



Senato della Repubblica – 6^a Commissione Finanze e Tesoro

Camera dei Deputati – VI Commissione Finanze

Audizione dell’Agenzia delle entrate

Schema di decreto legislativo recante “*Disposizioni in materia di regime di adempimento collaborativo e semplificazione degli adempimenti tributari*”

Roma, 10 luglio 2024

Sommario

Premessa.....	3
1. Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo (articolo 1)	3
2. Modifiche alla disciplina degli adempimenti tributari (articolo 2).....	8
3. Modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale (articolo 3)	10

Premessa

Signor Presidente, Onorevoli Commissari,

si ringrazia per l'opportunità concessa all'Agenzia delle entrate di fornire il proprio contributo in merito ai contenuti dello schema di decreto legislativo, approvato di recente dal Consiglio dei Ministri e attualmente all'esame delle Camere, recante disposizioni correttive e integrative della disciplina dell'adempimento collaborativo, degli adempimenti tributari e del concordato preventivo biennale.

Si tratta di ambiti tutti novellati di recente dai seguenti decreti legislativi attuativi della riforma fiscale:

- il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, recante «*Disposizioni in materia di adempimento collaborativo*»;
- il decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, recante «*Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari*»;
- il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, recante «*Disciplina del Concordato preventivo biennale*».

1. Modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo (articolo 1)

L'**articolo 1** dello schema di decreto in esame **modifica** la **disciplina dell'adempimento collaborativo** in attuazione dei principi e criteri direttivi fissati dall'articolo 17 della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante «*Delega al Governo per la riforma fiscale*» (di seguito «Legge delega»).

Il regime dell'adempimento collaborativo si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'**interlocuzione costante e preventiva** con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. Possono aderirvi i contribuenti, in possesso di determinati requisiti dimensionali, dotati di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del **rischio fiscale**, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario («*Tax Control Framework*» o «TCF»).

Con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, il Legislatore, dando attuazione all'obiettivo di **estensione soggettiva** e **potenziamento** del regime di adempimento collaborativo, fissato dall'articolo 17 della Legge delega, ha ampliato l'applicazione dell'istituto, prevedendo, a tal fine:

- un'**accelerazione del processo di progressiva riduzione della soglia di accesso** all'applicazione dell'istituto, fino alla soglia *target* di 100 milioni di euro a decorrere dal 2028;
- l'**apertura** del regime anche a società, di per sé prive dei requisiti di ammissibilità, ma che appartengono ad un **gruppo di imprese** nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità e il gruppo abbia adottato un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società;
- l'introduzione della possibilità di **certificazione**, da parte di professionisti qualificati, iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti, dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, in un'ottica di **potenziamento dell'efficacia del predetto sistema** nonché di una maggiore "standardizzazione" del TCF e di rafforzamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime;
- il **potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo**, prevedendo, al ricorrere di specifici presupposti:
 - l'esclusione delle sanzioni amministrative tributarie sui rischi trasparentemente comunicati all'Agenzia delle entrate;
 - l'esclusione della punibilità del delitto di dichiarazione infedele sui medesimi rischi comunicati;
 - la riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento per i soggetti aderenti al regime;
 - la possibilità di estendere gli effetti premiali dell'istituto anche a fattispecie relative a periodi di imposta antecedenti all'ingresso nel regime, purché oggetto di specifica e spontanea comunicazione.

In tale contesto, l'**articolo 1** dello schema di decreto in esame, attraverso l'introduzione di **disposizioni integrative e correttive**, mira a realizzare più compiutamente i criteri direttivi dettati dalla Legge delega. Gli ambiti dell'intervento correttivo riguardano principalmente **la disciplina della certificazione del TCF**, i **requisiti soggettivi di accesso** al regime, con particolare riguardo al concetto di gruppo cui fanno parte i contribuenti, e il **potenziamento degli effetti premiali** derivanti dall'adesione al regime.

In merito alla **disciplina della certificazione del TCF**, l'**articolo 1, comma 1, lettera a)**, reca una disposizione di **carattere sanzionatorio** per le ipotesi in cui la certificazione rilasciata dai professionisti indipendenti sia **infedele**, rinviando, a tal fine, al trattamento sanzionatorio previsto

dall'articolo 39, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in materia di certificazione tributaria o c.d. "visto pesante"¹.

La disposizione delinea, altresì, le **fattispecie di infedeltà**, stabilendo che le stesse si configurano ove la certificazione:

- sia resa **in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità**²;
- **non** vi sia **corrispondenza** tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente al certificatore stesso;
- il **certificatore attesti falsamente** di aver eseguito i compiti e gli adempimenti di cui al comma 1-*ter* del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Inoltre, la disposizione stabilisce che, in caso di certificazione infedele, l'Agenzia delle entrate ne debba tenere conto ai fini dell'ammissione o della permanenza nel regime di adempimento collaborativo.

Sempre nello stesso ambito, **l'articolo 1, comma 2**, dello schema di decreto introduce una norma che pone a carico dei soggetti esonerati dal rilascio della certificazione – in quanto già ammessi al regime di adempimento collaborativo o che hanno presentato istanza antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 – l'obbligo di attestare, comunque, con cadenza triennale l'efficacia operativa del sistema di controllo del rischio fiscale, secondo modalità definite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

In merito al **potenziamento degli effetti premiali** connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, lo schema di decreto correttivo introduce le seguenti modifiche all'impianto originario:

- **l'articolo 1, comma 1, lettera b), numero 1**, revisiona la disciplina in materia di "gestione delle questioni riferibili a precedenti periodi di imposta al momento di accesso al regime", introdotta dal decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221, e contenuta nell'articolo 6, comma 3-*ter*, del decreto legislativo n. 128 del 2015, estendendo alla comunicazione spontanea di fattispecie precedenti all'ingresso al regime il medesimo regime premiale

¹ In base a tale disposizione, al professionista che rilascia una certificazione tributaria infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165, a cui si accompagna la sospensione dalla facoltà di rilasciare la certificazione tributaria per un periodo da uno a tre anni in caso di accertamento di tre distinte violazioni commesse nel corso di un biennio o in caso di violazioni di particolare gravità.

² Tali requisiti sono indicati nel regolamento di cui all'articolo 4, comma 1-*ter*, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

previsto per le comunicazioni preventive, vale a dire l'esclusione delle sanzioni amministrative e penali; la disposizione si pone in linea con la volontà del Legislatore di favorire forme di interlocuzione preventiva avanzata, tese a esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi. La volontaria *disclosure* operata dai contribuenti aderenti al regime, attraverso comunicazioni contenenti una descrizione chiara ed esaustiva della questione prospettata e delle motivazioni per cui si ravvisa l'esistenza di un rischio fiscale, metterà, infatti, l'Agenzia delle entrate nelle condizioni di operare un controllo più celere ed efficiente delle posizioni segnalate, con conseguente contrazione dei tempi medi di esecuzione dell'attività di controllo e possibilità, per l'Amministrazione finanziaria di liberare risorse da dedicare alla verifica di posizioni considerate a più alto rischio fiscale;

- l'**articolo 1, comma 3**, estende la possibilità di effettuare comunicazioni di fattispecie precedenti all'ingresso al regime anche ai soggetti già aderenti allo stesso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 (tale possibilità era preclusa nel precedente assetto). La norma, in particolare, estende a tali soggetti il regime premiale previsto dall'articolo 6, comma 3-ter, del decreto legislativo n. 128 del 2015, stabilendo che, per essi, il termine di 120 giorni entro cui effettuare le suddette comunicazioni decorre dalla data di entrata in vigore del decreto correttivo;
- l'**articolo 1, comma 1, lettera b), numero 2**, in aderenza ai criteri direttivi della Legge delega, con particolare riguardo al delitto di infedele dichiarazione previsto dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 74 del 2000, modificando l'articolo 6, comma 4, dispone una "esclusione della rilevanza penale del fatto di reato" per le violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale, comunicati preventivamente all'Agenzia delle entrate nell'ambito delle interlocuzioni in seno al regime, in luogo della "causa di non punibilità" prevista dal precedente assetto. In coerenza con le previsioni dello stesso decreto legislativo n. 74 del 2000 e con lo spirito del regime, la norma esplicita quanto già indirettamente desumibile dal precedente impianto normativo, cioè che l'esimente penale non è riconosciuta per le violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti;
- l'**articolo 1, comma 1, lettera d)**, estende il regime della *penalty protection* amministrativa anche ai rischi comunicati mediante interpello da parte dei soggetti che, sebbene privi dei

requisiti soggettivi di ingresso nel regime di adempimento collaborativo, abbiano optato per il “regime opzionale di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale”, previsto dall’ articolo 7-*bis* del decreto legislativo n. 128 del 2015. In coerenza con quanto proposto per i soggetti aderenti al regime di adempimento collaborativo, la norma dispone, altresì, l’“esclusione della rilevanza penale del fatto di reato” per le violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati preventivamente all’Agenzia delle entrate nell’ambito delle interlocuzioni in seno al regime, in luogo di una “causa di non punibilità”;

- l’**articolo 1, comma 1, lettera b), numero 4**, coordina le disposizioni che prevedono le riduzioni dei termini di decadenza del potere accertativo per i soggetti al regime di adempimento collaborativo con quella, pari a due anni, prevista per i contribuenti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500, stabilendo che le citate riduzioni non sono cumulabili;
- infine, l’**articolo 1, comma 1, lettera b), numero 3**, disciplina la decorrenza della disposizione contenuta nell’articolo 6, comma 6, del decreto legislativo n. 128 del 2015, avente ad oggetto l’esonero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi richiesti dai rappresentanti dei Gruppi IVA dei soggetti aderenti al regime, stabilendo che non è dovuta la polizza per i rimborsi in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore del decreto (analogo principio è stato affermato con la circolare n. 38 del 2016 dell’Agenzia delle entrate a proposito della precedente norma esonerativa).

Con finalità di ampliamento della platea dei soggetti eleggibili per il regime, l’**articolo 1, comma 1, lettera c)**, dello schema di decreto introduce modifiche in materia di **requisiti soggettivi di ingresso al regime**, prevedendo che l’accesso al regime per le imprese appartenenti ai gruppi sia riconosciuto ai soggetti che fanno parte del gruppo inteso in senso civilistico (attualmente il concetto di gruppo è declinato in termini di appartenenza al medesimo “consolidato nazionale ai sensi dell’articolo 117 e seguenti del TUIR”).

In coerenza con i criteri direttivi della Legge delega, la norma riconosce, infatti, l’accesso al regime ai soggetti che fanno parte di un medesimo gruppo di imprese inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune ai sensi dell’articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), e comma 2, del codice civile. La modifica ha l’obiettivo di ampliare le possibilità di accedere al regime per “trascinamento”, riconoscendo la prassi prevalente nei gruppi societari, che tendono ad adottare un assetto organizzativo coerente per tutte le loro società e a impostare un sistema di

controllo del rischio fiscale con un indirizzo univoco e integrato da parte delle varie unità operative, spesso gestito da un'unica funzione con responsabilità trasversali.

2. Modifiche alla disciplina degli adempimenti tributari (articolo 2)

L'**articolo 2** dello schema di decreto in esame prosegue nell'attività di **razionalizzazione e semplificazione** della normativa in tema di adempimenti tributari, già avviata con il decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1. La razionalizzazione della normativa che disciplina le scadenze fiscali consente di semplificare l'attività dichiarativa dei contribuenti, nonché di garantire un miglioramento della **tax compliance**, anche attraverso un'armonizzazione dei diversi termini degli adempimenti tributari.

L'**articolo 2, comma 1**, modifica i **termini** di messa a disposizione dei **programmi informatici** di ausilio alla compilazione e alla trasmissione dei dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli **ISA**, fissandoli al **15 aprile** (termine attualmente previsto per il solo 2024) e non più al 15 marzo. In tal modo, e anche per l'effetto delle ulteriori modifiche dello schema di decreto in oggetto, vengono allineati alla medesima data del 15 aprile i termini per:

- la messa a disposizione dei programmi informatici per la compilazione degli ISA;
- l'acquisizione dei dati necessari all'elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale;
- la presentazione delle dichiarazioni dei redditi (termine iniziale).

L'**articolo 2, comma 2**, apporta delle modifiche alla disciplina dei **versamenti periodici IVA** contenuta nell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, stabilendo che il versamento dell'**imposta a debito** risultante dalla liquidazione periodica per il mese di **dicembre** è effettuato entro il **16 gennaio** dell'anno successivo.

L'**articolo 2, comma 3**, modifica l'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, anticipando al **16 novembre**, in luogo del 16 dicembre, il termine entro cui effettuare il **versamento** dell'**IVA** risultante dalle liquidazioni periodiche relative ai **primi tre trimestri** dell'anno, qualora l'**importo** dovuto sia **inferiore a 100 euro**. Tale intervento allinea alla scadenza del terzo trimestre il termine ultimo entro cui effettuare il versamento dell'IVA risultante dalle liquidazioni periodiche relative ai primi tre trimestri dell'anno, nel caso in cui l'importo dovuto sia inferiore al limite di 100 euro.

L'**articolo 2, comma 4**, con una novella dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, amplia, a decorrere **dal 2025**, la platea dei soggetti che possono accedere

alla **dichiarazione precompilata**. In particolare, è previsto che la dichiarazione precompilata è resa disponibile, in presenza di apposita delega, anche attraverso uno degli altri soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Di conseguenza, oltre che da un centro di assistenza fiscale o da un iscritto nell'albo dei consulenti del lavoro o in quello dei dottori commercialisti e degli esperti contabili abilitati allo svolgimento dell'assistenza fiscale, l'accesso alla dichiarazione precompilata potrà essere effettuato anche tramite, ad esempio, **società tra professionisti**.

L'**articolo 2, comma 5**, interviene sulla normativa in tema di dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta, stabilendo che, a partire **dal 2025**, le **certificazioni** contenenti redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale sono trasmesse **in via telematica** all'Agenzia delle entrate **entro il 31 marzo**, in luogo del 16 marzo, dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

Infine, l'**articolo 2, comma 6**, modifica in più parti il decreto legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, contenente disposizioni sulla razionalizzazione e la semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari. Con maggiore dettaglio:

- attraverso una modifica dell'articolo 11, comma 1, fissa al **31 ottobre**, anziché al 30 settembre, il termine per la **presentazione** in via telematica delle **dichiarazioni** in materia di imposte sui redditi e di IRAP; per i soggetti IRES il termine per la presentazione della dichiarazione è fissato all'**ultimo giorno del decimo mese**, anziché del nono mese, successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- attraverso la modifica dell'articolo 11, comma 3, prevede che, a partire **dal 2025**:
 - le **persone fisiche** presentano la dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP per il tramite di un ufficio delle **Poste italiane S.p.a.** a partire **dal 15 aprile e fino al 30 giugno**, anziché dal 1° aprile e fino al 30 giugno dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta;
 - le **persone fisiche, le società o le associazioni** di cui all'articolo 5 del TUIR presentano la dichiarazione, in materia di imposte sui redditi e di IRAP, **in via telematica dal 15 aprile al 31 ottobre** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, anziché dal 1° aprile al 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta;

- i **soggetti IRES** presentano la dichiarazione a partire **dal 15 aprile**, anziché dal 1° aprile, dell'anno successivo, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, ed **entro l'ultimo giorno del decimo mese**, anziché entro l'ultimo giorno del nono mese, successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- il **modello 770** potrà essere presentato a partire **dal 15 aprile**, anziché dal 1° aprile di ciascun anno;
- attraverso una modifica dell'articolo 23, in tema di rafforzamento dei contenuti conoscitivi del cassetto fiscale, dispone che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti, all'interno di un'area riservata, non solo gli atti e le comunicazioni, ma anche i dati che li riguardano, compresi quelli concernenti i carichi affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione relativi ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle entrate;
- infine, modificando l'articolo 24, stabilisce che i soggetti che effettuano attività di commercio al minuto e assimilate e che utilizzeranno la soluzione *software* in luogo del registratore telematico, memorizzeranno i dati di dettaglio e trasmetteranno le informazioni riepilogative dei corrispettivi giornalieri in forma anonima all'Agenzia delle entrate, analogamente a quanto avviene nel caso di utilizzo dei registratori telematici.

3. Modifiche alla disciplina del concordato preventivo biennale (articolo 3)

L'**articolo 3** reca disposizioni integrative e correttive in materia di **concordato preventivo biennale (di seguito "CPB")**, introdotto e disciplinato dal decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, recante "*Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo*". Il CPB è uno strumento attraverso il quale il contribuente, utilizzando specifici prodotti *software* messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria, può definire, su base biennale, il reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni e il valore della produzione netta, rilevanti rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Il contribuente, mediante l'adesione al CPB, si vincola a dichiarare il reddito ed il valore della produzione rilevante ai fini IRAP concordati a prescindere da quelli effettivamente conseguiti.

I destinatari dell'istituto sono i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni. Più in particolare, possono accedere al concordato:

- i contribuenti ai quali si applicano gli Indici sintetici affidabilità (di seguito "*soggetti ISA*");

- i contribuenti che aderiscono al regime forfetario (di seguito “*soggetti forfetari*”) di cui all’articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n.190 (per questi ultimi l’applicazione del CPB è limitata sperimentalmente al solo periodo d’imposta 2024).

Ciò premesso, l’**articolo 3, comma 1, lettera a)**, dello schema di decreto in esame **modifica**, in un’ottica di coordinamento e razionalizzazione dei diversi adempimenti dichiarativi, il termine entro il quale – a regime – l’Amministrazione finanziaria mette a disposizione dei contribuenti e/o dei loro intermediari i programmi informatici per l’elaborazione della proposta. In particolare, viene previsto che a regime il termine per la messa a disposizione sia il 15 aprile in luogo del 1° aprile. Per il primo anno di applicazione del CPB, è previsto che i *software* per il calcolo delle proposte di CPB per i contribuenti forfetari siano resi pubblici entro il 15 luglio 2024. Resta fermo, invece, il termine per la pubblicazione di quelli relativi ai contribuenti ISA³.

L’**articolo 3, comma 1, lettera b)**, al fine di concedere un più congruo lasso di tempo ai contribuenti e ai loro intermediari per valutare l’opportunità di aderire al CPB, **modifica i termini** entro i quali il contribuente può **aderire alla proposta**, stabilendo che l’adesione debba avvenire entro il **31 luglio** (attualmente il termine di adesione coincide con quello di versamento del saldo delle imposte), ovvero entro **l’ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta** per i soggetti con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare. Per il primo anno di applicazione del regime, resta ferma la facoltà di adesione alla proposta di concordato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi previsto dall’articolo 11 del decreto legislativo, 8 gennaio 2024, n. 14.

Oggetto di modifica è, altresì, la **disciplina delle cause di esclusione** previste per i **soggetti ISA**. Attualmente, l’articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024 prevede due **cause di esclusione**:

- la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d’imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell’obbligo a effettuare tale adempimento;

³ Tale *software* è stato pubblicato sul sito dell’Agenzia delle entrate lo scorso 15 giugno, a seguito dell’approvazione della relativa metodologia di calcolo con il decreto ministeriale del 14 giugno 2024.

⁴ Si ricorda che tale termine, in base all’articolo 2, comma 6, dello schema di decreto correttivo in esame, sarà spostato al 31 ottobre. La normativa attualmente vigente, invece, per il primo anno di applicazione del CPB fa riferimento al termine del 15 ottobre 2024, previsto dall’articolo 38 del decreto legislativo n. 13 del 2024, disposizione, quest’ultima, della quale lo schema di decreto correttivo prevede l’abrogazione.

- la condanna per uno dei reati tributari previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dall'articolo 2621 del codice civile, nonché dagli articoli 648-*bis*, 648-*ter* e 648-*ter*-1 del codice penale, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato (a tal fine, alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti).

Al fine di delimitare in modo più puntuale il perimetro dei contribuenti che possono accedere al CPB, l'**articolo 3, comma 1, lettera c)**, introduce **tre ulteriori cause di esclusione** per:

- coloro che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, hanno **conseguito**, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, **redditi o quote di redditi esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile**, in misura superiore al **40 per cento** del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni;
- coloro che hanno aderito, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al **regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge, 23 dicembre 2014, n. 190, in modo da eliminare la possibilità che un soggetto aderisca alla proposta di concordato definita per una tipologia di contribuente diversa da quella a cui appartiene;
- le società o gli enti interessati da operazioni di **fusione, scissione, conferimento**, ovvero le società o le associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR (società di persone e società semplici), interessate da modifiche della compagine sociale.

Analogamente, con la modifica all'articolo 21 del decreto legislativo n. 13 del 2024 prevista all'articolo 3, comma 1, lettera h), dello schema di decreto in argomento, si introducono le due seguenti ulteriori **cause di cessazione** del concordato:

- l'adesione da parte dei soggetti ISA al regime forfetario;
- la modifica della compagine sociale ovvero la realizzazione di operazioni di fusione, scissione, conferimento durante il primo periodo d'imposta oggetto del concordato.

Tali ipotesi di cessazione, dunque, si aggiungono a quelle già individuate dal vigente articolo 21, ossia:

- la modifica dell'attività svolta dal contribuente nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso (salvo che per le nuove attività sia prevista l'applicazione del medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale);
- la cessazione dell'attività.

Per i **soggetti ISA** lo schema di decreto introduce anche alcuni correttivi alle regole di **determinazione della base imponibile** concordata, al fine di escludere alcuni elementi estranei all'attività caratteristica e di cogliere, con riferimento all'IRAP, alcune peculiarità che riguardano determinate tipologie di contribuenti aderenti al concordato stesso.

In particolare, l'**articolo 3, comma 1, lettera d)**, stabilisce che, ai fini della determinazione del lavoro autonomo, non debbano essere considerati i **corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali**, comunque riferibili all'attività artistica o professionale di cui all'articolo 54, comma 1-*quater*, del TUIR; **tale esclusione si aggiunge a quelle già contemplate dall'articolo 15 del decreto legislativo n. 13 del 2024**, in base al quale, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo rilevante ai fini del concordato non si tengono in considerazione i **valori relativi a plusvalenze e minusvalenze** di cui all'articolo 54, commi 1-*bis* e 1-*bis*.1, del TUIR, nonché **redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti** di cui all'articolo 5 del citato TUIR.

I predetti elementi reddituali (*i.e.* i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali) vengono inclusi tra quelli che, ai sensi dell'articolo 15, comma 2, del decreto legislativo n. 13 del 2024, determinano una corrispondente variazione del reddito concordato.

Con riferimento alla **determinazione del reddito d'impresa**, l'**articolo 3, comma 1, lettera e)**, inserisce tra i valori da non considerare le **perdite su crediti**. Queste ultime si affiancano alle plusvalenze, minusvalenze e sopravvenienze attive e passive già contemplate dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 13 del 2024 come componenti da non computare nella determinazione del reddito d'impresa.

Inoltre, sono esclusi tra gli elementi da valutare per l'individuazione del reddito d'impresa:

- **gli utili o perdite⁵ derivanti da partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR, in un Gruppo europeo di interesse economico (GEIE) o in società di capitali aderenti al regime di trasparenza di cui all'articolo 115 o all'articolo 116 del TUIR⁶;**

⁵ Nella precedente formulazione il riferimento era non agli utili e alle perdite, bensì ai “*redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del citato testo unico, o a un Gruppo europeo di interesse economico GEIE*”.

⁶ Il riferimento al regime di trasparenza era assente nella precedente formulazione della norma.

- gli **utili distribuiti**⁷, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti soggetti all'IRES di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR.

Con riferimento alla **determinazione del valore di produzione netta ai fini del concordato**, **l'articolo 3, comma 1, lettera f)**, aggiunge all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 13 del 2024 il riferimento all'articolo 10 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, in materia di determinazione della base imponibile IRAP degli enti non commerciali, tenuto conto che questi ultimi, laddove svolgano attività commerciale, rientrano tra i soggetti ammessi al concordato preventivo biennale.

Altro aspetto rilevante nella disciplina del concordato riguarda il versamento delle somme dovute e in particolare il **versamento degli acconti**.

In tal senso, **l'articolo 3, comma 1, lettera g)**, sostituisce integralmente l'articolo 20, in materia di determinazione degli acconti per i soggetti ISA.

Per l'acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato, l'attuale articolo 20 stabilisce un calcolo *ad hoc* sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati. Alla luce della modifica disposta dallo schema di decreto in argomento al comma 1 dell'articolo 20, tale acconto è determinato secondo le **regole ordinarie**, tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati.

La nuova disposizione di fatto **semplifica la metodologia di calcolo**, prevedendo che, per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato, **l'acconto delle imposte sui redditi**, se calcolato secondo il **c.d. metodo storico** (ossia sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente), debba essere maggiorato di un importo pari a una percentuale del **quindici per cento** della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta precedente, rettificato secondo quanto previsto agli articoli 15 e 16 del decreto legislativo n. 13 del 2024. Analogamente, **l'acconto IRAP** si intende maggiorato di un importo pari al **tre per cento** della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il periodo d'imposta precedente, rettificato secondo quanto previsto nell'articolo 17 del citato decreto legislativo.

⁷ La nuova disposizione sostituisce l'espressione redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, del predetto testo unico delle imposte sui redditi con l'espressione *“utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, del testo unico medesimo”*.

Le descritte maggiorazioni degli acconti devono essere versate integralmente entro il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti medesimi.

Qualora invece per il versamento degli stessi si adotti il c.d. **metodo di calcolo previsionale**, la maggiorazione non è dovuta e la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto che risulta complessivamente dovuto, in base al reddito e al valore della produzione netta concordati, e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Ulteriori disposizioni in materia di acconti sono quelle previste all'**articolo 3, comma 1, lettera m)**, il quale sostituisce interamente l'articolo 31, in materia di determinazione degli acconti per i **contribuenti soggetti al regime forfetario** e che aderiscono al CPB.

Analogamente a quanto descritto in precedenza, la disposizione in commento mira a **semplificare la metodologia di calcolo degli acconti** prevedendo che, per il primo periodo d'imposta di adesione all'istituto, l'acconto delle imposte sui redditi, qualora calcolato secondo il **c.d. metodo storico**, sia maggiorato di un importo pari a una percentuale (**dodici per cento** ovvero del **quattro per cento** nel caso di cui all'articolo 1, comma 65, della legge n. 190 del 2014) della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta. In tali eventualità, la maggiorazione degli acconti è versata integralmente entro il termine per il pagamento della seconda rata degli acconti medesimi.

Se il versamento degli acconti avviene secondo il **c.d. metodo previsionale**, la maggiorazione non è dovuta e la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordati e quanto versato con la prima rata, calcolata secondo le regole ordinarie.

Con riguardo al **differimento del termine dei versamenti del saldo e del primo acconto** per il primo anno di applicazione del concordato, l'**articolo 3, comma 1, lettera n)**, interviene in rettifica dell'articolo 37 del decreto legislativo n.13 del 2024, inserendovi, in calce al comma 1, un ulteriore periodo, mediante il quale si prevede che per il 2024, primo anno di applicazione dell'istituto del CPB, è possibile effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di IRAP e IVA **entro il trentesimo giorno successivo al 31 luglio 2024**, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo. Pertanto, la possibilità di differimento, dapprima riconosciuta fino al 31 luglio, potrà essere estesa al 30 agosto.

L'**articolo 3, comma 1, lettera i)**, incide su una delle ipotesi di decadenza dal concordato, vale a dire la fattispecie di omesso versamento delle somme dovute ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

La rettifica riguarda la cessazione degli effetti del concordato preventivo biennale rispetto al solo anno in cui il contribuente omette il versamento delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato ai sensi dell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in luogo della cessazione per entrambi i periodi d'imposta. L'intervento è finalizzato a rimuovere un possibile limite applicativo correlato alla decadenza biennale. In particolare, ci si riferisce alla eventualità che le attività di controllo con modalità automatizzate non riscontrino anomalie, ad esempio, per il periodo d'imposta 2024, ma verifichino un mancato versamento per quello successivo; in assenza della modifica proposta, laddove il contribuente non regolarizzi l'omesso versamento per il periodo d'imposta 2025, la decadenza si estenderebbe anche al precedente periodo per il quale, invece, il contribuente ha correttamente versato gli importi dovuti. L'**articolo 3, comma 1, lettera l)**, interviene per coordinare l'articolo 24 del decreto legislativo n. 13 del 2024, in materia di **cause di esclusione per i soggetti forfettari**, con le modifiche apportate all'articolo 11 del medesimo decreto legislativo – dallo schema di decreto in esame – in materia di cause di esclusione per i soggetti ISA. Infatti, tenuto conto che, come in precedenza osservato, l'articolo 11 è stato integrato con tre ulteriori cause di esclusione riferite esclusivamente ai soggetti ISA, la modifica dell'articolo 24 è finalizzata a circoscrivere il rinvio operato dall'articolo 24 alle sole cause di esclusione dell'articolo 11 applicabili anche ai soggetti forfettari. La modifica è, quindi, volta a specificare che non possono accedere alla proposta di concordato i contribuenti per i quali sussiste una delle cause di esclusione dal regime di cui all'articolo 11, comma 1, lettere a) e b). Infine, con l'**articolo 3, comma 1, la lettera o)**, ai fini di coordinamento con le modifiche recate all'articolo 2 dello schema di decreto in esame, viene prevista l'**abrogazione** dell'articolo 38 del decreto legislativo n. 13 del 2024, che disciplinava la **revisione dei termini di presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP** e di disponibilità dei programmi informatici relativi alle dichiarazioni fiscali e agli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Si ringrazia per l'attenzione