

COMPENDIO di
DIRITTO
TRIBUTARIO
PARTE GENERALE, SPECIALE E PROCESSUALE

XIII Edizione
2024


Neldiritto
Editore

- ii. una situazione di *imposta positiva*, se gli acconti non superano l'ammontare dell'imposta definitiva. In questo caso il contribuente sarà **debitore** nei confronti dell'erario.

Prima di procedere alle altre imposte, occorre evidenziare come incombono degli obblighi dichiarativi anche in capo ai **sostituti di imposta** (datori di lavoro, banche, etc.), i quali devono presentare apposita **dichiarazione annuale (cd. Modello 770)**, nella quale indicano tutte le ritenute effettuate. Ai sensi dell'art. 4, co. 3-*bis*, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, i sostituti d'imposta che effettuano le ritenute sui redditi sono tenuti alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati fiscali e contributivi dei sostituiti, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, entro il 31 ottobre di ciascun anno. I soggetti tenuti ad operare la ritenuta alla fonte, inoltre, devono rilasciare il **Modello CU**, con il quale si indicano l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e il valore delle ritenute operate e delle detrazioni di imposta effettuate.

L'art. 16 del **d.lgs. 8 gennaio 2024, n. 1** ha introdotto talune semplificazioni alla dichiarazione annuale dei sostituti di imposta che si applicano a decorrere dai versamenti relativi alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta dell'anno d'imposta 2025.

In particolare, è stato previsto che i sostituti obbligati a operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi che costituiscono redditi di lavoro dipendente o autonomo, sotto qualsiasi forma, **effettuano i versamenti mensili delle ritenute e delle trattenute indicando anche l'importo delle ritenute e delle trattenute operate, gli eventuali importi a credito e gli altri dati necessari**. Le comunicazioni dei dati così effettuate sono equiparate a tutti gli effetti alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione dei sostituti d'imposta. In via sperimentale, possono avvalersi di tale semplificazione anche i sostituti d'imposta con un numero complessivo di dipendenti al 31 dicembre dell'anno precedente non superiore a cinque.

L'adesione al sistema semplificato tramite comportamento concludente è vincolante per l'intero anno d'imposta per cui è esercitata. Il pagamento delle ritenute e delle trattenute è effettuato con le modalità di cui all'art. 17, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate. Contestualmente all'invio dei dati, ai fini del pagamento delle ritenute, il sostituto d'imposta autorizza l'Agenzia delle entrate all'addebito sul proprio conto identificato dal relativo codice IBAN, intrattenuto presso una banca, Poste Italiane o un prestatore di servizi di pagamento, convenzionati con la medesima Agenzia. La trasmissione dei dati e il versamento sono effettuati direttamente dal sostituto d'imposta o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-*bis* e 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

■ 2.1.1.2. Il concordato biennale preventivo: il d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, in materia di accertamento tributario.

Al fine di razionalizzare gli obblighi dichiarativi e di favorire l'adempimento spontaneo, i contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni che svolgono attività nel territorio dello Stato, possono accedere a un concordato preventivo biennale.

Per l'applicazione del concordato preventivo biennale, l'Agenzia delle entrate formula una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni e del valore della produzione netta, rilevanti,

rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Per i soggetti che aderiscono al regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, l'applicazione del concordato preventivo è limitata, in via sperimentale, alla sola annualità del 2024.

La normativa prevede che l'Agenzia delle entrate, entro il 1° aprile di ciascun anno, debba mettere a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche, **appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta**. Per il 2024 e il 2025, tali programmi informatici sono resi disponibili rispettivamente entro il 15 giugno ed entro il 15 aprile.

L'attuazione del Concordato preventivo biennale necessita dell'approvazione di:

- un provvedimento che dovrà **fissare i dati da comunicare telematicamente al Fisco** ai fini della formulazione della proposta di concordato;
- un decreto del MEF, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, che fisserà **la metodologia di base per la definizione dei redditi concordati e i periodi d'imposta per i quali la metodologia approvata consente di definire la proposta di concordato preventivo biennale**. La proposta di concordato, infatti, è elaborata dall'Agenzia delle entrate sulla base di una metodologia che valorizza le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi. La predetta metodologia tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'art. 9-bis del d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (cd. ISA), nonché degli specifici limiti imposti dalla normativa in materia di tutela dei dati personali.
- un decreto del MEF, con **l'elenco delle circostanze eccezionali al ricorrere delle quali è possibile disapplicare il concordato preventivo biennale**.

Il contribuente può aderire alla proposta di concordato, per il 2024, entro il **15 ottobre 2024**, data coincide con quella relativa alla presentazione dei modelli redditi 2024 anno d'imposta 2023. Per gli anni successivi il termine è quello di cui all'art. 17, co. 1, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

Vengono previste, in due Capi diversi (rispettivamente il II e il III), disposizioni specifiche a seconda dei contribuenti che possono accedere al regime.

■ **A) Al Capo II (artt. 10-22) viene disciplinato il concordato per i contribuenti per i quali si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale.**

La norma specifica, inoltre, come i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli ISA, accedono al concordato preventivo biennale se non hanno debiti tributari ovvero se hanno estinto quelli che sono d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. 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.

Non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione:

- a) 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;
- b) condanna per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dall'art. 2621 c.c., nonché dagli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1 c.p., commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato. Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti.

L'accettazione da parte del contribuente della proposta di cui all'articolo 9 impegna il contribuente a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato. L'accettazione della proposta da parte dei soggetti di cui agli articoli 5, 115 e 116 del TUIR obbliga al rispetto della medesima i soci o gli associati. La norma specifica che l'Agenzia delle entrate provvede al controllo automatizzato ai sensi dell'articolo 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle somme non versate, ferma restando l'applicazione sanzioni. In ogni caso, nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti sono tenuti sia agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi; sia alla comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli per l'applicazione degli ISA.

Decorso il biennio oggetto di concordato, permanendo i requisiti richiesti, l'Agenzia delle entrate formula negli stessi termini una nuova proposta di concordato biennale relativa al biennio successivo, a cui il contribuente può aderire.

Con specifico riferimento alle singole tipologie reddituali e alle altre imposte, gli artt. 15 ss. specificano, tra gli altri, che:

- quanto al *reddito di lavoro autonomo* derivante dall'esercizio di arti e professioni, proposto al contribuente ai fini del concordato, questo è individuato con riferimento all'art. 54, co. 1, del TUIR, senza considerare i valori relativi alle plusvalenze e minusvalenze di cui al citato art. 54, commi 1-bis e 1-bis.1; e ai redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del citato testo unico delle imposte sui redditi;
- quanto al *reddito d'impresa*, proposto al contribuente ai fini del concordato, questo è individuato con riferimento all'art. 56 del TUIR e, per quanto riguarda i contribuenti soggetti all'imposta sul reddito delle società, alle disposizioni di cui alla sezione I del capo II del titolo II del predetto testo unico delle imposte sui redditi, ovvero, relativamente alle imprese minori, all'art. 66 del TUIR, senza considerare i valori relativi alle plusvalenze realizzate di cui agli articoli 58, 86 e 87 e sopravvenienze attive di cui all'art. 88, nonché minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101 del TUIR; e i redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, o a un Gruppo europeo di interesse economico GEIE di cui all'art. 11, co. 4, del d.lgs. 23 luglio 1991, n. 240, ovvero in società ed enti di cui all'art. 73, co. 1, del TUIR;
- quanto all'*IRES*, il valore della produzione netta rilevante, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato con riferimento agli articoli 5, 5-bis e 8 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, senza considerare le plusvalenze e le sopravvenienze attive, nonché le minusvalenze e sopravvenienze passive;
- quanto all'*IVA*, l'adesione al concordato non produce effetti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la cui applicazione avviene secondo le regole ordinarie.

Gli eventuali maggiori o minori redditi effettivi, o maggiori o minori valori della produzione

netta effettivi, nel periodo di vigenza del concordato, **non rilevano ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché dei contributi previdenziali obbligatori**. Resta ferma la possibilità per il contribuente di versare i contributi sul reddito effettivo se di importo superiore a quello concordato.

Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, ai contribuenti che aderiscono alla proposta formulata dall'Agenzia delle entrate sono riconosciuti i benefici previsti dall'articolo 9-bis, comma 11, del d.l. 24 aprile 2017, n. 50.

Inoltre, è specificato come l'acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è calcolato sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati. Per il primo periodo d'imposta di applicazione del concordato preventivo biennale, se l'acconto è versato in due rate, la seconda rata è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Il concordato **cessa di avere efficacia** a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle seguenti condizioni:

- a) il contribuente modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso. La cessazione non si verifica se per le nuove attività è prevista l'applicazione del medesimo ISA;
- b) il contribuente cessa l'attività.

Il concordato, poi, **cessa di produrre effetto** per entrambi i suoi periodi di imposta, tra gli altri, nei seguenti casi in cui:

- a) a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'ineducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità (tra queste, si includono, ad esempio, le violazioni constatate che integrano le fattispecie di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato e ai tre precedenti all'ammissione all'istituto; la comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA in misura tale da determinare un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento);
- b) a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2, co. 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano 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;
- c) sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato;

■ **B) Al Capo III (artt. 23-33) viene disciplinato il concordato per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario**

La disciplina dedicata ai contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che aderiscono al regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della l. 23 dicembre 2014, n. 190, ricalca grandemente quella prevista al superiore punto A), salve le opportune specifiche. Viene previsto, comunque, che tali contribuenti accedono al concordato