
FAQ Agenzia Entrate 8.10.2024

Oggetto: Concordato Preventivo Biennale (CPB) - Contribuenti ISA.

Calcolo degli acconti e imposta sostitutiva (Rif. Artt. 20 e 20-bis del Decreto CPB)

D: Si chiede di sapere se, nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia dovuto effettuare versamenti per imposta relativa al periodo d'imposta precedente quello cui si riferisce la proposta concordataria sia comunque tenuto ad effettuare il versamento della maggiorazione prevista dall'articolo 20, comma 2, del decreto legislativo n. 13 del 12 febbraio 2024 (di seguito, decreto CPB).

In via preliminare, si ricorda che l'articolo 20, comma 2, prevede che "*per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato:*

- 1. a) se l'acconto delle imposte sui redditi è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10 per cento della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16;*
- 2. b) se l'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta una maggiorazione di importo pari al 3 per cento della differenza, se positiva, tra il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dall'articolo 17".*

Ciò posto, considerato il tenore letterale della richiamata previsione, in base alla quale la maggiorazione è dovuta sulla "*differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16*", si conferma che nel caso prospettato il contribuente è tenuto a versare a titolo di acconto la maggiorazione come sopra determinata.

D: L'articolo 20-bis del decreto CPB prevede che "per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese". Si chiede se l'esercizio di tale opzione possa essere effettuato solo per uno dei due periodi d'imposta oggetto di CPB.

Si conferma che l'esercizio dell'opzione possa essere effettuato anche per una sola delle due annualità oggetto di CPB.

D: Nelle risposte di cui ai numeri 6.13 e 6.14 della Circolare n. 18/E del 17 settembre 2024 (di seguito, Circolare) è stato chiarito che il versamento della maggiorazione, in caso di calcolo degli acconti con il cosiddetto metodo storico o il versamento dell'imposta sostitutiva, nel caso di esercizio della relativa opzione, debbano essere effettuati pro quota dai singoli soci o associati nelle ipotesi di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR.

Si chiede se tali risposte possano essere considerate riferibili anche al collaboratore dell'impresa familiare di cui al comma 4 dell'articolo 5 del TUIR.

Al riguardo si ricorda che, con riferimento alla impresa familiare, la relazione illustrativa al *decreto CPB*, richiamata anche dalla stessa *Circolare*, ha chiarito che "*l'importo minimo pari a euro 2.000 sarà dichiarato dai partecipanti in ragione delle proprie quote di partecipazione alla stessa, tenuto conto di quanto disposto rispettivamente dagli articoli 230-bis del codice civile e 5 del TUIR*".

Ne deriva che anche i versamenti in argomento devono essere effettuati dai collaboratori dell'impresa familiare *pro quota*.

D: Il comma 2 dell'art. 20 del decreto CPB prevede che "per il primo periodo d'imposta di adesione al concordato: a) se l'acconto delle imposte sui redditi è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10 per cento della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello di impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16". Nella Circolare, in risposta al quesito 6.15 viene chiarito che "La maggiorazione può essere determinata come differenza tra l'importo dichiarato nel rigo P06 e quello dichiarato nel rigo P04 del modello CPB 2024/2025." Al riguardo, si chiede conferma che, nel caso in cui l'importo dichiarato in P04 sia negativo, ai fini della determinazione della maggiorazione vada considerato un valore pari a zero.

Si conferma che, attesa la *ratio* sottesa alla disposizione di cui al comma 2 dell'art. 20 in argomento, la maggiorazione, nel caso in cui il valore dichiarato in P04 sia negativo, debba essere determinata sulla differenza tra l'importo dichiarato nel rigo P06 e zero.

Alle medesime conclusioni si può giungere per la determinazione della "*parte di reddito eccedente*" ai £ni dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del *decreto CPB*.

D: Si chiede conferma che nel caso in cui il contribuente abbia optato per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 20-bis del decreto CPB le perdite fiscali pregresse debbano essere portate in diminuzione dalla parte del reddito che residua una volta individuata la "parte eccedente" assoggettata ad imposta sostitutiva.

Nel caso prospettato, occorre procedere nel seguente modo:

- ♦ in via preliminare, è necessario determinare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente quello cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB* (cd "*parte eccedente*"). La "*parte eccedente*", così determinata, dovrà essere assoggettata all'imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del *decreto CPB*. In particolare, come chiarito nella *Circolare*, la "*parte eccedente*" è pari alla differenza fra i rigi P06 e P04 del modello CPB 2024/2025 per il periodo d'imposta 2024 e i rigi P07 e P04 del medesimo modello per il periodo d'imposta 2025;

- sulla differenza tra il reddito derivante dalla proposta concordataria e la "*parte eccedente*" dovranno applicarsi le rettifiche di cui agli artt. 15 e 16, comprese le eventuali perdite fiscali pregresse utilizzabili secondo le regole previste dagli articoli 8 e 84 del TUIR (cd. "*reddito rettificato*"). Tale importo sarà, quindi, assoggettato a imposta ordinaria.

Ai fini del rispetto della soglia di 2 mila euro di cui agli artt. 15, comma 2, e 16, comma 4, del *decreto CPB* si ritiene che occorra tener conto, complessivamente, sia dell'importo della "*parte eccedente*" (assoggettato ad imposta sostitutiva), sia dell'importo del "*reddito rettificato*" (assoggettato ad imposta ordinaria).

Contribuenti forfetari - superamento soglie

D: Con il quesito di cui al paragrafo 6.10 della Circolare si chiedeva di precisare se un contribuente che ha aderito al CPB previsto per i soggetti forfetari e che, nel corso del periodo d'imposta 2024, ha percepito ricavi o compensi superiori a 100.000 euro ma inferiori a 150.000 euro, possa optare, per tale annualità d'imposta, per il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato di cui all'articolo 31-bis del decreto CPB. In risposta a tale quesito, è stato chiarito che la previsione di cui alla lettera b-bis) dell'articolo 32, comma 1, del decreto CPB consente, anche laddove il regime forfetario cessa di avere applicazione per il superamento del limite di ricavi/compensi, di applicare le disposizioni relative all'istituto del CPB, compresa quella di cui all'articolo 31-bis del decreto CPB. Si chiede se, in tale caso, il contribuente debba applicare alla parte "rimanente" del reddito le ordinarie aliquote IRPEF.

Si conferma che, nel caso prospettato, il contribuente potrà optare per il regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato di cui all'articolo 31-bis) del *decreto CPB*, mentre la differenza tra reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dalla proposta concordataria e reddito assoggettato ad imposta sostitutiva (cd "*parte eccedente*") sarà assoggettato a tassazione secondo le regole ordinarie.

D: Il contribuente forfetario che, superando la soglia di euro 100.000 di ricavi o compensi nel 2023, applica gli ISA per il medesimo periodo d'imposta, può accedere al CPB?

Si conferma che nel caso prospettato il contribuente può accedere al CPB riservato ai contribuenti che applicano gli ISA.

Condizioni di accesso e cause di esclusione (Rif. Artt. 10 E 11 del Decreto CPB)

D: A quali ipotesi si applica, ad esempio, la previsione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b-bis) del decreto CPB.

L'articolo 11, comma 1, lettera b-bis) del *decreto CPB* stabilisce che "*Non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione: (...) con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, aver conseguito, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, 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*".

La *ratio* della richiamata condizione di accesso, come chiarito nel paragrafo 2.1 della *Circolare*, risiede nell'esigenza di evitare distorsioni nel meccanismo applicativo dell'istituto

nelle ipotesi in cui il contribuente abbia conseguito, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40 per cento del reddito derivante dalle richiamate attività.

A titolo esemplificativo, la richiamata causa di esclusione ricorre nei riguardi dei seguenti soggetti:

- le imprese che esercitano la pesca costiera, nonché le imprese che esercitano la pesca nelle acque interne e lagunari. Difatti, ai sensi dell'art. 2, comma 2, della legge 22 dicembre 2008, n. 203, il reddito d'impresa di tali imprese concorre a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito in misura pari al 36%. Pertanto, atteso che detto reddito non concorre alla base imponibile nella misura del 64%, tali imprese non possono aderire al CPB;
- i docenti e i ricercatori che, al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, beneficiano del regime di esenzione nella misura del 90% del proprio reddito di lavoro autonomo.

D: L'articolo 10, comma 2, del decreto CPB prevede che possono, comunque, accedere al CPB i contribuenti che hanno estinto i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e i debiti contributivi se l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, è inferiore alla soglia di 5.000 euro. Si chiede se l'importo di 5.000 euro previsto dalla richiamata norma debba essere calcolato considerando, complessivamente, sia i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate sia i debiti contributivi.

L'articolo 10, comma 2, del decreto CPB stabilisce "*possono comunque accedere al concordato i contribuenti che nel rispetto dei termini previsti dall'articolo 9, comma 3, hanno estinto i debiti di cui al primo periodo se l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, è inferiore alla soglia di 5.000 euro. Non concorrono al predetto limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili*".

Considerato il tenore letterale della disposizione richiamata, si ritiene che, ai fini della determinazione della soglia di 5.000 euro relativa al debito residuo, debbano considerarsi, complessivamente, sia i debiti contributivi che i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

D: La modifica della compagine sociale può essere considerata causa di esclusione anche per un'impresa familiare?

L'articolo 11 del decreto CPB, tra le ipotesi di esclusione, prevede anche il caso in cui "*la società o l'associazione di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è interessata da modifiche della compagine sociale*".

Atteso che l'impresa familiare, come chiarito con la risoluzione n. 176/E del 28 aprile 2008 e ribadito con la circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, "*ha natura individuale e non collettiva (associativa)*", si ritiene che il riferimento della richiamata norma a "*società o associazione*" non permetta di estendere l'applicazione della causa di esclusione, ivi prevista, anche all'impresa familiare.

D: Tra le condizioni ostative previste dal decreto CPB per l'accesso al concordato vi è la

"mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi di imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato". Si chiede conferma che ai fini della applicazione del CPB si debbano considerare omesse (e, quindi, "non presentate") le dichiarazioni trasmesse oltre i 90 giorni dal termine di presentazione.

Si conferma quanto prospettato nel quesito. Ciò in coerenza con quanto previsto dall'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, secondo cui *"Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta"*.

Casistiche particolari

D: Si chiede se per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, la deduzione forfetaria di cui all'articolo 95, comma 4, del DPR n. 917 del 1986 (TUIR) debba essere considerata, ai fini della determinazione dell'importo del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta 2023, rilevante ai fini della proposta di CPB da dichiarare nel rigo P04 del modello CPB. Si chiede altresì se il reddito concordato per i periodi di imposta 2024 e 2025 debba essere ridotto della medesima deduzione forfetaria.

Le istruzioni al rigo P04 del *modello CPB* forniscono le indicazioni utili alla individuazione del reddito di impresa relativo al p.i. 2023 rilevante ai fini dell'applicazione del *CPB*.

Conformemente a quanto previsto dall'articolo 16 del *decreto CPB*, le istruzioni al rigo P04 del modello CPB stabiliscono che il reddito d'impresa rilevante ai fini della determinazione della proposta concordataria è calcolato applicando l'articolo 56 del TUIR e, per i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle società, le disposizioni di cui alla Sezione I del Capo II del Titolo II del predetto TUIR ovvero, relativamente alle imprese minori, l'articolo 66 del medesimo TUIR.

Ai fini della determinazione del reddito di impresa non rilevano esclusivamente le seguenti componenti reddituali:

- le plusvalenze realizzate di cui agli articoli 58, 86 e 87 del TUIR;le
- ♦ sopravvenienze attive di cui all'articolo 88 del TUIR;
- ♦ le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti di cui all'articolo 101 del TUIR;
- ♦ gli utili o le perdite derivanti da partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR, o in un Gruppo europeo di interesse economico GEIE di cui all'articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di cui all'articolo 115 ovvero all'articolo 116 del citato testo unico, o utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR.

Ciò posto, considerato che la deduzione forfetaria di cui all'articolo 95, comma 4, del TUIR già concorre, secondo le regole ordinarie, alla determinazione del reddito d'impresa, la stessa non deve essere ulteriormente scomputata in sede di calcolo dell'importo del reddito d'impresa da indicare nel rigo P04.

Analogamente, anche la proposta concordataria relativa ai periodi di imposta 2024 e 2025 non

deve essere ulteriormente ridotta della deduzione forfetaria di cui all'articolo 95, comma 4, del TUIR.

D: Con la risposta di cui al paragrafo 6.14 della Circolare n. 18/E del 17 settembre 2024 è stato chiarito che il versamento dell'imposta sostitutiva, nel caso di esercizio dell'opzione prevista dall'articolo 20-bis del decreto CPB, deve essere effettuato pro-quota dai singoli soci o associati nelle ipotesi di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR. Al riguardo, si chiede di chiarire se l'opzione prevista dal richiamato art. 20-bis possa essere effettuata esclusivamente dalla società o associazione aderente al concordato.

L'art. 20-bis del decreto CPB prevede che "*Per i periodi d'imposta oggetto del concordato, i contribuenti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese,*". Come si evince dal tenore letterale del richiamato articolo 20-bis, la facoltà di esercitare l'opzione per la tassazione sostitutiva è consentita al contribuente che aderisce al concordato. Quindi, nel caso di una società o associazione, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere effettuata solo da detti soggetti e vincola anche i soci o gli associati degli stessi.

Tale soluzione è coerente con quanto previsto dagli articoli 15, comma 2, e 16, comma 4, in base ai quali il limite di 2.000 euro deve essere ripartito tra i soci o gli associati in ragione delle proprie quote di partecipazione.