In Gazzetta il D.L. che consente lo “speciale regime di ravvedimento ex art. 2-quater” agli esclusi, nelle annualità comprese tra il 2018 e il 2022, dall’applicazione degli ISA per Covid o per la sussistenza di una condizione di non normale attività

Pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 246 di sabato 19 ottobre 2024 e in vigore dal 20 ottobre 2024, il decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155, recante: «*Misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali*».

Nel decreto-legge, introdotte importanti modifiche all’articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, che ha introdotto a sua volta **l’imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili dei soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale per gli anni 2024 e 2025**. In sostanza, modifica la disciplina del cd. “*Ravvedimento speciale*” legato all’adesione al Cpb.

Le modifiche sono finalizzate a consentire ai contribuenti, con un ammontare di ricavi di cui all’articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere *c)*, *d)* ed *e*), o compensi

di cui all'articolo 54, comma 1, del Tuir, **fino a 5.164.569 euro** e che non determinano il reddito con criteri forfetari, ad accedere al regime di ravvedimento "*Ravvedimento speciale*" nel caso in cui **anche per una** delle annualità **comprese tra il 2018 e il 2022**:

- hanno dichiarato **una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19**, introdotte con i decreti attuativi dell'articolo 148 del D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto "*Rilancio*");

Si ricorda che il D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto "*Rilancio*") all'articolo 148, richiamato dall'articolo in esame, ha previsto, per i periodi di **imposta 2020 e 2021**, la possibilità di definire specifiche metodologie basate su analisi ed elaborazioni, al fine di tenere conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del Covid-19, **nonché di prevedere ulteriori ipotesi di esclusione dell'applicabilità degli Isa**. In base a questa disposizione, ed esempio, il *Mef* ha provveduto con due successivi decreti, rispettivamente del 2 febbraio e del 30 aprile 2021, a fissare i nuovi criteri di esclusione dall'applicazione degli ISA applicabili **al periodo d'imposta 2020**. Anche il D.M. 21 marzo 2022 ha recepito una causa di esclusione dagli ISA legata all'emergenza Covid-19 che ha interessato i contribuenti che hanno subito una diminuzione di almeno il 33% dei ricavi ovvero dei compensi, nel **periodo d'imposta 2021** rispetto al periodo d'imposta 2019. Infine, l'art. 8 del D.M. 29 aprile 2022, al fine di adeguarne i risultati dell'applicazione ISA agli effetti economici negativi provocati dalla diffusione del Covid-19, ha esteso l'inapplicabilità degli Isa a tutti i contribuenti che hanno aperto la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019, indipendentemente dall'aver subito una contrazione dei ricavi nel 2021.

ovvero

- **hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di *non normale* svolgimento dell'attività** di cui all'articolo 9-*bis*, comma 6, lett. *a)*, del D.L. n. 50/2017.

Si ricorda che a causa di esclusione prevista dal comma 6 dell'articolo 9-*bis* del D.L. n. 50/2017, è finalizzata a consentire la disapplicazione degli ISA nei casi in cui il singolo contribuente **opera in condizioni che *non sono confrontabili*** con le modalità di svolgimento dell'attività che contraddistinguono l'ambiente economico di riferimento e come chiarito dalle circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16 del 16 giugno 2020, (**par. 7 *in "Finanza & Fisco" n. 17/2020, pag. 894)***, **anche al netto degli effetti dell'emergenza epidemiologica Covid-19**).

Inoltre, per le annualità in cui sussistono le circostanze sopra indicate, **l'incremento è del 25 per cento** e si applicheranno le aliquote (considerando la riduzione del 30%, vedi *infra*) dell'**8,75% per la sostitutiva** delle imposte sui redditi e addizionali e del **2,73% dell'IRAP**.

In dettaglio, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento speciale:

- **la base imponibile dell'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è 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 presente decreto, per l'annualità interessata

e

il valore dello stesso **incrementato nella misura del 25 per cento**;

- **l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali** è determinata applicando, all'incremento sopra descritto, **l'aliquota del 12,5 per cento**;
- **la base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)** è 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 per cento**;

- l'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinata applicando, all'incremento sopra descritto, **l'aliquota del 3,9 per cento**.

Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta regionale sulle attività produttive, determinate con le modalità sopra indicate, **sono diminuite del 30 per cento**. **Resta fermo il versamento minimo, per ciascuna annualità, di 1.000 euro per le imposte sui redditi e delle relative addizionali previsto dal comma 7 all'articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113.**

Infine, in conseguenza alle modifiche introdotte dal nuovo comma 6-*bis* dell'art. 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, al comma 10 del medesimo articolo aggiunta un'ulteriore deroga alla impossibilità di rettifica del reddito d'impresa o di lavoro autonomo a seguito del versamento dell'unica rata o del regolare pagamento rateale. Tale rettifica, potrà essere effettuato «***anche nel dichiarazione infedele della causa di esclusione (ISA) di cui al comma 6-bis***».

Si riporta il **testo dell'articolo 7 del decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155**, recante: «*Misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali*».

Art. 7

Modifiche al decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024 e del decreto legislativo del 12 febbraio 2024, n. 13

1. All'articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo il comma 6 sono aggiunti i seguenti: «6-*bis*. I soggetti di cui al comma 1, con un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere *c)*, *d)* ed *e*), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, fino a 5.164.569 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, possono accedere al regime di ravvedimento di cui al presente articolo nel caso in cui anche per una delle annualità

comprese tra il 2018 e il 2022:

a) hanno dichiarato **una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da COVID-19**, introdotta con i decreti attuativi dell'articolo 148 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;

b) ovvero **hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività** di cui all'articolo 9-*bis*, comma 6, lett. *a)*, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

6-*ter*. Per le annualità in cui sussistono le circostanze previste dal comma 6-*bis*, lettere *a)* e *b)*, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento:

a) la base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è 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 presente decreto, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25 per cento;

b) l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando, all'incremento di cui alla precedente lettera *a)*, l'aliquota del 12,5 per cento;

c) la base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive è 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 per cento;

d) l’imposta sostitutiva dell’imposta regionale sulle attività produttive è determinata applicando, all’incremento di cui alla precedente lettera *c)*, l’aliquota del 3,9 per cento.

6-*quater*. Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell’imposta regionale sulle attività produttive, determinate con le modalità di cui al comma precedente, sono diminuite del 30 per cento.»

b) al comma 10:

1) alla lettera *c)*, il segno di interpunzione «.» è sostituito dal seguente «;»;

2) dopo la lettera *c)* è aggiunta la seguente: «*d)* dichiarazione infedele della causa di esclusione di cui al comma 6-bis.».

2. All’articolo 40, comma 3, del decreto legislativo del 12 febbraio 2024, n. 13, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo le parole: «comma 2,» inserire le seguenti: «e le eventuali maggiori entrate derivanti dall’attuazione dell’articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143,»;

b) dopo le parole: «comma 1» inserire le seguenti: «, per essere prioritariamente destinate alla riduzione delle aliquote di cui all’articolo 11, comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917».

***Link* al testo del Decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155**, recante: «*Misure urgenti in materia economica e fiscale e in favore degli enti territoriali*». In *Gazzetta Ufficiale* n. 246 del 19 ottobre 2024 e in vigore dal 20 ottobre 2024