



Dott. Enrico Spanu

RAGIONIERE COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Via Leonardo da Vinci, 50 • 08100 NUORO
Tel. 0784/31373-33819 - Fax 0784/235373 - Cellulare 348/3860238
www.studiospanu.it • e-mail: enricospanu@studiospanu.it

PROMEMORIA E AGGIORNAMENTO FISCALE E CONTABILE

DEL 4 NOVEMBRE 2024

PRO E CONTRO DEL “RAVVEDIMENTO SPECIALE” DEDICATO AI SOGGETTI ISA CHE ADERISCONO AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

L'articolo 2-quater, della legge di conversione del D.L. 113/2024 (cd. Decreto omnibus) prevede che i soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale (CPB), potranno beneficiare di un ravvedimento speciale per i periodi d'imposta 2018-2022, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP. Per chi aderirà al ravvedimento speciale non potranno essere effettuate le rettifiche del reddito d'impresa o lavoro autonomo ex artt. 39, DPR n. 600/73 e in tema IVA, ex art. 54, comma 2, secondo periodo, DPR n. 633/72. Non si potranno quindi effettuare:

- accertamenti analitici sui redditi/IRAP;
- accertamenti analitico induttivi sui redditi/IRAP e IVA (per esempio il cosiddetto “tovagliometro” per i ristoratori);
- accertamenti induttivi sui redditi/IRAP.

Non è possibile escludere a priori alcuna rettifica ai fini IVA, fatto salvo il caso ex art. 54, comma 2, secondo periodo, DPR n. 633/72.

La norma prevede tuttavia importanti limitazioni:

- il ravvedimento speciale non si perfeziona se il pagamento dell'imposta sostitutiva è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento di cui all'articolo 6-bis, L. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti; per il solo periodo d'imposta 2018, il ravvedimento non si perfeziona se i suddetti atti sono stati notificati entro il 9 ottobre 2024, data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 113/2024;
- la copertura offerta dal ravvedimento speciale viene meno:
 - in caso di mancato perfezionamento della sanatoria per decadenza dalla rateazione;
 - se in esito all'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria, dovesse ricorrere una delle cause di decadenza dal CPB specificamente previste;
 - in caso di applicazione di una misura cautelare, notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti di cui al D.Lgs. 74/2000, commesso nei medesimi periodi d'imposta.

L'attività di accertamento relativa ai periodi di imposta oggetto del ravvedimento speciale viene quindi significativamente limitata, ma non del tutto esclusa. E in ogni caso non sarà preclusa per l'Agenzia Entrate e per la Guardia di Finanza la facoltà di richiedere al contribuente informazioni e documenti, nonché di accedere presso la sua sede per effettuare verifiche.

Devono considerarsi esclusi dalla copertura del ravvedimento speciale gli accertamenti in materia di abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, quelli inerenti gli accertamenti sintetici eseguiti nei confronti di soggetti titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo di cui all'articolo 38, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, quelli in relazione ai quali viene contestata l'interposizione fittizia di cui all'articolo 37, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, nonché gli accertamenti dei crediti d'imposta di natura agevolativa, come quelli normalmente indicati nel quadro RU del modello Redditi dai titolari dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

Segnaliamo infine che per i soggetti ISA che aderiscono al concordato biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il regime di ravvedimento speciale, i termini per l'accertamento relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31.12.2027.

PUBBLICATO IL C.D. DECRETO FISCALE (D.L. N. 155/2024) CON MODIFICHE AL “RAVVEDIMENTO SPECIALE”

Il Governo ha approvato il nuovo "Decreto fiscale", D.L. 19 ottobre 2024, n. 155, recante "Misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali", pubblicato in G.U. n. 246 del 19 ottobre 2024 ed entrato in vigore il 20 ottobre 2024.

Tra le novità, si segnala l'art. 7, che, introducendo il nuovo comma 6-bis, va a modificare ancora una volta la normativa del D.Lgs. n. 13/2024 sul regime del ravvedimento, includendo nella sanatoria per gli anni 2018-2022 anche coloro che

hanno cause di esclusione da COVID o hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività per una delle annualità interessate.

Viene, inoltre, introdotto il nuovo comma 6-ter, il quale prevede particolari criteri di calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento per le annualità in cui sussistono le circostanze sopra indicate. In particolare:

- per le imposte sui redditi e le relative addizionali, la base imponibile dell'imposta sostitutiva deve essere 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 Decreto, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%, mentre l'imposta sostitutiva deve essere determinata applicando a tale incremento l'aliquota del 12,5%;
- per quanto riguarda l'IRAP, la base imponibile dell'imposta sostitutiva deve essere 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%, mentre l'imposta sostitutiva deve essere determinata applicando a tale incremento l'aliquota del 3,9%.

Viene, infine, introdotto il comma 6-quater, il quale prevede che le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'IRAP, determinate con le modalità sopracitate, sono diminuite del 30%.

Conseguentemente a tali modifiche, al c. 10 dell'art. 2-quater del Decreto Omnibus è stata aggiunta un'ulteriore deroga alla possibilità di rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo a seguito del versamento dell'unica rata o nel corso del regolare pagamento rateale per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022. Tale rettifica, infatti, sarà concessa anche nel caso di dichiarazione infedele della causa di esclusione di cui al nuovo comma 6-bis.

CPB: I CODICI TRIBUTO PER ADERIRE AL RAVVEDIMENTO

Sono stati istituiti, con la [risoluzione n. 50](#) del 17 ottobre 2024, tre nuovi codici tributo per permettere il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva (delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive) dovuta da coloro che aderiscono al concordato preventivo biennale e al regime di ravvedimento per gli anni 2018-2022 (articolo 2-quater, DI n. 113/2024).

I codici tributo istituiti sono i seguenti: 4074, 4075 e 4076. Nello specifico, il **4074** è per le persone fisiche, mentre il **4075** per i contribuenti diversi dalle persone fisiche, che devono pagare l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali. Il codice **4076**, invece, serve per versare l'imposta sostitutiva dell'Irap. Il tutto ravvedendosi.

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

Il codice tributo "4076" deve essere indicato, invece, nella sezione "Regioni", insieme al codice regione, reperibile nella tabella "*Tabella T0-Codici delle regioni e delle Province autonome*" pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento", dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, nel formato "AAAA".

Nell'ipotesi di versamento a rate, nel campo "*rateazione/Regione/Prov./mese rif.*" Vanno indicati il numero della rata in pagamento e quello del totale delle rate dovute, nel formato "NNRR". In caso di pagamento in un'unica soluzione, nello stesso campo si deve scrivere "0101".

Infine, la risoluzione ricorda che il versamento degli interessi dovuti in ipotesi di pagamento rateale va effettuato con i codici tributo già esistenti: **1668**, in caso di utilizzo dei codici tributo 4074 e 4075, e **3805**, in caso di utilizzo del codice 4076.

COSA RISCHIA CHI NON ADERISCE AL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Introdotto dagli articoli 6 e seguenti del d.lgs. n. 13 del 2024, attuativo della legge delega per la riforma fiscale, il Concordato Preventivo Biennale (CPB) ha fin dall'inizio chiarito che il contribuente che non accetti la proposta o decada dal CPB, verrà inserito in liste selettive e potrà essere soggetto a maggiori controlli da parte dell'Agenzia Entrate.

Il recente articolo 2-ter, della legge di conversione del D.L. 113/2024 (cd. Decreto omnibus), in vigore dal 9 ottobre 2024, rubricato come "Trattamento sanzionatorio per i soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono" ha però rincarato la dose introducendo un nuovo meccanismo di sanzioni.

Particolarmente importante, in questo senso, è la previsione di soglie al ribasso per l'applicazione delle sanzioni accessorie sulle imposte dirette e sull'IVA previste dall'articolo 12 del Decreto Legislativo n. 471/1997 che prevede "*Quando è irrogata una sanzione amministrativa superiore a euro 50.000 si applica, secondo i casi, una delle sanzioni accessorie previste nel decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria, per un periodo da tre a sei mesi. La durata delle sanzioni accessorie può essere elevata fino a dodici mesi, se la sanzione irrogata è superiore a euro 100.000*".

Nel caso in cui il contribuente non dovesse accettare la proposta di concordato preventivo biennale, la soglia scenderebbe da 50.000 euro a 25.000 euro.

L'articolo 21, comma 1 dello stesso Decreto Legislativo n. 472/1997 fa rientrare tra le sanzioni amministrative accessorie:

- l'eventuale interdizione dalle cariche di sindaco, amministratore o revisore di società di capitali e degli enti con personalità giuridica, siano essi pubblici o privati;

- l'interdizione dalla partecipazione alle gare, che possono determinare l'affidamento di pubblici appalti o forniture;
- l'interdizione dal conseguimento di concessioni, licenze o di eventuali autorizzazioni amministrative per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo o di impresa;
- la sospensione dell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo.

Analoga riduzione si applicherà anche nei confronti dei contribuenti che, per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022, non si saranno avvalsi del regime di ravvedimento speciale.

Naturalmente, qualora il contribuente abbia correttamente adempiuto agli obblighi tributari, non vi sarà alcuna conseguenza effettiva in termini di accertamenti fiscali.

AGGIORNAMENTO TITOLARE EFFETTIVO

L'art. 21 del D.Lgs. 231/2007 prevede che le imprese dotate di personalità giuridica, e quindi dotate di autonomia patrimoniale perfetta – segnatamente Società a responsabilità limitata, Società per azioni e Società in accomandita per azioni - tenute alla iscrizione al Registro delle imprese ex art. 2188 c.c., nonché le persone giuridiche private diverse dalle imprese, hanno l'obbligo di comunicare, per via esclusivamente telematica le informazioni attinenti alla propria titolarità effettiva, ai fini della conservazione di tali informazioni in apposita sezione.

Con le ordinanze pubblicate il 17.5.2024, il Consiglio di Stato ha accolto le richieste cautelari presentate da diverse associazioni fiduciarie contro le sentenze del TAR del 9.4.2024, sospendendone l'esecutività dell'obbligo di comunicazione del Titolare Effettivo.

In particolare, risultano sospesi:

1. **l'azione sanzionatoria** (articolo 4, comma 2 del decreto 11 marzo 2022 n. 55) essendo stato sospeso il termine per la presentazione della comunicazione;
2. **i controlli a campione sulle istanze ricevute** (articolo 4, comma 2 del decreto 11 marzo 2022 n. 55);
3. l'accreditamento dei soggetti obbligati all'adeguata verifica (articolo 6 del Decreto 11 marzo 2022 n. 55);
4. la consultazione e l'accesso alle informazioni del registro da parte dei soggetti autorizzati o portatori di legittimo interesse (articoli 5, 6 e 7 del Decreto 11 marzo 2022 n. 55).

Va osservato che la sospensione prevista nelle more del giudizio riguarda l'operatività del Registro dei Titolari Effettivi, mentre la comunicazione dei titolari effettivi e le variazioni circa la titolarità effettiva continuano ad essere consentite.

Il Consiglio di Stato, con ordinanza del 15 ottobre 2024, ha rinviato alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) sei questioni pregiudiziali relative al registro dei titolari effettivi istituito dal Decreto Ministeriale n. 55/2022.

Segnaliamo infine che, in attesa di conoscere gli esiti, le comunicazioni possono comunque essere inviate ed evase dalle Camere di Commercio: la relativa funzione è stata recentemente implementata sulla piattaforma DIRE).

AL VIA LE DOMANDE PER IL CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO

L'Agenzia Entrate ha aperto il canale per la presentazione delle domande per la fruizione del credito d'imposta riservato alle imprese dei settori agricolo, della pesca e dell'acquacoltura che nel 2023 hanno acquistato beni strumentali da impiegare in strutture produttive situate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e nelle zone assistite della regione Abruzzo.

L'accesso al credito è vincolato alla presentazione all'Agenzia delle Entrate di una comunicazione dove dovranno essere indicate alcune informazioni come, ad esempio, i dati dell'impresa beneficiaria e del progetto d'investimento.

Con [Provvedimento del 15 ottobre](#) è stato invece approvato il **modello di comunicazione** con relative istruzioni, da presentare **dal 17 ottobre 2024 al 18 novembre 2024**, esclusivamente per via telematica, direttamente dal beneficiario oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni.

La trasmissione telematica della Comunicazione dovrà essere effettuata utilizzando il software "[CIMAGRICOLTURA23](#)", disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia Entrate.

Entro 5 giorni dalla presentazione della comunicazione, sarà rilasciata una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

Fino al 18 novembre 2024 sarà anche possibile inviare una **comunicazione sostitutiva** o **rinunciare totalmente al credito d'imposta** richiesto con una precedente domanda.

L'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è determinato moltiplicando il credito d'imposta richiesto per la percentuale resa nota con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro 10 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della Comunicazione. La percentuale sarà ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa all'ammontare complessivo dei crediti di imposta richiesti.

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite il modello F24.

CESSIONE DI BENI MOBILI: FA FEDE LA CONSEGNA O SPEDIZIONE

La Suprema corte conferma che **non influisce sull'imputazione per competenza dei ricavi il momento in cui il venditore avvisa l'acquirente della loro disponibilità.**

Ai fini dell'attribuzione dei ricavi per competenza, la consegna va individuata nel momento in cui i beni escono dalla materiale disponibilità del venditore e vengono trasportati e montati presso la sede dell'acquirente in ragione di prestazioni a carico del venditore e non quello in cui la parte venditrice avvisa il cliente della messa a disposizione del bene presso un magazzino della stessa venditrice. Così si è espressa la Cassazione con l'ordinanza n. 25757 del 26 settembre 2024. L'articolo comma 2 lettera a) Tuir (ove attribuisce rilievo, per determinare l'esercizio al quale vanno imputati i ricavi derivanti dalla vendita di beni mobili, al momento della consegna o della spedizione) intende infatti quale consegna il trasferimento della disponibilità materiale dei beni, anche nell'ipotesi in cui questa trasmissione sia successiva rispetto al trasferimento della proprietà dei beni eventualmente intervenuta in ragione del principio del consenso traslativo.

Secondo le linee guida del CNDCEC si potrebbe quindi ritenere che laddove esista un amministratore dotato di ampie deleghe, il titolare effettivo dovrebbe individuarsi nello stesso amministratore con deleghe, in quanto soggetto con il maggior ruolo esecutivo nell'ambito della compagine sociale.

L'Associazione Italiana del Private Equity, Venture Capital e Private Debt (AIFI), sullo stesso tema, ritiene invece che andrebbe come *"titolari effettivi gli amministratori muniti di delega (e/o il direttore generale in caso di assenza di amministratore delegato) ed il Presidente, a seguito della modifica introdotta con il recepimento della quinta direttiva che ha modificato prevedendo (come titolari effettivi) soggetti muniti dei poteri di rappresentanza legale (in aggiunta rispetto al passato)"*.

Siamo a disposizione per qualsiasi chiarimento in merito alle notizie riportate da questo Promemoria che, per il suo livello di sintesi, rappresenta un semplice memorandum esemplificativo e non esaustivo degli adempimenti obbligatori.
Cordiali saluti.