Speciale regime di ravvedimento ex art. 2-quater per le annualità dal 2018 al 2022: l'opzione è esercitata, per ogni "annualità", mediante presentazione del "modello F24" con l'indicazione dell' "annualità" per la quale è esercitata l'opzione

L'articolo 2-*quater* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, come modificato dal decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 155, in corso di conversione consente ai soggetti che **hanno applicato gli "*ISA*" e che ha aderito, entro il 31 ottobre 2024, al "*CPB*"** di adottare il regime di "*ravvedimento speciale*" disciplinato dallo stesso articolo 2-*quater* versando le imposte sostitutive sia delle imposte sui redditi e delle relative addizionali sia dell'imposta regionale sulle attività produttive.

In particolare, il nuovo istituto si rivolge a coloro che, **nelle "*annualità*" dal 2018 al 2022,** per le quali è possibile accedere al "*ravvedimento*":

- **hanno applicato gli "*ISA*"**;
- ovvero, 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;

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

I soggetti che hanno conseguito, nell'annualità di imposta interessata dal "*ravvedimento*", sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo, **possono adottare tale istituto solo se esercitano l'opzione per entrambe le categorie reddituali**.

Per il calcolo della base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive, **si tiene conto dei dati indicati nelle relative dichiarazioni, anche ai fini dell'applicazione degli "*ISA*", alla data del 9 ottobre 2024** di entrata in vigore della legge 7 ottobre 2024, n. 143, di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113.

Tenuto conto che il comma 15 del citato articolo 2-*quater* rinvia a un provvedimento la determinazione dei termini e delle modalità di comunicazione delle opzioni di adesione al ravvedimento, il Direttore dell'Agenzia delle entrate il 4 novembre 2024, ha approvato un provvedimento, recante: «*Modalità e termini di comunicazione delle opzioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili per i soggetti che aderiscono al concordato*

preventivo biennale».

Modalità di comunicazione delle opzioni e di versamento

In relazione alle modalità di adesione al ravvedimento, atteso che il comma 8 dell'articolo 2-*quater* citato prevede che il perfezionamento del "*ravvedimento*" avvenga **con il versamento delle imposte sostitutive**, il nuovo provvedimento prevede che, **per l'adozione del "*ravvedimento*" l'opzione è esercitata, per ogni "*annualità*"**, mediante presentazione del "*modello F24*" relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive con l'indicazione nel campo "*Anno di riferimento*" della relativa "*annualità*" indicando il numero complessivo delle rate, tramite i codici tributo appositamente istituiti con la risoluzione n. 50 del 17 ottobre 2024.

Per le società e associazioni di cui all'articolo 5 ovvero le società di cui agli articoli 115 e 116 del "*Tuir*":

- la presentazione del "*modello F24*" di versamento dell'imposta sostitutiva dell'imposta regionale sulle attività produttive **è effettuata da parte della società o associazione**;
- la presentazione dei "*modelli F24*" di versamento relativi alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è effettuata da **parte dei soci o associati**.

In tali casi 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**.

Viene quindi previsto che in caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna "*annualità*", si perfeziona con il pagamento di tutte le rate. Il pagamento tardivo di una delle rate, diverse dalla prima, **entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione**.

In pratica, l'efficacia dell'istituto deriverà solo dal pagamento integrale di tutte le imposte sostitutive. Di conseguenza, massima attenzione sui versamenti che dovranno essere effettuati da tutti i soggetti coinvolti, società e soci. A tal riguardo, si evidenzia che condizionare l'adesione e il successivo perfezionamento dell'istituto al versamento effettuato «*delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali* ***da parte dei soci o associati***», **sembra frutto di una estremizzazione del principio dell'unitarietà dell'accertamento** che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone (stesso discorso vale per le società di capitali "trasparenti") e dei soci delle stesse *ex* art. 5 del TUIR. In base al provvedimento, la società trasparente dovrà determinare **le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali**, tenendo anche conto che il «***valore complessivo***» per ciascuna annualità **non può essere a inferiore a 1.000 euro**, e comunicare l'importo da versare *pro quota* ai soci (**titolari delle quote nel periodo oggetto del ravvedimento speciale);** i soggetti tenuti al versamento.

Il "*ravvedimento*" non si perfeziona se il versamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, **è successivo alla notifica di processi verbali**

di constatazione (PVC) o **schemi di atto di accertamento,** di cui all'articolo 6-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, ovvero di **atti di recupero di crediti inesistenti**.

Termini

Con riferimento ai termini per l'esercizio dell'opzione il provvedimento ricorda che la stessa **è effettuata entro il 31 marzo 2025** e che, nel caso di pagamento rateale, il versamento è possibile in un massimo di **ventiquattro rate mensili** di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale **con decorrenza dal 31 marzo 2025.**

Pubblicazione di elementi informativi di ausilio

Infine, è previsto che al fine di agevolare il soggetto che intende adottare il ravvedimento, l'Agenzia delle entrate rende disponibili, per ogni annualità, elementi ed informazioni utili per la determinazione delle imposte sostitutive, i cui dati sono contenuti nell'Allegato n. 1 al medesimo provvedimento.

I soggetti interessati e i relativi intermediari delegati possono consultare tali elementi informativi accedendo al "*Cassetto fiscale*" mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

***Link* al testo del provvedimento del Direttore dell'Agenzia**

delle entrate del 4 novembre 2024, prot. n. 403886/2024, recante: «*Modalità e termini di comunicazione delle opzioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili per i soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale*», pubblicato il 4.11.2024 su www.agenziaentrate.it ai sensi dell'art. 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244