articolo 5-quater, D.lgs. 218/1997) e, comunque, la regolarizzazione deve avvenire prima della comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo.

E' stata introdotta la nuova lettera b-quinquies), che prevede la riduzione a 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo relativo alla violazione constatata con preavviso verbale di constatazione (PVC), ma senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, D.lgs. 218/1997).

E' stata, inoltre, modificata la lettera c) del comma 1, eliminando l'ipotesi di riduzione a 1/10 del minimo della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, nel caso di presentazione con ritardo non superiore a 30 giorni. Si prevede quindi la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

E' stato, inoltre, introdotto il nuovo comma 2-bis, ai sensi del quale, se la sanzione è calcolata applicando la disciplina della continuazione e del concorso di cui all'articolo 12, D.lgs. 472/1997, per individuare le percentuali di riduzione si fa riferimento al momento di commissione della prima violazione. In tale evenienza la sanzione su cui applicare le predette percentuali di riduzione, calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è fissata in misura pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata nella misura minima disposta da ciascun comma dell'articolo 12 applicabile alla fattispecie oggetto di regolarizzazione. Se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione, si applica la percentuale di riduzione di cui alla lettera b-quater), ovvero a 1/5 del minimo.

È stato, infine, introdotto il comma 2-ter, a mente del quale la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni.

RIDUZIONE SANZIONE	VIOLAZIONI COMMESSE ENTRO IL 31.08.2024	VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 01.09.2024
1/10	Entro 30 giorni	Entro 30 giorni
1/9	Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore sono stati commessi	
1/8	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	
1/7	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore
1/6	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione , senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione
1/5	Dopo l'emissione del PVC	Dopo l'emissione del PVC senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto
1/4		Dopo la comunicazione dello schema d'atto relativo alla

		violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione
1/10	Omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	

OPERAZIONI STRAORDINARIE

In ambito di operazione straordinaria, l'articolo 15, D.lgs. 472/1997 dispone che la società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni.

Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.

Il D.lgs. 87/2024, all'articolo 3, comma 1, lettera i) interviene modificando l'articolo 15, disponendo l'estensione della responsabilità solidale ai casi di scissione mediante scorporo di società o enti (di cui agli articoli 2506 e 2506.1, codice civile) anche transfrontaliera.

In altre parole, le misure sanzionatorie già previste per le operazioni straordinarie di trasformazione, fusione e scissione vengono, ora, applicate anche alle operazioni straordinarie di recente vaglio.

Per quanto riguarda le operazioni di cessione d'azienda o ramo d'azienda, il comma 1, lettera h) di cui all'articolo 3 sopracitato modifica il comma 5-bis dell'articolo 14, D.lgs. 472/1997, in materia di esclusione della responsabilità solidale del cessionario.

Nel testo vigente, l'articolo 5-bis, D.lgs. 472/1997 prevede che il cessionario d'azienda o di ramo d'azienda sia solidalmente responsabile, previa escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Il vigente comma 5-bis prevede che, salvo il caso di cessione fraudolenta, la disposizione non si applichi qualora la cessione avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale disciplinata dal R.D. 267/1942.

Il nuovo comma 5-bis, come risultante per effetto delle modifiche introdotte dalla disposizione in commento, prevede che:

- la previsione della responsabilità solidale del cessionario non si applichi se la cessione avviene nell'ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza;
- la predetta esclusione dalla responsabilità solidale operi anche nel caso di cessione a terzi di una società controllata, a condizione che la cessione sia autorizzata dall'autorità giudiziaria e sia funzionale al risanamento del cedente e al soddisfacimento dei creditori.

PROCEDIMENTO DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI

L'articolo 16, D.lgs. 472/1997 disciplina il procedimento di irrogazione delle sanzioni prevedendo che la sanzione amministrativa e accessoria siano irrogate d'ufficio con l'atto di accertamento del tributo al quale si riferiscono.

Per il tramite dell'articolo 3, comma 1, lettera l), D.lgs. 87/2024 viene novellato l'articolo 16, comma 2, prevedendo che l'atto di contestazione, che, a pena di nullità, deve indicare i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate, i criteri che l'ufficio ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e la loro entità, indichi, in luogo dei soli minimi edittali, le misure edittali previste per le singole violazioni. Sostanzialmente, il contribuente "trasgressore" potrà venire a conoscenza, già con il procedimento di irrogazione delle sanzioni, delle misure edittali previste per le singole violazioni.

Inoltre, al comma 3 dell'articolo 16, viene modificato l'istituto della definizione agevolata, consentendo al contribuente di definire la controversia, entro il termine per la proposizione del ricorso, mediante pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione indicata e, comunque non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Viene, inoltre, previsto che le somme dovute possano essere versate anche ratealmente in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, ovvero entro 60 giorni. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali (per il 2024, pari al 2,5%) calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973 (c.d. carente o insufficiente versamento).

ATTO DI CONTESTAZIONE DELLE SOLE SANZIONI

Il comma 1, lettera n) di cui all'articolo 3, D.lgs. 87/2024, modifica l'articolo 17, D.lgs. 472/1997, in tema di irrogazione immediata delle sanzioni.

In particolare, l'articolo 17 consente che, in deroga alle previsioni generali sull'irrogazione delle sanzioni, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono siano irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

In tal caso, è consentita la definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Infine, possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni a esito di controllo formale o controllo automatizzato.

Le modifiche in esame intervengono sul comma 2 dell'articolo 17 e, in analogia a quanto previsto per la definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16, chiariscono che la definizione agevolata si può perfezionare col pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Curioso il mancato richiamo del comma 3, articolo 16, D.lgs. 472/1997 che consente la rateazione del debito fino a un massimo di 8 rate trimestrali, elevabili a 16 in caso di debito superiore a 50.000 euro.

SANZIONI ACCESSORIE

Il comma 1, lettera p) dell'articolo 3, D.lgs. 87/2024 ha apportato modifiche anche all'articolo 21, D.lgs. 472/1997, in tema di sanzioni accessorie.

Ai sensi del vigente articolo 21, le sanzioni amministrative accessorie sono:

- l'interdizione, per una durata massima di 6 mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
- l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di 6 mesi;
- l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di 6 mesi;
- la sospensione, per la durata massima di 6 mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nel paragrafo precedente.

Le singole leggi d'imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e ai limiti minimi e massimi della sanzione principale.

Le modifiche del comma 1 eliminano il limite massimo di 6 mesi previsto per le sanzioni accessorie consistenti in misure di interdizione e sospensione.

Le modifiche del comma 2 chiariscono che le leggi speciali, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e in relazione alla misura della sanzione principale, in luogo di riferirsi ai limiti minimi e massimi della medesima.

Pertanto, il limite temporale di 6 mesi viene eliminato.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI

Le disposizioni di cui ai paragrafi precedenti (nonché quelle citate nel precedente articolo “*la revisione del sistema sanzionatorio – 1’ parte*” si applicano alle violazioni commesse a partire dal 01.09.2024. In particolare:

- l'articolo 2, reca modifiche al D.lgs. 471/1997, alle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi;
- l'articolo 3, come sopra esaminato, reca modifiche al D.lgs. 472/1997, in materia di disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie;
- l'articolo 4 prevede la revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti.

Ne consegue l'irretroattività delle norme più favorevoli per il contribuente introdotte dalle disposizioni in esame.

Resta, probabilmente, aperto un problema di legittimità costituzionale che rimanda ai principi del c.d. “*favor rei*” e della “*uguaglianza sostanziale di tutti i cittadini*” quest’ultimo sancito dall’articolo 3 della Costituzione, in quanto le norme in commento, applicabili alle violazioni commesse dal 01.09.2024, non viaggiano di pari passo con i principi sopra menzionati. Sarà cura della Corte Costituzionale valutare la legittimità delle norme in commento.

Le prossime scadenze



30 settembre 2024

MODELLO 730

Termine di presentazione del modello 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate.

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine entro cui inviare la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relativi al 2° trimestre 2024.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2024 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2024.

SPESE SANITARIE

Termine per inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 1° semestre 2024.

1° ottobre 2024

EDILIZIA

Dal 1.10.2024 è obbligatorio il possesso della patente a punti per le imprese e i lavoratori autonomi che operano nei cantieri edili temporanei o mobili.

16 ottobre 2024

REDDITI 2024

Termine di versamento della rata per i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti.

DIVIDENDI

Termine entro cui versare le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione iva del mese precedente e versare eventualmente l'imposta a debito.
