

**Concordato preventivo biennale -
Riapertura dei termini per l'adesione -
Esercizio dell'opzione per il regime
del ravvedimento**

1 PREMESSA

Con l'art. 1 del DL 14.11.2024 n. 167, pubblicato sulla G.U. 14.11.2024 n. 267 ed entrato in vigore il giorno stesso, è stata disposta la riapertura dei termini per applicare il concordato preventivo biennale per gli anni 2024 e 2025; i soggetti che non hanno aderito entro lo scorso 31 ottobre avranno tempo fino al 12.12.2024 per cambiare idea e accettare il reddito proposto dall'Agenzia delle Entrate.

I contribuenti hanno quindi un ulteriore mese di tempo per riflettere sull'opportunità di aderire o meno al concordato preventivo biennale; la proroga dei termini era stata nelle ultime settimane richiesta da più parti a causa delle obiettive incertezze riguardanti diversi aspetti del nuovo istituto, indirettamente riconosciute anche dall'Agenzia delle Entrate, che dopo aver pubblicato nel mese di settembre una corposa circolare recante "i primi chiarimenti sistematici", ha poi diffuso per tutto il mese di ottobre ulteriori precisazioni sotto forma di risposte a FAQ, esaminando sia casi particolari che questioni di interesse generale.

Esercizio dell'opzione per il regime del ravvedimento

L'Agenzia delle Entrate, con il provv. 4.11.2024 n. 403886, ha invece stabilito le modalità con cui optare per il regime del ravvedimento 2018-2022, collegato al concordato preventivo biennale.

2 RIAPERTURA DEI TERMINI PER ADERIRE AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

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

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

La novità più significativa dell'art. 1 del DL 167/2024 riguarda l'ambito soggettivo della proroga del termine per l'adesione al concordato preventivo biennale, ora fissato al 12.12.2024; possono infatti beneficiare di tale maggior termine solo i soggetti che applicano gli ISA.

Esclusione dei soggetti in regime forfetario

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

2.2 PRESENTAZIONE DEL MODELLO REDDITI 2024 ORIGINARIO ENTRO IL 31.10.2024

La riapertura dei termini è riservata ai soli soggetti ISA *"che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024 e non hanno aderito al concordato preventivo biennale"*; di conseguenza, i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione entro tale data oppure l'hanno presentata tardivamente, non possono aderire al concordato preventivo biennale entro il 12.12.2024.

2.3 NON AMMESSA LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA A FAVORE

Il requisito della valida presentazione del modello REDDITI 2024 sembra collegato a un'ulteriore condizione per fruire della proroga; secondo quanto previsto dall'art. 1 co. 1 del DL 167/2024, infatti, l'adesione entro il 12.12.2024 non è consentita *"nei casi in cui nella predetta dichiarazione integrativa sono indicati un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024"*.

In altre parole, l'accesso al concordato preventivo biennale non è consentito in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa a favore. Diversamente, l'adesione è possibile nel caso in cui l'unico elemento di novità della dichiarazione integrativa sia la compilazione del quadro P, con cui viene formalmente accettata la proposta di concordato preventivo biennale, ma dovrebbe esserlo anche nel caso di dichiarazione integrativa a sfavore, in cui oltre all'accettazione della proposta vengono indicati maggiori imponibili, maggiori debiti d'imposta o minori crediti rispetto a quanto riportato nella dichiarazione originaria.

Questa condizione è limitata alla presentazione entro il 12.12.2024 della dichiarazione con cui si accede al concordato preventivo biennale; una volta formulata l'adesione al regime, dovrebbe tornare ad applicarsi la disciplina prevista per tale istituto, secondo cui la presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa con cui si determina una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato costituisce una causa di decadenza, a patto che lo scostamento sia superiore al 30% (in tal senso, si veda quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 17.9.2024 n. 18, § 2.6).

2.4 ACCESSO AL REGIME DEL RAVVEDIMENTO 2018-2022

Sotto un altro profilo, l'art. 1 co. 2 del DL 167/2024 dispone che, ai fini del regime del ravvedimento di cui all'art. 2-*quater* del DL 113/2024, "*l'adesione al concordato preventivo biennale si intende avvenuta entro il 31 ottobre 2024*"; i soggetti che beneficiano della riapertura dei termini potranno quindi accedere anche al regime del ravvedimento collegato al concordato preventivo biennale.

3 REGIME DEL RAVVEDIMENTO 2018-2022 - ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Con il provv. 4.11.2024 n. 403886, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità per comunicare l'opzione per il regime del ravvedimento collegato al concordato preventivo biennale, disciplinato dall'art. 2-*quater* del DL 9.8.2024 n. 113, conv. L. 7.10.2024 n. 143.

In particolare, l'accesso alla misura avviene mediante il versamento della relativa imposta sostitutiva con il modello F24.

3.1 AMBITO SOGGETTIVO

Nel provvedimento si specifica l'ambito soggettivo del regime del ravvedimento, riservato ai soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale (entro il termine originario del 31.10.2024, o entro il maggior termine del 12.12.2024).

In particolare, sono coinvolti coloro che nei periodi d'imposta 2018-2022, in alternativa, hanno:

- applicato gli ISA;
- dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlate alla diffusione della pandemia da COVID-19;
- dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività ai fini ISA.

3.2 DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

L'Allegato 1 al provvedimento definisce i righi delle dichiarazioni dei redditi e IRAP presentate al 9.10.2024 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 113/2024) da considerare per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva.

Si tratta dei medesimi righi individuati dall'Agenzia delle Entrate all'interno della guida esplicativa alla scheda di sintesi esemplificativa, disponibile nel Cassetto fiscale dei singoli contribuenti; come si evince dal provvedimento, i prospetti in cui sono state indicate le imposte dovute non sono vincolanti, ma costituiscono elementi informativi di ausilio volti ad agevolare il soggetto che intende adottare il regime del ravvedimento.

3.3 MODALITÀ DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Poiché l'art. 2-*quater* co. 8 del DL 113/2024 stabilisce che il perfezionamento del ravvedimento avviene con il versamento delle imposte sostitutive, il provvedimento prevede che, per l'adozione del regime, l'opzione sia esercitata, per ogni periodo d'imposta tra il 2018 e il 2022, mediante presentazione del modello F24 relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive:

- con l'indicazione dell'annualità per la quale è esercitata l'opzione, nel campo "Anno di riferimento";
- indicando il numero complessivo delle rate.

Il versamento delle imposte sostitutive con il modello F24 avviene:

- utilizzando i codici tributo istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 17.10.2024 n. 50;
- seguendo le modalità di compilazione indicate nella suddetta risoluzione.

3.4 TERMINI DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'opzione per il regime del ravvedimento può essere esercitata entro il 31.3.2025 e, in caso di pagamento rateale, il versamento è possibile in un massimo di 24 rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31.3.2025.

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

3.5 ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ TRASPARENTI

Il provvedimento prevede che, per le società e le associazioni di cui all'art. 5 del TUIR, oppure per le società di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR, l'opzione è esercitata con la presentazione di tutti i modelli F24 relativi alla prima o unica rata:

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

In sostanza, 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.

In merito, si segnala tuttavia che in sede di conversione del DL 19.10.2024 n. 155 (c.d. DL "collegato" alla legge di bilancio 2025), all'esame delle Commissioni del Senato alla data della presente Circolare, è stato depositato dai Relatori un emendamento con cui viene disposto che il versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali possa essere eseguito, oltre che dal singolo socio o associato, anche dalla società o associazione di riferimento.

In altre parole, se l'emendamento verrà approvato il versamento dell'imposta sostitutiva potrà essere effettuato tanto dalla società, quanto dai soci o associati *pro quota*.