



A.L. Servizi s.r.l. – Sede legale Via San Pio V n. 27 – 10125 Torino Reg. imprese di Torino n. Rea 1144054

Sede Operativa e uffici: Via Bergamo n. 25 24035 Curno (BG) - P.IVA e C.F 10565750014

Tel. 035 -43.762.62 Fax 035-62.22.226 Email: info@alservizi.it o www.lalentesulfisco.it

Il condono 2018 – 2022 alla luce dei nuovi interventi normativi

Si amplia la fonte normativa del "ravvedimento", così denominato dalla legge istitutiva (art. 2-ter c. 2, Legge n. 143/2024), che ha convertito in legge, con modificazioni, il D.I. n. 113/2024 (cd. decreto Omnibus), altrimenti denominato dai media come "ravvedimento speciale" "sanatoria fiscale", "ravvedimento tombale", "condono", e altri. L'art. 7 del nuovo Decreto "Anticipi", D.L. n. 155/2024, infatti, porta nel **perimetro applicativo dell'istituto** di che trattasi i **sogetti originariamente esclusi dagli ISA, poiché hanno indicato una causa di disapplicazione o di esclusione dovuta alla pandemia da Covid-19.**

La normativa

Si riporta di seguito la normativa e la prassi relativa al ravvedimento "speciale".

DISCIPLINA DEL RAVVEDIMENTO SPECIALE

Artt. 2-ter e 2-quater, del D.I. n. 113/2024 (Decreto "Omnibus")	Introduzione e disciplina dell'istituto
Art. 7, D.I. n. 155/2024 (Decreto "Anticipi")	Estensione ai soggetti ISA che hanno dichiarato una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA nel periodo 2018 – 2022
Prov. Direttoriale, prot. 403886/2024, del 4/11/2024	Modalità e termini di comunicazione delle opzioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili per i soggetti che aderiscono al

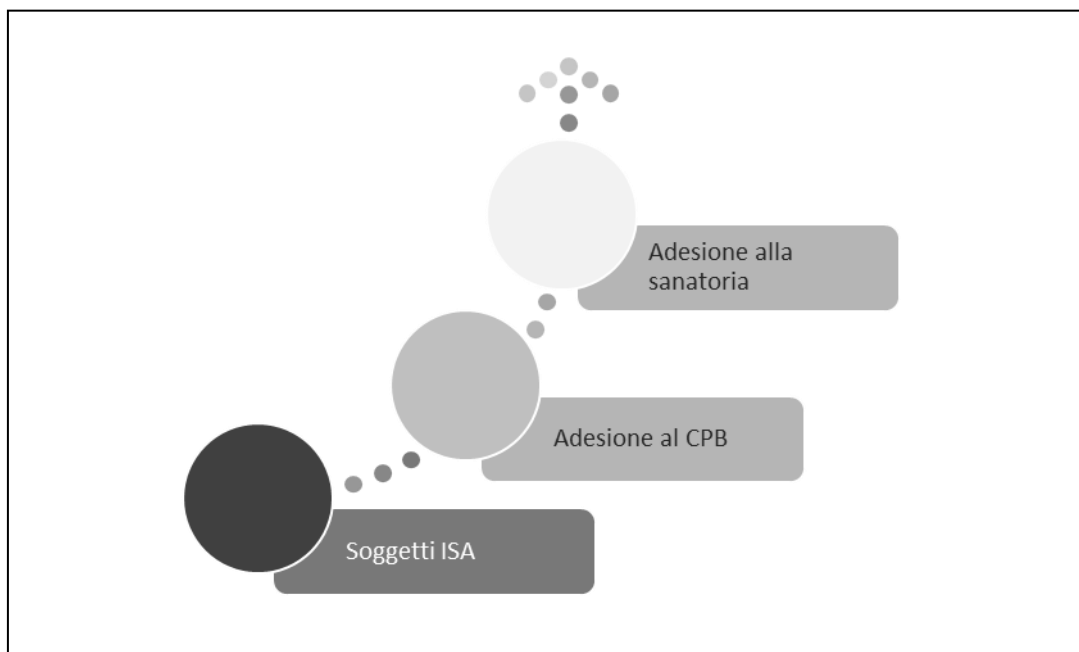
Risoluzione n. 50/E/2024

concordato preventivo biennale

Istituzione dei codici tributi in materia di ravvedimento

**L'ambito
soggettivo**

Il ravvedimento speciale opera in capo ai soggetti ISA che aderiscono al CPB.



NORMATIVA

Art. 2-quater, comma 1, Decreto Omnibus

I soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (**ISA**) e che **aderiscono, entro il 31 ottobre 2024, al concordato preventivo biennale** di cui agli articoli 6 e seguenti del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, **possono adottare il regime di ravvedimento** di cui al presente articolo.

OSSERVA

I contribuenti che non hanno aderito entro lo scorso 31 ottobre avranno tempo fino al prossimo 12 dicembre per cambiare idea e accettare il reddito proposto dall'Agenzia delle Entrate.¹

Si riassume di seguito la norma appena più sopra riportata.

AMBITO APPLICATIVO (Art. 2-quater c. 1)

Presupposto soggettivo

- ➔ Imprese e lavoratori autonomi
- ➔ Soggetti ISA
- ➔ Che aderiscono al CPB entro il 31/10/2024

¹ Le adesioni tardive al concordato preventivo biennale (vale a dire, quelle effettuate entro il 12 dicembre) consentano l'ingresso al **regime del ravvedimento 2018-2022** collegato al CPB; l'art. 2-quater del DL 113/2024.

OSSERVA

La norma più sopra riportata fa riferimento ai "... *soggetti che hanno applicato gli ... ISA ...*" per i periodi indicati.

La disposizione individua i soggetti ISA quali destinatari della norma agevolativa e, come noto, i forfetari non rientrano nell'applicazione degli indicatori fiscali di che trattasi.



L'estensione soggettiva del decreto "Anticipi"

Posto il tenore originario della norma, sulla base del quale l'accesso alla sanatoria richiede l'applicazione degli ISA, il legislatore è appositamente intervenuto attraverso l'art. 7 c. 1 del Decreto legge n. 155, del 19/10/2024, allo scopo di colmare l'iniquità contenuta nel testo, introducendo nel corpo dell'art. 2-quater del decreto sul ravvedimento i commi:

- 6-bis, contenente l'estensione soggettiva dell'ambito applicativo del ravvedimento
- e 6-ter, contenente la regolamentazione della base imponibile e dell'imposta sostitutiva nei casi previsti dal nuovo comma 6-bis.

Si riporta di seguito il citato comma 6-bis.

NORMATIVA

Art. 7, comma 1, lett. a), D.L. 155/2024

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

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

Il legislatore, si ricorda, che per il periodo d'imposta 2020, ha previsto, tra le altre, le seguenti cause di esclusione dagli ISA dovuti al COVID:

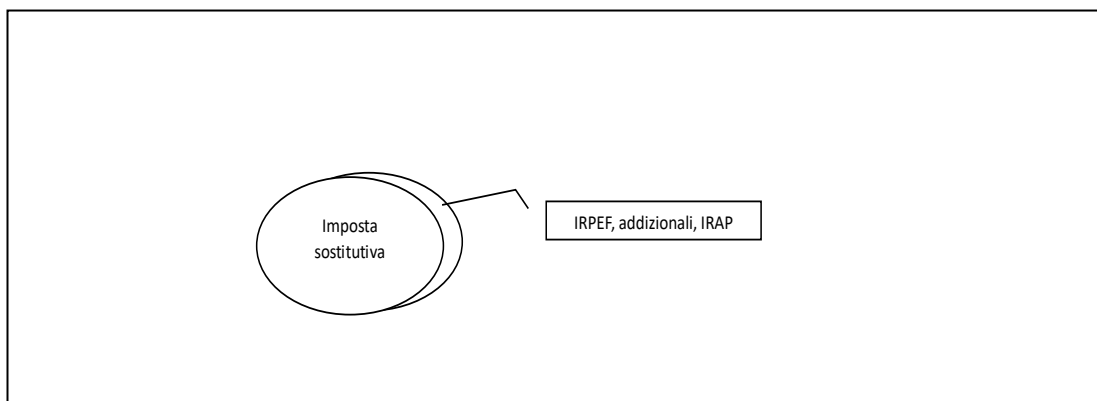
- riduzione di ricavi o compensi per almeno il 33% rispetto al 2019 (per i soggetti solari);
- attivazione della partita iva dal 1° gennaio 2019;
- esercizio di attività ricompresa nell'apposito elenco della SOSE (trattasi delle attività economiche maggiormente colpite dalla sospensione delle attività per il contenimento dell'emergenza pandemica come, ad esempio, i ristoranti).

L'ulteriore causa di disapplicazione degli ISA che non rileva ai fini del ravvedimento speciale, per effetto della novella, è rappresentata dall'inizio o cessazione dell'attività o la sussistenza di condizioni di non normale svolgimento della stessa, ex art. 9-bis c. 6, lett. a), del D.L. n. 50/2017, conv. con mod. dalla legge n. 96/2017.

Gli effetti del ravvedimento speciale

Il ravvedimento speciale disciplinato dal "Decreto Omnibus" comporta il pagamento di un'imposta sostitutiva:

- delle imposte sui redditi e relative addizionali
- e dell'IRAP (art. 2-quater c. 1), relativamente ai periodi 2018 -2022.



Il versamento di detta imposta, calcolata forfetariamente (e non, si badi bene, sull'effettivo reddito prodotto nel suddetto periodo dalle imprese e dai liberi professionisti) secondo le disposizioni che verranno esaminate più avanti per i periodi appena più sopra indicati, inibisce gli accertamenti (per i medesimi periodi) disciplinati dagli artt. 39, del DPR n. 600/1973 (ai fini delle imposte sui redditi) e 54 c. 2, del DPR 633/1972 (ai fini dell'iva).

Accertamenti inibiti dal ravvedimento

Art. 39 DPR 600/1973 (IRPEF)

Art. 54 c. 2 DPR
633/1972 (IVA)

Analitici

Analitico-induttivi

Induttivi puri

Analitico-induttivi

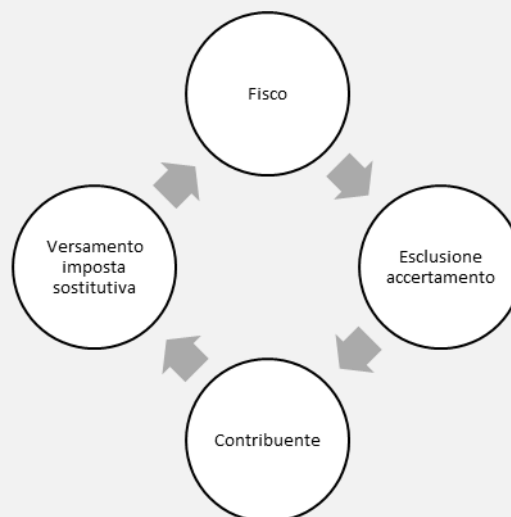
NORMATIVA

Art. 2-quater, comma 10, Decreto Omnibus

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

OSSERVA

E' proprio questa equazione (ravvedimento = preclusione dell'accertamento) che, secondo gli osservatori, pone di fatto il cosiddetto ravvedimento tra le fattispecie di sanatoria disciplinate dal legislatore.



In sostanza, il Fisco richiede un versamento forfetario ai contribuenti esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo e in cambio esclude l'applicazione delle forme di accertamento più sopra indicate.

Il ripristino delle attività accertative

Come si è già anticipato più sopra, l'art. 2-quater c. 10, del decreto Omnibus, individua tre cause di decadenza dei benefici dovuti all'esercizio dell'opzione per il ravvedimento speciale, in termini di espunzione degli accertamenti di cui sopra, la prima delle quali, disciplinata dalla lettera a), è costituita dalla intervenuta decadenza dal concordato preventivo biennale di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, al quale il ravvedimento è fortemente legato.

OSSERVA

Ai sensi dell'art. 22 del decreto CPB, caratteristica della decadenza, nel caso di specie, è la cessazione della produzione degli effetti del concordato per entrambi gli anni interessati dal patto (e non per una sola annualità). La decadenza dal CPB e, conseguentemente, la reintroduzione degli accertamenti nell'ambito del ravvedimento speciale, si configura quando la violazione non è di lieve entità.

Art. 22, D.lgs. n.
13/2024

- decadenza CPB per il biennio
- violazioni di non lieve entità

Una prima causa di decadenza è costituita **dall'accertamento, nei periodi d'imposta concordati, di attività non dichiarate o di passività dedotte inesistenti o indeducibili, relative ai periodi d'imposta concordati d'importo superiore al 30 per cento dei ricavi** (art. 22 c. 1, lett. a).

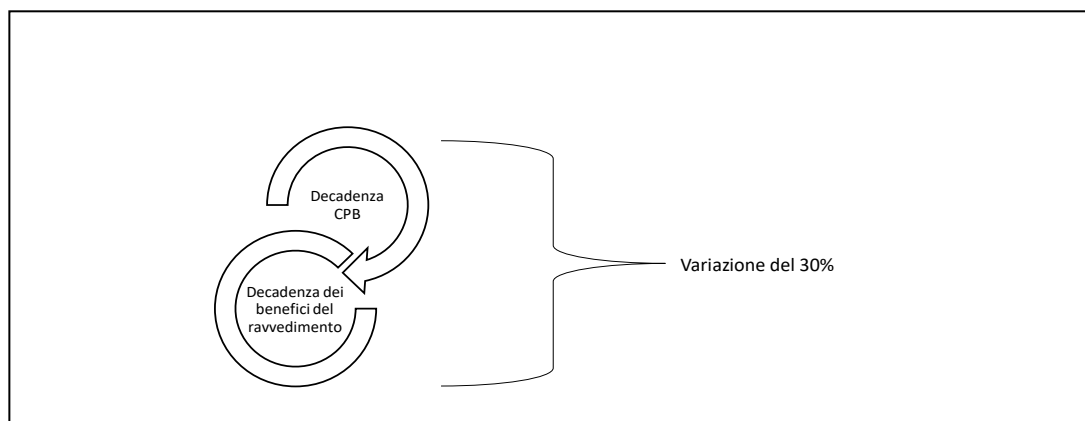
Al riguardo occorre considerare che se da un lato anche il decreto CPB attribuisce una serie di benefici in termini di accertamento per i contribuenti che accedono al concordato (disapplicazione delle attività accertative fissate dall'art. 39 del DPR n. 600/1973) dall'altro permane l'attività istruttoria relativa alle cause di decadenza previste dagli artt. 22 e 33 (quest'ultimo per i forfetari) del decreto di che trattasi.

Una seconda causa di decadenza è costituita dalla **non corrispondenza tra i dati dichiarati e quelli comunicati all'AdE** che si cristallizza **nel caso** in cui il contribuente inoltri al fisco **dichiarazioni integrative o modifiche alla dichiarazione originaria che comportino la determinazione di un reddito o di un valore della produzione netta quantitativamente diversi rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato** (comma 1, lett. b).

Una terza causa di decadenza, che connota il requisito della "non lieve entità", è disciplinata dalla successiva lettera c) e consiste nella **divergenza tra i dati indicati nella dichiarazione dei redditi e quelli comunicati al fisco ai fini della determinazione del CPB**.

E' fondamentale, ai fini della perimetrazione (più ampia) della disposizione, sotto il profilo quantitativo, considerare il chiarimento fornito in merito dall'AdE nella circolare n.

18/E/2024 (cosiddetta circolare CPB), nella quale il fisco ha precisato che ai fini della cristallizzazione della decadenza è necessario, in relazione ad una lettura sistematica del testo normativo, che le anzidette integrazioni, modifiche o indicazioni determinino un minore reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato **per un importo superiore al 30 per cento.**



Costituiscono ancora cause di decadenza da entrambi gli istituti connessi (richiamate dalla lett. d):

- le cause di inaccessibilità, ex art. 10 c.2
- e di esclusione (sempre con riferimento al concordato), ex art. 11.2

L'art. 10 c. 2, cit., individua le seguenti cause di inaccessibilità al concordato:

- sussistenza di debiti per tributi amministrati o di natura contributiva definitivamente accertati dall'amministrazione finanziaria;³
- il periodo di riferimento è costituito dal periodo d'imposta che precede il biennio concordato ovvero il periodo d'imposta concordato per il 2024, nel caso dei forfetari;

² Si ricorda che l'assenza delle clausole di esclusione deve essere certificata in ambito dichiarativo mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ex artt. 46 e 47 del DPR 445/2000.

Ai sensi dell'art. 1 c. 1, lett. a), del DPR n. 445/2000, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà è "... il documento sottoscritto dall'interessato, concernente stati, qualità personali e fatti, che siano a diretta conoscenza di questi, resa nelle forme previste dal presente testo unico ...".

L'art. 46 c. 1 del citato decreto indica tutte le materie che possono costituire oggetto di dichiarazione sostitutiva mentre il successivo art. 47 rappresenta la norma di riferimento per l'atto di che trattasi, 3 posto che il comma 3 stabilisce testualmente che "Fatte salve le eccezioni espressamente previste per legge, nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i concessionari di pubblici servizi, tutti gli stati, le qualità personali e i fatti non espressamente indicati nell'articolo 46 sono comprovati dall'interessato mediante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà."

L'atto di notorietà, di cui all'art. 47 del testo unico in materia amministrativa, cit., si deve considerare alla stessa stregua delle dichiarazioni rese ad un pubblico ufficiale, per effetto del disposto normativo contenuto nel successivo art. 76 c. 3.

Quanto alla sanzione penale prevista, trova applicazione nel caso di specie l'art. 76 c. 1, del DPR 445/2000, che aumenta la sanzione ordinariamente fissata dal codice penale da un terzo alla metà.

³ Per "tributi amministrati" devono intendersi i debiti derivanti dalla notifica di atti impositivi a loro volta derivanti dall'attività di controllo e di liquidazione degli uffici ovvero le cartelle di pagamento relative a pretese fiscali oggetto di comunicazioni di regolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale, in base agli artt. 36bis e 36-ter, del DPR n. 600/1973, ai fini delle imposte dirette e, ai fini dell'iva, in base all'art. 54 del DPR n. 633/1972 La definitività della obbligazione tributaria si configura nel caso della emanazione di sentenza irrevocabile ovvero della sussistenza di atti impositivi non più soggetti a impugnazione (si pensi alla decadenza dei termini d'impugnazione, nel caso di specie).

- la suddetta preclusione non opera con riferimento ai "debiti" di cui sopra se questi vengono portati al di sotto dell'ammontare di 5.000 euro entro il 31 ottobre 2024 (l'importo comprende le sanzioni e gli interessi).

Costituiscono cause di esclusione, ex art. 11 del Decreto CPB:

- la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, qualora obbligatoria;
- aver subito negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti la proposta di concordato una condanna per i reati indicati nella tabella che segue, tenendo conto che alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti:

REATI CHE RIATTIVANO L'ACCERTAMENTO EX ART. 39 DEL DPR 600 E 54 C. 2 DEL DECRETO IVA	
Reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000	La norma esclude espressamente: - la dichiarazione fraudolenta realizzata mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 4); - omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis); - omesso versamento dell'iva (art. 10-ter); - indebita compensazione (art. 10-quater c. 1).
False comunicazioni sociali	Art. 2621 c.c.
Riciclaggio	Art. 648-bis c.p.
Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita	Art. 648-ter c.p.
Autoriciclaggio	Art. 648-ter 1

Un'altra eccezione alla espunzione degli accertamenti in capo ai soggetti che accedono al ravvedimento speciale per il periodo 2018 – 2022, è disciplinato dalla successiva lettera b) e si verifica nel caso dell'applicazione, nei confronti dei soggetti di che trattasi, di una misura cautelare, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, ad eccezione delle fattispecie di cui agli articoli 4, 10 -bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, nonché dell'articolo 2621 del codice civile e degli articoli 648 bis , 648 -ter e 648 -ter.1, del codice penale, commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2018 al 2022.

Un'ulteriore deroga è costituita dal mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione di cui al comma 8 del presente articolo (disciplinata dalla successiva lett. c); si veda più avanti).

Il comma 6-quater, dell'art. 7, del decreto "Anticipi" ha aggiunto alle cause di esclusione contenute nell'art. 2-quater del decreto Omnibus un'altra fattispecie, alla lettera d), per effetto della quale il ravvedimento decade nel caso di "*dichiarazione infedele della causa di esclusione di cui al comma 6-bis*".

La norma disciplina, relativamente all'imposta sostitutiva,

- la base imponibile
- e l'aliquota.

OSSERVA

Il decreto prevede due diverse aliquote, ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP.

I termini Un altro aspetto d'interesse, relativo al ravvedimento speciale, è costituito dai termini fissati per l'accertamento, nel caso di specie.

NORMATIVA

Art. 2-quater, comma 14, Decreto Omnibus

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

OSSERVA

Si riporta di seguito una sintesi delle scadenze ordinarie e di quelle modificate dal Decreto Omnibus.

LE NUOVE SCADENZE			
Periodo	Scadenza ordinaria	Scadenza con regime premiale ISA	Scadenza per i contribuenti "ravveduti"
2018	31/12/2024	31/12/2023	31/12/2027
2019	31/12/2025	31/12/2024	31/12/2027
2020	31/12/2026	31/12/2025	31/12/2027
2021	31/12/2027	31/12/2026	31/12/2027
2022	31/12/2028	31/12/2027	31/12/2028

L'opzione

Occorre distinguere:

- l'esercizio dell'opzione

- e la data di effetto dell'opzione stessa.

L'esercizio dell'opzione

A monte, il comma 1 dell'art. 2-quater del decreto Omnibus stabilisce che i soggetti ISA (in breve) *"... possono adottare il regime di ravvedimento di cui al presente articolo, versando l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui ai commi da 2 a 7 del presente articolo."*

Più precisamente, l'opzione per l'adozione del ravvedimento *"... è esercitata, per ogni "annualità", mediante presentazione del "modello F24" relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive"* (Prov. Dir., cit., n. 3.1).

In effetti, il modello F24 completa la sua finalità comunicativa mediante l'utilizzo dei campi:

- "Anno di riferimento"
- numero complessivo delle rate
- e i codici tributo istituiti con la risoluzione 50/E/2024.

In caso di soggetti trasparenti (ex artt. 5, 115 e 116 del tuir), l'opzione è esercitata con la presentazione dei modelli F24 relativi alla prima o unica rata (ai fini irap e irpef) del soggetto trasparente e dei soci o associati (Provvedimento, n. 3.2).

Il Provvedimento, nell'ambito delle "Motivazioni", sottolinea che nell'ambito dei soggetti trasparenti *"l'opzione risulta esercitata solo a seguito della presentazione dei "modelli F24" relativi al versamento complessivo delle imposte sostitutive dovute per la prima o unica rata."*

OSSERVA

Ci si domanda se, nel caso di soggetti trasparenti, il mancato adempimento da parte di uno o più soci dell'obbligazione di che trattasi possa inficiare l'esercizio dell'opzione anche in capo agli altri soci e alla società.

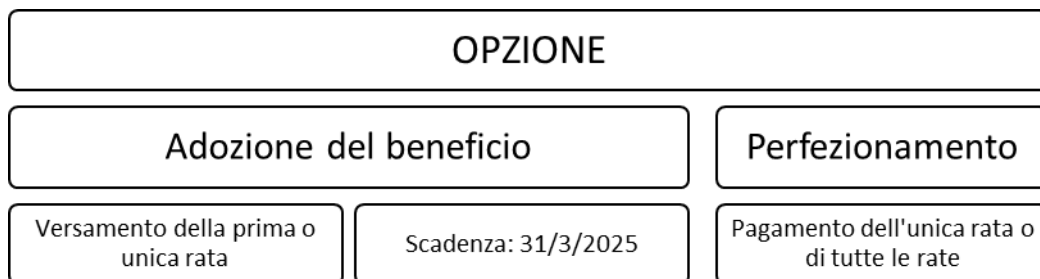
II perfezionamento dell'opzione

Il perfezionamento del ravvedimento speciale decorre dal momento in cui il contribuente adempie al versamento dell'imposta sostitutiva prevista dal decreto.

NORMATIVA

Art. 2-quater, comma 8, Decreto Omnibus

In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate.



Il versamento dell'imposta sostitutiva

Il comma 8 del decreto disciplina il versamento dell'imposta sostitutiva.

IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA (ART. 2-QUATER C. 8)

Unica soluzione	Scadenza: 31 marzo 2025
Rate	Massimo 24 rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale

OSSERVA

Il tasso legale è attualmente pari al 2,5%, dal 1/1/2024 al 31/12/2024 (DM 29/11/2023 pubblicato in G.U. 288 del 11/12/2023).

La decadenza del ravvedimento legata al pagamento delle rate

Si approfondisce di seguito la disciplina relativa alla data di perfezionamento del concordato ed in particolare al combinato disposto dei commi 8 (già più sopra parzialmente riportato, che accosta al pagamento integrale dell'imposta la data di perfezionamento del ravvedimento), 9 e 10, lett. c).

NORMATIVA

Art. 2-quater, Decreto Omnibus

Comma 8 ... Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

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

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

- a) [... omissis ...]
- b) [... omissis ...]

c) mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione di cui al comma 8 del presente articolo.

OSSERVA

Gli "omissis" fanno riferimento alle cause di decadenza già più sopra individuate, legate

- alle cause di decadenza del CPB, ex art. 22 del decreto CPB
- ovvero all'applicazione di una misura cautelare ovvero alla notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio (si veda più sopra il dettaglio).

Il legislatore lega al versamento (mancato versamento o versamento tardivo) dell'imposta sostitutiva le cause di decadenza di seguito riportate.

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA E DECADENZA DEL RAVVEDIMENTO

Notifica di processi verbali di constatazione, schemi di atto di accertamento, PVC, atti di recupero di crediti inesistenti

Inficiano il ravvedimento se notificati prima del pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive

Mancato pagamento di una rata

- Incide sulla decadenza dell'annualità cui si riferisce l'insoluto
- il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione
- i pagamenti effettuati sono comunque da considerarsi validi; i versamenti effettuati non sono soggetti a rimborso
- il contribuente è soggetto ad accertamento secondo i termini di cui al comma 14 (proroga della decadenza al 31/12/2027)

OSSERVA

Con riguardo ai soggetti trasparenti si ritiene necessario che l'AdE chiarisca se la decadenza della sanatoria in capo a un socio, per tardivo/omesso versamento dell'imposta sostitutiva a suo carico, non incida sulla sanatoria in generale (in capo alla società e agli altri soci).

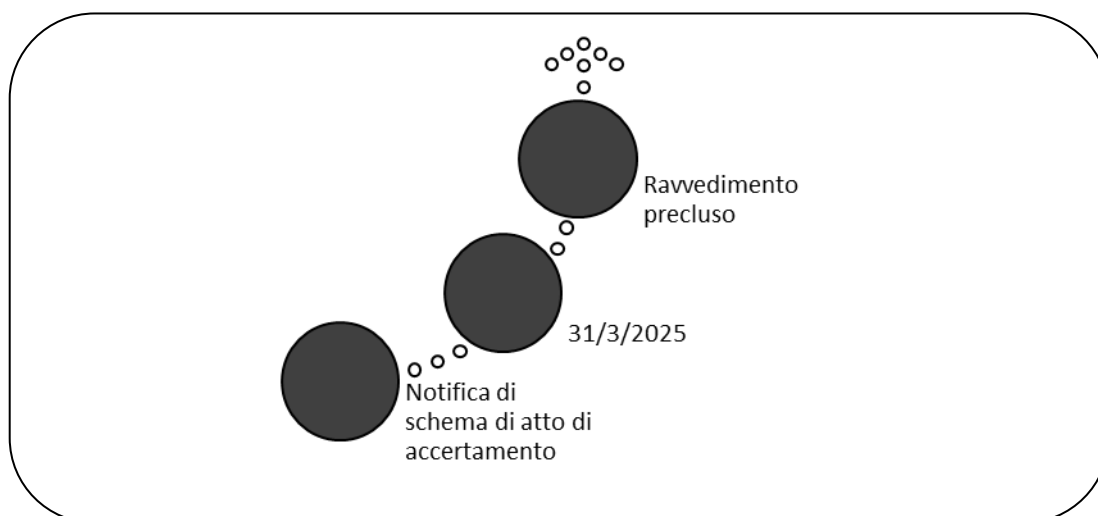
La notifica degli atti

Si tenga conto della disposizione che segue.

Art. 2-quater, comma 9, Decreto Omnibus

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

Allo scopo di evitare il mancato perfezionamento del ravvedimento disciplinato dal comma 9, il contribuente è tenuto a considerare seriamente l'opportunità di anticipare tale versamento rispetto alla data indicata (31/3/2025).



Gli atti in questione sono:

- processi verbali di constatazione,
- schemi di atto di accertamento

Si ricorda che tra le modifiche apportate dal d.lgs. n. 219/2023 allo Statuto del contribuente emerge l'introduzione dell'art. 6-bis, che codifica il diritto generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale volto a migliorare i rapporti tra il fisco ed i contribuenti.

In particolare, il comma 3 prevede che gli atti autonomamente impugnabili davanti agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti da uno "schema di atto" volto a consentire al contribuente la presentazione di controdeduzioni in merito ovvero per accedere al fascicolo per estrarre copia degli atti ivi contenuti.

- o di atti di recupero di crediti inesistenti,
in data anteriore al perfezionamento del ravvedimento.

L'eventuale notifica degli atti di cui sopra prima del pagamento della prima o dell'unica rata, inibisce il ravvedimento (comma 9).

La base imponibile

La base imponibile si determina attraverso una sottrazione.

LA BASE IMPONIBILE AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

Minuendo	Reddito dichiarato + incremento % previsto alle lettere da a) ad f) (si veda la tabella sotto riportata)
Sottraendo	Reddito già dichiarato alla data di entrata in vigore della legge di conversione

IL CALCOLO DELL'INCREMENTO DEL REDDITO (ART. 2-QUATER C. 2)

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

ESEMPIO

- Il Sig. Rossi, imprenditore individuale
- ha conseguito un punteggio per il 2018 pari a 7
- il reddito dichiarato per lo stesso anno è pari a 40.000 euro
- Base imponibile = $[40.000 + (40.000 * 0,20)] - 40.000 = 8.000$

Ai fini dell'IRAP occorre considerare la differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella stessa misura stabilita ai fini delle imposte dirette (si veda appena più sopra; comma 3).

L'aliquota dell'imposta sostitutiva varia in base alle diverse annualità, in quanto questa viene ridotta del 30% nel periodo del COVID (annualità 2020 e 2021; comma 6).

Inoltre varia anch'essa, come l'imponibile, in base al punteggio ISA conseguito.

L'ALIQUTA (ART. 2-QUATER COMM 4 E 5): ANNI 2018, 2019 E 2022

Imposte sul reddito	IRAP
10 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8	Aliquota 3,9%
12 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8	Aliquota 3,9%

15 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6	Aliquota 3,9%
Importo minimo per ciascuna annualità oggetto di opzione, ai fini delle II.DD., pari a 1.000 euro	

ESEMPIO

- Si calcola adesso l'imposta sostitutiva dovuta dal Sig. Rossi, di cui all'esempio precedente;
- Aliquota applicabile ai fini II.DD. e addizionali: 12%;
- Aliquota IRAP: 3,9%,
- Sulla base imponibile pari a 8.000;
- II.DD. = 960 (si deve corrispondere, nel caso di specie, l'importo minimo di 1.000 euro);
- Carico fiscale totale per il ravvedimento 2018: 1.312.

Si tenga conto, adesso, che il Sig. Rossi decida di ravvedere il periodo d'imposta 2020.

OSSERVA

Per gli anni del COVID-19 (2020 e 2021) le imposte sostitutive di cui sopra sono diminuite del 30 per cento (comma 6).

Nel caso di specie occorre considerare la riduzione del 30% dell'imposta sostitutiva, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini dell'IRAP.

L'ALIQUTA (ART. 2-QUATER COMMI 4 E 5): ANNI 2020 - 2021

Imposte sul reddito	IRAP
7 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8	Aliquota 2,73%
8,4 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8	Aliquota 2,73%
10,5 per cento, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6	Aliquota 2,73%
Importo minimo per ciascuna annualità oggetto di opzione, ai fini delle II.DD., pari a 1.000 euro	

ESEMPIO

- Ravvedimento del Sig. Rossi per il 2020;
- Reddito ai fini II.DD. e IRAP: 50.000;
- Si consideri che il punteggio ISA conseguito sia pari a 6,5;
- Base imponibile IRPEF e IRAP = $[50.000 + (50.000 * 0,20)] - 50.000 = 10.000$;
- Aliquota applicabile ai fini II.DD. e addizionali: 8,4%;
- Aliquota IRAP: 2,73%,

- Sulla base imponibile pari a 10.000;
- II.DD. = 840 (anche nel caso di specie occorre corrispondere l'importo minimo di 1.000 euro);
- IRAP = 273;
- Carico fiscale totale per il ravvedimento 2018: 1.273.

Il nuovo D.l. n. 155/2024 ha previsto una sanatoria differenziata per i contribuenti che si trovano nelle condizioni indicate nel succitato comma 6-bis, secondo le disposizioni contenute nel successivo comma 6-ter.

NORMATIVA

Art. 2-quater, comma 6-ter, Decreto Omnibus

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

- la base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è costituita dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento;
- l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera a), l'aliquota del 12,5 per cento;
- la base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento; d) l'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera c), l'aliquota del 3,9 per cento.

LA BASE IMPONIBILE AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

Minuendo	Reddito dichiarato + incremento del 25%
Sottraendo	Reddito già dichiarato alla data di entrata in vigore della legge di conversione

La data di cristallizzazione del reddito dichiarato, ai fini della determinazione della base imponibile, è il 9 ottobre 2024.

OSSERVA

Nel caso dell'IRAP la differenza e il calcolo percentuale devono essere effettuati sul valore della produzione netta.

Si riportano di seguito le tabelle indicate nell'Allegato 1 del Provvedimento citato, al fine di estrarre esattamente dalle dichiarazioni dei redditi gli elementi utili alla richiesta di sanatoria.

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

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

Valore della produzione netta periodi d'imposta 2018 – 2022

MODELLO IRAP	QUADRI DEL MODELLO
PERSONE FISICHE	rigo IQ68 (*)
SOCIETÀ DI PERSONE	rigo IP74
SOCIETÀ DI CAPITALI	rigo IC76
ENTI NON COMMERCIALI	rigo IE61

(*) Presente fino all'anno d'imposta 2021

(**) Non sono stati trattati i casi di coloro che, nel medesimo periodo d'imposta, hanno contestualmente esercitato sia attività d'impresa che di lavoro autonomo e hanno prodotto il valore della produzione ai sensi dell'art. 9 del d.lgs. n. 446 del 1997 (soggetti agricoli che determinano il reddito d'impresa con modalità forfetarie) e dell'art. 17, comma 2, del medesimo d.lgs. (soggetti che determinano il reddito d'impresa con modalità forfetarie).

Occorre considerare che il successivo comma 6-quater stabilisce che *"Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive, determinate con le modalità di cui al comma precedente, sono diminuite del 30 per cento."*

L'ALIQUTA (ART. 2-QUATER COMMI 6-TER e 6-QUATER)

Imposte sul reddito	IRAP
12,5 per cento, per effetto della riduzione diventa 8,75%	Aliquota 3,9%, per effetto della riduzione diventa 2,73%

La normativa non riguarda in alcun modo il comparto dell'**IIVA**, con la conseguenza che i contribuenti che optano per il ravvedimento speciale non devono versare alcuna somma allo Stato a titolo di imposta sul valore aggiunto (FAQ n. 15, del 25/10/2024).

Le modalità di adesione

L'AdE ha già stabilito i codici tributo, mediante la risoluzione n. 50/E, del 17/10/2024.

I CODICI TRIBUTO (RISOLUZIONE 50/E/2024)

4074 (Sez. Erario)	"CPB – Soggetti persone fisiche - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali - Ravvedimento di cui all'art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024"
4075 (Sez. Erario)	"CPB - Soggetti diversi dalle persone fisiche - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali - Ravvedimento di cui all'art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024"
4076 (Sez. Regioni)	"CPB - Imposta sostitutiva dell'IRAP - Ravvedimento di cui all'art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024"
1668 (Sez. Erario)	Interessi per pagamento rateale II.DD.
3805 (Sez. Regioni)	Interessi per pagamento rateale IRAP

I ravvedimenti già effettuati relativi al periodo ravvedibile

Se il contribuente intende aderire al ravvedimento speciale e dovesse aver già effettuato un ravvedimento "ordinario" per il medesimo periodo non può chiedere il rimborso delle somme versate (comma 11).

In sostanza, i ravvedimenti effettuati si sovrappongono.

Soggetti che producono sia redditi di lavoro autonomo che redditi d'impresa

Tali soggetti devono necessariamente sanare entrambe le categorie reddituali (Prov. Direttoriale, prot. 403886/2024, del 4/11/2024).

OSSERVA

Appare evidente la differenza che sussiste nel caso di specie rispetto al CPB laddove l'AdE ha chiarito che nel caso in cui un contribuente produca contestualmente redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa può decidere se concordare per entrambi i redditi o solo per uno di essi (circolare 18/E/2024).

La riduzione delle sanzioni accessorie

Al fine di aumentare ulteriormente l'*appeal* del CPB e del ravvedimento speciale, il decreto "Omnibus" ha introdotto una ulteriore disposizione, nel corpo dell'art. 2-ter, volta ad inasprire le sanzioni in capo ai contribuenti che:

- non intendono aderire o decadono dal CPB (per i periodi concordati)
- e dal ravvedimento speciale.

**LE SOGLIE DI INGRESSO ALLE SANZIONI ACCESSORIE RIVISITATE DAL
DECRETO (Art. 12 c. 1, D.lgs. 471/1997)**

Soglia di accesso delle sanzioni accessorie "ordinarie"	Soglia di accesso per i soggetti che non si avvalgono del ravvedimento speciale o ne decadono
- Sanzioni amministrative superiori a 50.000 euro; - Durata delle sanzioni accessorie elevabile a 12 mesi se la sanzione irrogata è superiore a 100.000 euro	- Sanzioni amministrative superiori a 25.000 euro; - Durata delle sanzioni accessorie elevabile a 12 mesi se la sanzione irrogata è superiore a 50.000 euro

OSSERVA

L'art. 12 c. 1 del D.lgs. n. 471/1997 prevede un periodo di applicazione della sanzione accessoria per un periodo da 3 a 6 mesi.

Le sanzioni accessorie sono disciplinate dall'art. 21, D.lgs. 472/1997. Si tratta di:

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