

CIRCOLARE N. 9/E



Divisione Contribuenti

Roma, 24 giugno 2025

OGGETTO: *Decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 e successive modificazioni e integrazioni – Disciplina del Concordato Preventivo Biennale*

PREMESSA	3
1. ASPETTI GENERALI.....	3
1.1 Modalità e termini di adesione alla proposta di Concordato (<i>articoli 8 e 9 del Decreto CPB</i>).....	3
1.2 La metodologia da utilizzare ai fini della proposta di concordato	5
1.3 Adeguamento della proposta di concordato per tenere conto di ulteriori informazioni fornite dal contribuente	6
1.4 Misure per graduare la proposta di concordato	7
1.5 Introduzione di soglie per le proposte di concordato preventivo biennale elaborate nei confronti di soggetti con elevato livello di affidabilità fiscale.....	7
1.6. Requisiti di accesso (<i>articolo 10 del Decreto CPB</i>).....	8
1.7 Cause di esclusione (<i>articolo 11 del Decreto CPB</i>).....	9
1.8 Ambito oggettivo del CPB.....	13
1.9 Cause di cessazione del CPB (<i>articoli 19 e 21 del Decreto CPB</i>)	16
1.9.1 Cessazione o modifica dell'attività	18
1.9.2 Presenza di circostanze eccezionali.....	19
1.9.3 Adesione al regime forfetario.....	20
1.9.4 Operazioni societarie straordinarie e modifica compagine sociale	20
1.9.5 Dichiarazione ricavi o compensi eccedenti rispetto ai limiti previsti	21
1.10 Effetti derivanti dall'adesione al CPB	22
1.11 Cause di decadenza	23
1.12 Rinnovo del concordato	26
1.13 Rilevanza delle basi imponibili concordate	27
1.14 Determinazione degli acconti.....	28
1.15 Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato.....	29
1.15.1 Modifica alle disposizioni in materia di imposta sostitutiva opzionale per i contribuenti aderenti al CPB	32
1.16 Commissione degli esperti	33
1.17 Modalità di adesione alla proposta di concordato – MODELLI	33
1.18 Modalità di adesione alla proposta di concordato.....	35
2. ATTIVITÀ DI CONTROLLO	36
3. SANZIONI ACCESSORIE	37
APPENDICE.....	39
RISPOSTE A QUESITI.....	39
ULTERIORI RISPOSTE A QUESITI	48
FAQ	51

PREMESSA

Il Concordato preventivo biennale (di seguito, “*CPB*”) introdotto con il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 (di seguito, “*Decreto CPB*”), come da ultimo modificato dal decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81 (di seguito, “*Decreto correttivo*”), consente ai contribuenti¹ che applicano gli indici sintetici di affidabilità (di seguito, “*ISA*”) di siglare un “accordo” con il Fisco a seguito della formulazione, da parte dell’Agenzia delle Entrate, di una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall’esercizio dell’attività d’impresa o dall’esercizio di arti e professioni, ai fini delle imposte sui redditi, e del valore della produzione netta ai fini dell’Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)².

Con la presente circolare si illustra la disciplina del *CPB*, come attualmente vigente a seguito delle ricordate modifiche normative e si forniscono istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l’uniformità di azione.

Le indicazioni di cui alla circolare del 17 settembre 2024, n.18/E (di seguito, “*circolare*”), sono riprese ed integrate, alla luce delle intervenute novità legislative, nel presente documento di prassi, ad esclusione dei chiarimenti forniti relativamente ai soggetti c.d. forfetari che abbiano optato per il regime di *CPB* per il periodo d’imposta 2024³. Trovano, altresì, conferma in questa sede i chiarimenti resi in risposta ai quesiti, contenuti nella *circolare* e nelle *FAQ*, tuttora ritenuti utili per l’adesione al *CPB* relativa al nuovo biennio 2025/2026.

1. ASPETTI GENERALI

1.1 Modalità e termini di adesione alla proposta di Concordato (*articoli 8 e 9 del Decreto CPB*)

¹ Ci si riferisce ai contribuenti che svolgono l’attività nel territorio dello Stato (cfr. articolo 6 del *decreto CPB*).

² Come chiarito nella risposta al quesito n. 6.1 di cui alla circolare n. 18/E del 2024, quando il contribuente esercita un’attività di lavoro autonomo e d’impresa soggette entrambe ad ISA, l’Agenzia formulerà due distinte proposte per le due diverse tipologie reddituali. Il contribuente potrà aderire ad entrambe o ad una sola di esse.

³ L’articolo 7, del *decreto correttivo*, ha disposto l’abrogazione del Capo III del Titolo del *decreto CPB*. Di conseguenza, a decorrere dal primo gennaio 2025, i contribuenti che aderiscono al regime forfetario non possono più accedere al *CPB*.

L'articolo 8 *del Decreto CPB* prevede che l'Agenzia delle entrate, entro il 15 aprile di ciascun anno, metta 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 di *CPB*.

L'articolo 3-bis, comma 5, del decreto-legge 27 dicembre 2024 n. 202, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2025, n. 15, ha posticipato, per il solo anno 2025, dal 15 al 30 aprile 2025, il termine entro cui mettere a disposizione il *software*.

Il contribuente può aderire alla proposta formulata dall'Agenzia attraverso l'utilizzo dello specifico *software* realizzato per aderire al *CPB*. A tal fine il contribuente:

- inserisce i dati necessari;
- calcola la proposta di concordato;
- accetta la proposta⁴ entro il 30 settembre ovvero entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

La metodologia adottata per l'adesione al *CPB* si innesta nel processo di progressiva digitalizzazione del dialogo tra fisco e contribuente, nell'ottica di riduzione e semplificazione degli adempimenti fiscali. Il processo di calcolo della proposta è trasparente perché si basa sui dati dichiarati dal contribuente tenuto conto delle modalità di calcolo definite, per le proposte relative al biennio d'imposta 2025-2026, dal decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 28 aprile 2025⁵ (di seguito *decreto ministeriale CPB ISA*).

Per l'elaborazione della proposta di concordato, oltre alle informazioni dichiarate dal contribuente, vengono utilizzati anche i dati, acquisiti dalle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici, individuati nella Nota tecnica e metodologica allegata al *decreto ministeriale CPB ISA* e resi disponibili ai contribuenti.

⁴ Vedi articolo 9 del *decreto CPB*.

⁵ Per le proposte relative al biennio d'imposta 2024-2025 si fa riferimento al decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 14 giugno 2024.

1.2 La metodologia da utilizzare ai fini della proposta di concordato

L'articolo 9 del *Decreto CPB* prevede che “*La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle entrate, in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente e comunque nel rispetto della sua capacità contributiva, sulla base di una metodologia che valorizza, anche attraverso processi decisionali completamente automatizzati (...), le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi*”.

Il medesimo articolo 9 prevede, inoltre, che tale metodologia debba essere predisposta con riferimento alle specifiche attività economiche, tenendo conto:

- degli andamenti economici e dei mercati;
- delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale e delle risultanze della loro applicazione;
- di ulteriori dati acquisiti dalle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici, escluse quelle soggette alla disciplina di cui al decreto legislativo 18 maggio 2018, n. 51;
- degli specifici limiti imposti dalla normativa in materia di tutela dei dati personali.

Al riguardo si evidenzia che, così come previsto dal citato articolo 9, con il *decreto ministeriale CPB ISA*, sentito il Garante per la protezione dei dati personali⁶, è stata approvata la metodologia in base alla quale l'Agenzia formula ai contribuenti che applicano gli *ISA* la proposta di *CPB* per i periodi di imposta 2025 e 2026.

In estrema sintesi, la metodologia definita nel citato *decreto ministeriale CPB ISA* utilizza quale base di partenza i dati dichiarati dal contribuente per il periodo d'imposta 2024 all'interno dei modelli *ISA*, per effettuare una valutazione economica dei risultati raggiunti dal contribuente nello stesso periodo d'imposta.

Terminata questa prima fase di analisi, vengono effettuati ulteriori passaggi metodologici finalizzati, ad esempio, a verificare la coerenza con i valori di riferimento settoriali e a valorizzare le proiezioni macroeconomiche per i periodi d'imposta 2025 e 2026.

⁶ Si veda da ultimo il parere del Garante per la protezione dei dati personali del 24 aprile 2025.

1.3 Adeguamento della proposta di concordato per tenere conto di ulteriori informazioni fornite dal contribuente

L'articolo 5 del *decreto ministeriale CPB ISA* prevede che il contribuente, in fase di inserimento nel *software* dei dati necessari al calcolo della proposta di *CPB*, possa comunicare all'Agenzia delle entrate la presenza di possibili eventi straordinari di cui la stessa Agenzia terrà conto per determinare in modo ancora più puntuale la proposta di concordato.

Si tratta, in particolare, di rendere noto all'Agenzia se, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025, prima della elaborazione della proposta di *CPB*, si sono verificati eventi straordinari idonei a condizionare il regolare svolgimento dell'attività economica sino al punto di comportarne la sospensione per un significativo lasso temporale.

Più in dettaglio, sono considerate idonee a incidere sulla rideterminazione della proposta, sospensioni pari ad almeno 30 giorni.

Laddove venga comunicata tale circostanza, le proposte sono ridotte:

- a. in misura pari al 10 per cento, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo compreso tra 30 e 60 giorni;
- b. in misura pari al 20 per cento, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 60 giorni e fino a 120 giorni;
- c. in misura pari al 30 per cento, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 120 giorni.

Gli eventi straordinari qui in argomento sono riconducibili, stante quanto previsto dal *decreto ministeriale CPB ISA*, alle medesime situazioni eccezionali che, se verificatesi in corso di *CPB*, laddove abbia luogo una contrazione delle basi imponibili effettive rispetto a quelle oggetto di concordato in misura eccedente il 30 per cento, comportano la cessazione dello stesso *CPB*.

1.4 Misure per graduare la proposta di concordato

L'articolo 7 del *decreto ministeriale CPB ISA*, infine, prevede un meccanismo volto a far intraprendere al contribuente che aderisce al *CPB* un percorso volto al raggiungimento graduale, nel corso del biennio, di un livello di piena affidabilità.

A tal fine viene previsto che la proposta di maggior reddito per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2025, relativa ai redditi di impresa e lavoro autonomo oggetto del *CPB*, elaborata tenendo conto di quelli dichiarati per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2024, corrisponda al 50 per cento del maggiore reddito individuato per il successivo periodo d'imposta 2026.

Un meccanismo corrispondente viene previsto anche per la graduazione della proposta di *CPB* relativa all'IRAP.

1.5 Introduzione di soglie per le proposte di concordato preventivo biennale elaborate nei confronti di soggetti con elevato livello di affidabilità fiscale

L'articolo 14 del *Decreto correttivo* ha previsto l'introduzione, nell'articolo 9 del *Decreto CPB*, dei commi da 3-bis a 3-quater.

In particolare, nel nuovo comma 3-bis sono stabiliti i limiti massimi che la proposta non può superare rispetto al corrispondente reddito dichiarato dal contribuente nel periodo d'imposta antecedente a quello cui la proposta si riferisce, rettificato in base a quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del *Decreto CPB*.

Tali limiti, stabiliti in funzione del livello di affidabilità conseguito dal soggetto nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, sono previsti nella misura del:

- 10 per cento in caso di livello di affidabilità pari a 10;
- 15 per cento in caso di livello di affidabilità pari o superiore a 9 ma inferiore a 10;
- 25 per cento in caso di livello di affidabilità pari o superiore a 8 ma inferiore a 9.

Queste soglie non trovano applicazione, secondo quanto disposto dal comma 3-ter, nel caso in cui la proposta di reddito concordato, calcolata in base al comma precedente, risulti

inferiore ai valori di riferimento settoriali derivanti dall'applicazione della metodologia di elaborazione prevista dall'articolo 9, comma 1, del *Decreto CPB*.

Il comma 3-*quater* estende le stesse regole previste dal comma 3-*bis* alla proposta di valore della produzione netta rilevante ai fini dell'IRAP di cui all'articolo 17 del *Decreto CPB*.

1.6. Requisiti di accesso (articolo 10 del Decreto CPB)

Come indicato in premessa, l'accesso al *CPB* è consentito ai contribuenti tenuti all'applicazione degli *ISA*. Il comma 2 dell'articolo 10 impedisce l'accesso al *CPB* in presenza di debiti maturati in anni precedenti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o debiti contributivi. Per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate si intendono, come chiarito dalla relazione illustrativa alla norma, i debiti derivanti:

- dalla notifica di atti impositivi⁷, conseguenti ad attività di controllo degli uffici⁸ e ad attività di liquidazione degli uffici⁹;
- dalla notifica di cartelle di pagamento conseguenti ad attività di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Deve trattarsi, in ogni caso, di debiti scaturenti dalla notifica degli atti precedentemente indicati che, nel caso di concordato per gli anni 2025 e 2026, al 31 dicembre 2024 siano divenuti definitivi in base a sentenza passata in giudicato o perché non più impugnabili. Non rilevano dunque i debiti per i quali, alla data sopra indicata, pendono ancora i termini di pagamento e/o i termini di impugnazione o vi sia un contenzioso pendente.

⁷ Per atti impositivi si intendono:

- gli avvisi di accertamento;
- gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni;
- gli atti di recupero dei crediti di imposta;
- gli avvisi di liquidazione;
- gli avvisi di rettifica e liquidazione.

⁸ Le attività di controllo degli uffici sono sostanzialmente quelle di accertamento ai fini delle imposte dirette ed indirette.

⁹ Le attività di liquidazione degli uffici riguardano sostanzialmente quelle relative alle imposte indirette, ad esclusione dell'IVA.

Possono comunque accedere al *CPB* i contribuenti che, entro i termini previsti per aderire allo stesso, abbiano estinto i predetti debiti in misura tale che l'ammontare complessivo del residuo dovuto, compresi interessi e sanzioni, risulti inferiore alla soglia di 5.000 euro¹⁰.

Come chiarito nella FAQ n. 9 dell'8 ottobre 2024 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 2.14), ai fini della determinazione della soglia di 5.000 euro relativa al debito residuo, devono considerarsi, complessivamente, sia i debiti contributivi che i debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Non concorrono alla determinazione della predetta soglia, sino alla decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili, i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione^{11,12}.

La norma prevede che la verifica della situazione debitoria debba essere effettuata con riferimento all'anno precedente a quelli cui si riferisce la proposta di concordato: pertanto, per un contribuente che abbia intenzione di aderire alla proposta di concordato per i periodi d'imposta 2025 e 2026, tale verifica deve essere effettuata con riferimento al 31 dicembre 2024. Il contribuente che intenda aderire alla proposta e sia intenzionato a rimuovere la causa ostativa all'accesso all'istituto mediante l'estinzione del debito, ovvero della parte di esso eccedente i 5.000 euro, dovrà procedere in tal senso in un momento precedente a quello di accettazione della proposta.

1.7 Cause di esclusione (*articolo 11 del Decreto CPB*)

Il legislatore ha classificato le condizioni ostative all'accesso al *CPB*, attribuendo rilevanza al periodo temporale a cui le stesse sono riferibili.

¹⁰ Come chiarito nella risposta al quesito n. 6.11 di cui alla *circolare* il rispetto di tale condizione non riguarda i soci delle società eventualmente interessate al *CPB*.

¹¹ Ad esempio, non rileva il debito scaturente da una cartella di pagamento notificata entro il 31 dicembre 2024 di importo pari o superiore a 5.000 euro emessa a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per la quale il contribuente ha presentato ricorso entro il 31 dicembre 2024 e il relativo giudizio alla predetta data è ancora pendente o per la quale a tale data erano ancora pendenti i termini per il pagamento o per presentare il ricorso o per la quale è presente un provvedimento di sospensione giudiziale o amministrativa. Del pari, non rileva il debito divenuto definitivo alla data del 31 dicembre 2024 per il quale intervenga un provvedimento di rateazione.

¹² Il provvedimento di rateazione deve essere in corso di regolare pagamento e per lo stesso quindi non si è determinata la decadenza dalla rateazione.

Rientrano in un primo raggruppamento le seguenti condizioni ostative che si riferiscono, in generale, ad eventi relativi al triennio precedente:

- 1) non aver presentato la 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;
- 2) aver ricevuto una condanna per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dall'articolo 2621 del codice civile, nonché dagli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter1 del codice penale, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

Il *Decreto CPB* equipara, alla pronuncia di condanna, la sentenza¹³ di applicazione della pena su richiesta delle parti. Nella relazione illustrativa all'articolo 11 del *Decreto CPB* si chiarisce che l'accesso al *CPB* è precluso solo in ipotesi di condanna con sentenza "irrevocabile", precisando, a tal riguardo, che *"le tipologie di condanna, richiamate alla lettera b) dell'articolo 11, possono assurgere a causa di esclusione solo se assistite dal predicato della irrevocabilità, non contemplando la disposizione in argomento, in via esplicita, l'estensione dell'effetto impeditivo anche nel caso di sentenze di condanna non presidiate dal giudicato"*. Si ritiene che l'esclusione dall'accesso al *CPB* operi nel caso in cui, con la sentenza di patteggiamento sia stata irrogata una pena superiore ai due anni di pena detentiva; per converso, al di sotto di tale "soglia" la causa di esclusione non opera.

La dichiarazione relativa all'assenza di condanne e/o di sentenze di applicazione della pena su richiesta delle parti (nei limiti sopra precisati), da effettuare al momento dell'accettazione della proposta di *CPB* attraverso l'apposita modulistica, è resa ai sensi degli

¹³ L'articolo 445 del codice di procedura penale (c.p.p.), comma 1 bis, nella versione vigente dopo la riformulazione operata dal decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 150, dispone che *"La sentenza prevista dall'articolo 444, comma 2, anche quando è pronunciata dopo la chiusura del dibattimento, non ha efficacia e non può essere utilizzata a fini di prova nei giudizi civili, disciplinari, tributari o amministrativi, compreso il giudizio per l'accertamento della responsabilità contabile. Se non sono applicate pene accessorie, non producono effetti le disposizioni di leggi diverse da quelle penali che equiparano la sentenza prevista dall'articolo 444, comma 2, alla sentenza di condanna. Salvo quanto previsto dal primo e dal secondo periodo o da diverse disposizioni di legge, la sentenza è equiparata a una pronuncia di condanna"*. Considerato che il predetto articolo 11, comma 1, del decreto *CPB*, che equipara la sentenza di patteggiamento alla pronuncia di condanna ai fini dell'accesso al concordato, costituisce una disposizione normativa non penale diretta a disciplinare un istituto di diritto tributario, deve ritenersi che la suddetta equiparazione operi limitatamente alle ipotesi in cui sono applicate pene accessorie. Occorre altresì tener presente che ai sensi dell'articolo 445, comma 1, c.p.p., *"La sentenza prevista dall'articolo 444, comma 2, quando la pena irrogata non superi i due anni di pena detentiva soli o congiunti a pena pecuniaria, non comporta la condanna al pagamento delle spese del procedimento né l'applicazione di pene accessorie e di misure di sicurezza (...)"*.

articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445; pertanto, in caso di dichiarazioni mendaci è prevista l'applicazione delle sanzioni penali ai sensi dell'articolo 76 del citato d.P.R. 445 del 2000.

La *ratio* delle condizioni previste in questo primo raggruppamento, come chiarito nella relazione illustrativa alla norma, consiste nell'intento di precludere l'accesso al *CPB* nei casi in cui ricorrano fattispecie che possano essere considerate sintomatiche di situazioni di scarsa affidabilità, tali da minare il presupposto essenziale della reciproca trasparenza tra contribuente e Fisco su cui l'istituto si fonda.

La seconda tipologia di condizioni ostative, riferibile ad un'unica fattispecie, riguarda il periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta. In particolare, al comma 1, lettera b-*bis* dell'articolo 11 del *Decreto CPB* è previsto che non possono accedere al *CPB* coloro che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, hanno 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 professioni¹⁴.

Il terzo e ultimo raggruppamento di cause di esclusione riguarda situazioni che possono verificarsi nel corso del primo periodo d'imposta oggetto del concordato (*i.e.*, 2025), ovvero:

- 1) in base alla lettera b-*ter*), aver aderito al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014;
- 2) in base alla lettera b-*quater*), per le società o gli enti, essere stati interessati da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, nel caso di società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, essere state interessate da modifiche della compagine sociale. Sul punto si chiarisce che:
 - a. per operazioni di conferimento si intendono esclusivamente quelle aventi ad oggetto un'azienda o un ramo di essa. Pertanto, non si verifica una causa di

¹⁴ Come chiarito nella FAQ n. 5 dell'9 dicembre 2024 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 2.1), ai fini del raggiungimento di tale soglia, concorrono solo i redditi esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile in forza di disposizioni agevolative riguardanti specifiche attività, non rilevando, invece, le componenti di reddito, come, ad esempio, le plusvalenze *pex* derivanti dalla cessione delle partecipazioni d'impresa, oppure i dividendi percepiti nell'esercizio dell'attività d'impresa.

esclusione in presenza di conferimenti aventi ad oggetto, ad esempio, denaro o partecipazioni;

- b. per modifiche alla compagine sociale si intendono, come espressamente previsto dalla lett. b-*quater*), le modifiche che aumentano il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato.

Il *Decreto correttivo* ha introdotto¹⁵ due nuove ulteriori cause di esclusione, anch'esse riferibili a situazioni che possono verificarsi nel corso del primo periodo d'imposta oggetto del concordato (*i.e.*, 2025).

In particolare, la prima fattispecie si riferisce ai titolari di reddito di lavoro autonomo che contemporaneamente partecipano a un'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del medesimo TUIR o a una società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, ovvero a una società tra avvocati di cui all'articolo 4-*bis* della legge 31 dicembre 2012, n. 247.

La disposizione prevede in tal caso l'esclusione dal *CPB* per il titolare di reddito di lavoro autonomo laddove non aderisca al *CPB* anche l'associazione, la società tra professionisti o la società tra avvocati partecipata.

Ovviamente è fatto salvo il caso in cui per l'attività esercitata dalla associazione, società tra professionisti o società tra avvocati non risultino approvati gli *ISA*.

La seconda casistica, speculare alla prima, riguarda, invece, l'ente associativo (associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR, società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, società di cui all'articolo 4-*bis* della legge 31 dicembre 2012, n. 247) che intenda aderire al *CPB*.

Tale facoltà risulta preclusa laddove non aderiscano al *CPB*, nei medesimi periodi d'imposta, tutti i soci o associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo, partecipanti all'ente associativo.

Coerentemente con la precedente ipotesi, è fatto salvo il caso in cui non risultino approvati gli *ISA* per l'attività esercitata dal professionista partecipante.

Tali disposizioni, tenuto conto di quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 9 del *Decreto Correttivo*, si applicano a decorrere dalle opzioni per l'adesione al concordato

¹⁵ Vedi articolo 9, comma 1, lettera a) del *Decreto correttivo*.

relative al biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del predetto *Decreto correttivo*.

Non risultano, pertanto, interessati dalla disposizione in commento i contribuenti che, in una data compresa tra il 30 aprile 2025 (data di pubblicazione del *software*) e la data di entrata in vigore del *Decreto correttivo* (13 giugno 2025), hanno aderito al *CPB* per i periodi d'imposta 2025/2026.

1.8 Ambito oggettivo del *CPB*

La proposta di concordato, se accettata, definisce per il successivo biennio il reddito di impresa, di lavoro autonomo e la base imponibile IRAP.

Resta esclusa dal *CPB* l'IVA, che continua ad applicarsi secondo le ordinarie disposizioni e a vincolare i contribuenti a tutti i conseguenti adempimenti¹⁶.

I redditi oggetto di concordato riguardano, in base agli articoli 15 e 16 del *Decreto CPB*:

- il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR, senza considerare i valori relativi a:
 - a) plusvalenze e minusvalenze;
 - b) redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR;
 - c) corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale;
 - d) la maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216¹⁷;

per il reddito da lavoro autonomo, il saldo netto tra il reddito concordato e le componenti reddituali sopra citate non può essere inferiore a 2.000 euro. Nel caso di società di persone e di soggetti a esse equiparati ai sensi dell'articolo 5 del TUIR,

¹⁶ Vedi articoli 18 e 29 del *decreto CPB*.

¹⁷ In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, 212, la disposizione si applica a decorrere dalle opzioni esercitate per l'adesione al concordato relative al biennio 2025-2026, così come previsto dal comma 2 dell'articolo 13 del *Decreto correttivo*.

il predetto importo sarà ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione;

- il reddito d'impresa di cui all'articolo 56 del TUIR e, per quanto riguarda i contribuenti soggetti ad IRES, alle disposizioni di cui alla Sezione I del Capo II del Titolo II del TUIR, ovvero, per le imprese minori, all'articolo 66 del TUIR, senza considerare i valori relativi a:
 - a) plusvalenze e sopravvenienze attive;
 - b) minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite su crediti;
 - c) utili o perdite derivanti da partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del citato testo unico, 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 TUIR, o gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR (rilevando, ai fini dell'individuazione di questi ultimi, quanto disposto agli articoli 59 e 89 del medesimo testo unico);
 - d) la maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216¹⁸.

L'articolo 16, al comma 3, prevede che le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi di imposta precedenti riducono il reddito rilevante ai fini del *CPB* secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR. Ad esempio, una perdita maturata nel periodo d'imposta 2023 può essere utilizzata in diminuzione del reddito concordato per il periodo d'imposta 2025.

Al successivo comma 4 viene disposto, altresì, che il saldo netto tra il reddito d'impresa concordato e le componenti reddituali sopra citate non può essere inferiore a 2.000 euro. Nel caso di società di persone e di soggetti a esse equiparati ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, nonché dei soggetti di cui agli articoli 115 e 116 dello stesso testo unico, il predetto importo sarà ripartito tra i soci o associati secondo le rispettive quote di partecipazione.

¹⁸ In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, 212, la disposizione si applica a decorrere dalle opzioni esercitate per l'adesione al concordato relative al biennio 2025-2026 così come previsto dal comma 2 dell'articolo 13 del *Decreto correttivo*.

Fermo restando quanto previsto nei periodi precedenti, il contribuente può computare in diminuzione le perdite fiscali, determinate ai sensi del comma 2¹⁹ e conseguite nei periodi d'imposta oggetto del concordato, dai redditi relativi ai medesimi periodi d'imposta e a quelli successivi secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR.

Come chiarito nella risposta al quesito n. 6.17 di cui alla *circolare*, le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta oggetto di concordato, derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH del modello REDDITI, possono essere dedotte dal reddito d'impresa concordato fermo restando che il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro.

Con specifico riferimento all'impresa familiare, la relazione illustrativa alla norma chiarisce che l'importo minimo pari a euro 2.000 sarà dichiarato dai partecipanti in ragione delle proprie quote di partecipazione all'impresa, tenuto conto di quanto disposto rispettivamente dagli articoli 230-*bis* del codice civile e 5 del TUIR.

Per quanto riguarda l'IRAP, l'oggetto del concordato è il valore della produzione netta (VPN) individuato con riferimento agli articoli 5, 5-*bis*, 8 e 10²⁰ del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (di seguito *decreto IRAP*), senza considerare le componenti già individuate dagli articoli 15 e 16 del *Decreto CPB* per la determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa oggetto di concordato, ove rilevanti ai fini dell'IRAP²¹.

Si ritiene opportuno precisare che ai fini della definizione del valore della produzione oggetto del concordato, il VPN va considerato al netto anche delle spese per il personale e delle altre deduzioni in base alle regole di cui all'articolo 11 del *decreto IRAP*. Ciò in quanto, sebbene l'articolo 17 del *Decreto CPB*, nel definire il valore della produzione netta da dichiarare, non richiami l'articolo 11 del citato *decreto IRAP*, tale norma contiene regole comuni per la determinazione del VPN: ne consegue che, in sede di compilazione della proposta di adesione, deve essere dichiarato il valore della produzione netta relativo al periodo precedente l'inizio del biennio al netto di tali spese.

¹⁹ Il comma 2 dell'articolo 16 in commento prevede che “*Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive, nonché gli utili e le perdite derivanti dalle partecipazioni di cui al comma 1 determinano una corrispondente variazione del reddito concordato secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni a esse applicabili*”.

²⁰ Ovviamente la rilevanza dell'articolo 10 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ai fini della applicazione del CPB riguarda esclusivamente gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciali.

²¹ Vedi articolo 17 del *Decreto CPB*.

Anche per l'IRAP, come già osservato per i redditi di lavoro autonomo e d'impresa, il saldo netto tra il VPN oggetto di concordato e le componenti sopra richiamate non può assumere un valore inferiore a 2.000 euro.

Il contribuente che accetta la proposta dell'Agenzia si impegna a dichiarare sia gli importi concordati, sia gli importi effettivi, relativi ai due periodi d'imposta oggetto del concordato stesso. Le disposizioni che disciplinano il *CPB* prevedono, inoltre, che il versamento delle imposte e dei contributi dovuti sul reddito e sul valore della produzione concordati sia oggetto di controllo automatizzato ai sensi dell'articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973²².

Nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti devono rispettare gli ordinari obblighi contabili e dichiarativi e comunicare i dati per gli *ISA*²³. L'obbligo di presentazione dei modelli *ISA* non sussiste quando ricorrono le cause di esclusione dall'applicazione degli stessi, salvo alcune eccezioni²⁴, previste dall'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 (di seguito, *decreto ISA*) e dai singoli decreti di approvazione.

1.9 Cause di cessazione del *CPB* (articoli 19 e 21 del Decreto *CPB*)

Il *CPB* cessa di avere efficacia al verificarsi, in uno dei periodi di imposta in cui è vigente, di particolari situazioni che incidono in maniera radicale sui presupposti in base ai quali era stato stipulato in precedenza l'accordo tra Fisco e contribuente.

Si tratta dei seguenti casi:

- cessazione o modifica dell'attività;
- presenza di particolari ed eccezionali circostanze che hanno determinato la contrazione delle basi imponibili effettive in misura eccedente il 30 per cento rispetto a quelle oggetto di concordato²⁵;

²² Vedi articolo 12 del *Decreto CPB*.

²³ Vedi articolo 13 del *Decreto CPB*.

²⁴ Per alcune cause di esclusione, come ad esempio quella riguardante i contribuenti che esercitano attività non prevalenti con ricavi superiori al 30 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, permane l'obbligo di compilare e trasmettere il modello *ISA*.

²⁵ Vedi articolo 19 del *Decreto CPB*.

- adesione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014;
- operazioni di fusione, scissione, conferimento effettuate da società o enti, ovvero, per società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, modifiche della compagine sociale che ne aumentino il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato;
- dichiarazione 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, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi indici sintetici di affidabilità fiscale maggiorato del 50 per cento.

Il *Decreto correttivo* ha introdotto²⁶ due nuove ulteriori cause di cessazione, anch'esse riferibili a situazioni che possono verificarsi nel corso del *CPB* (i.e., 2025/2026).

In particolare, la prima fattispecie si riferisce ai titolari di reddito di lavoro autonomo che contemporaneamente partecipano a un'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del medesimo TUIR o a una società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, ovvero a una società tra avvocati di cui all'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247.

La disposizione prevede la cessazione del *CPB* per il titolare di reddito di lavoro autonomo laddove venga meno l'adesione al *CPB* da parte dell'associazione, della società tra professionisti o della società tra avvocati partecipata.

La seconda casistica, speculare alla prima, riguarda, invece, l'ente associativo (associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR, società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, società di cui all'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247) che abbia aderito al *CPB*.

Per tale soggetto il *CPB* cessa di produrre i propri effetti laddove per uno o più dei soci o associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo, venga meno l'adesione al *CPB*.

Tali disposizioni, tenuto conto di quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 9 del *Decreto Correttivo*, si applicano a decorrere dalle opzioni per l'adesione al concordato

²⁶ Vedi articolo 9, comma 1, lettera b) del *Decreto correttivo*.

relative al biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del predetto *Decreto correttivo*.

Non risultano, pertanto, interessati dalla disposizione in commento i contribuenti che, in una data compresa tra il 30 aprile 2025 (data di pubblicazione del *software*) e la data di entrata in vigore del *Decreto correttivo* (13 giugno 2025), hanno aderito al *CPB* per i periodi d'imposta 2025/2026.

Di seguito si forniscono alcuni elementi di maggior dettaglio in ordine ad alcune delle cause di cessazione dal *CPB*.

1.9.1 Cessazione o modifica dell'attività

Riguardo alle ipotesi di cessazione o modifica dell'attività che, sulla base di quanto previsto dall'articolo 21 del *decreto CPB*, determinano la cessazione degli effetti del *CPB*, si richiamano i chiarimenti già formulati dall'Agenzia delle entrate con riferimento all'applicazione degli *ISA*.

In particolare, gli effetti del *CPB* cessano nei confronti del contribuente che modifichi l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso e sulla base della quale è stata formulata la proposta.

La cessazione non si verifica se per la nuova attività è previsto un codice attività che comporti l'applicazione del medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale.

Su tale aspetto va evidenziata l'analogia con quanto già previsto in tema di applicazione degli *ISA*: al riguardo, le istruzioni alla compilazione dei relativi modelli chiariscono che costituisce, ad esempio, causa di esclusione l'ipotesi “(...) di un imprenditore che fino ad aprile ha svolto l'attività “Commercio all'ingrosso di salumi e di altri prodotti a base di carne” (codice attività – 46.32.20, compreso nell'*ISA DM21U*) e da maggio in poi quella di “Trasporto su taxi” (codice attività – 49.33.10 – compreso nell'*ISA DG72U*). Al contrario, non costituisce causa di esclusione la modifica in corso d'anno dell'attività esercitata, qualora le due attività (quella cessata e quella iniziata) siano contraddistinte da codici attività compresi nello stesso *ISA*”.

Con la FAQ del 28 maggio 2025 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 2.21) sono stati forniti chiarimenti in ordine alla circostanza che si verifichi una modifica del

codice attività a seguito dell'aggiornamento della classificazione delle attività economiche ATECO 2025.

1.9.2 Presenza di circostanze eccezionali

L'articolo 19 del *Decreto CPB* prevede che, in presenza di circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che determinino minori redditi o minori valori della produzione netta, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del concordato, quest'ultimo cessa di produrre effetti a partire dal periodo di imposta in cui tale differenza si realizza.

Ai fini della verifica del citato scostamento del 30 per cento, i redditi e i valori della produzione da porre a confronto con quelli concordati sono il reddito e il valore della produzione netta effettivi quantificati secondo quanto previsto negli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*.

L'articolo 4 del decreto ministeriale del 14 giugno 2024 richiamato dall'articolo 4 del *decreto ministeriale CPB ISA* ha individuato le seguenti fattispecie sintomatiche della presenza di circostanze eccezionali:

- a. eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza ai sensi degli articoli 7, comma 1, lettera c), e 24, comma 1, del decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1;
- b. altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:
 1. danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
 2. danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
 3. l'impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività;
 4. la sospensione dell'attività, laddove l'unico o principale cliente sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attività;
- c. liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;

- d. cessione in affitto dell'unica azienda;
- e. sospensione dell'attività ai fini amministrativi con comunicazione alla Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura;
- f. sospensione dell'esercizio della professione con comunicazione all'ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza.

La causa di cessazione di cui alla precedente lettera f) opera anche in caso di associazione tra professionisti, qualora uno dei professionisti associati abbia sospeso l'esercizio della professione, comunicandola preventivamente all'ordine professionale di appartenenza e, in conseguenza di tale evento, l'ente associativo realizzi minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi eccedenti la misura del 30% rispetto a quelli oggetto del concordato.

1.9.3 Adesione al regime forfetario

Si tratta di un caso in cui la modifica del regime fiscale effettuata dal contribuente in corso di *CPB* potrebbe determinare una significativa distorsione nelle logiche applicative del *CPB* stesso; se tale causa di cessazione non fosse prevista, infatti, il contribuente, potrebbe accedere al *CPB* riservato ai soggetti *ISA* e poi, transitando tra i contribuenti forfetari, applicare un regime fiscale differente.

1.9.4 Operazioni societarie straordinarie e modifica compagine sociale

Nel caso in cui, in corso di applicazione del *CPB*, la società o l'ente risulti interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero la società o l'associazione di cui all'articolo 5 del TUIR sia interessata da modifiche della compagine sociale, il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica tale ipotesi.

Sul punto occorre sviluppare due ulteriori considerazioni, analogamente a quanto già fatto per le cause di esclusione:

- a. per operazioni di conferimento si intendono esclusivamente quelle aventi ad oggetto un'azienda o un ramo di essa. Pertanto, non si verifica una causa di cessazione in presenza di conferimenti aventi ad oggetto, ad esempio, denaro o partecipazioni;
- b. per modifiche alla compagine sociale si intendono le modifiche che aumentino il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato. Tale causa di cessazione, come indicato nella FAQ n. 2 del 28 ottobre 2024 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 2.2), deve intendersi riferita ai soli soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR.

Inoltre, come chiarito dalla risposta al quesito n. 6.6 di cui alla *circolare*, rientra tra le cause di cessazione dal *CPB* anche la cessione del ramo d'azienda, attesi i molteplici punti in comune con il conferimento.

Analogamente a quanto precedentemente evidenziato in relazione alle cause di esclusione, la *ratio* di tale disposizione è di evitare modifiche sostanziali della soggettività dei contribuenti che hanno aderito al *CPB* in quanto la proposta è riferita ad una realtà economica diversa da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie.

Non rileva, invece, l'eventuale modifica del riparto delle quote di partecipazione all'interno della medesima compagine sociale, né costituisce causa di esclusione o di cessazione dal *CPB* il passaggio di una società a responsabilità limitata da un regime di trasparenza fiscale *ex* articolo 116 del TUIR a un regime ordinario (o il passaggio inverso) nei periodi d'imposta oggetto del *CPB* o in quello precedente²⁷.

1.9.5 Dichiarazione ricavi o compensi eccedenti rispetto ai limiti previsti

Il legislatore ha voluto evitare che il *CPB* trovi applicazione nei confronti di soggetti che hanno significativamente modificato le proprie caratteristiche rispetto al momento in cui è stata elaborata la proposta di concordato, come nel caso in cui il contribuente consegua ricavi o compensi che comportino la fuoriuscita dagli ISA.

Al riguardo, è stata individuata una soglia maggiorata del 50 per cento al fine di dare stabilità e certezza all'assetto definito a seguito dell'adesione al concordato. Pertanto, se il

²⁷ Cfr. FAQ n. 4 del 25 ottobre 2024 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 2.6).

contribuente soggetto a ISA dichiara ricavi o compensi superiori all'importo di 5.164.569 euro, ma comunque non superiori all'importo di 7.746.853 euro, si determinerà la fuoriuscita dal regime ISA, ma non dal CPB, che, pertanto, continuerà a produrre i propri effetti.

1.10 Effetti derivanti dall'adesione al CPB

Per le annualità oggetto di concordato, risultano fondamentali gli effetti di stabilità e certezza che assumono i rapporti tra Fisco e contribuente.

Inoltre, nei confronti di tutti coloro che aderiscono al CPB, l'articolo 34 del *decreto CPB* dispone che non possano essere effettuati gli accertamenti di cui all'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, salvo che in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non ricorrano cause di decadenza dal CPB.

Inoltre, stante quanto previsto dall'articolo 19 del *decreto CPB*, sono riconosciuti tutti i benefici elencati dal *decreto ISA*:

- a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente alle imposte sui redditi e all'IRAP;
- b) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 70.000 euro annui;
- c) l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724;
- d) l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- e) l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29

settembre 1973, n. 600, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 con riferimento all'imposta sul valore aggiunto;

- f) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

1.11 Cause di decadenza

L'articolo 22 del *decreto CPB* prevede che, al verificarsi di fattispecie ritenute potenzialmente sintomatiche di comportamenti scarsamente affidabili, il contribuente decada dal concordato, che, quindi, cessa di produrre effetto per entrambi i periodi di imposta.

Il legislatore ha individuato una serie di casi riconducibili essenzialmente alla fedeltà dei dati indicati all'interno dei modelli dichiarativi ed al corretto svolgimento di alcuni adempimenti.

Si tratta dei 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 la commissione di altre violazioni di non lieve entità.

L'articolo 22 elenca le violazioni ritenute di “*non lieve entità*”. Si tratta:

- I) delle violazioni constatate che integrano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (reati tributari), relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato;
- II) della 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 cento²⁸;

III) delle violazioni relative agli anni oggetto del concordato, di cui:

- agli articoli 1, comma 1, 2, comma 1, e 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (di seguito, *decreto sanzioni*): omessa dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette e IRAP, dei sostituti d'imposta e dell'imposta sul valore aggiunto;
 - all'articolo 6, commi 2-bis e 3, del *decreto sanzioni*, contestate in numero pari o superiore a tre, commesse in giorni diversi (mancata o infedele memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi, o mancata o infedele emissione dello scontrino o ricevuta fiscale);
 - all'articolo 9, comma 2, del *decreto sanzioni* (mancata esibizione dei documenti e dei registri contabili in sede di accertamento);
 - all'articolo 11, commi 5 e 5-bis, del *decreto sanzioni*, nonché all'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18 (omessa installazione o manomissione dei misuratori fiscali o dei registratori telematici);
- b) a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 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;
- d) ricorre una delle ipotesi di cui all'articolo 11 del *decreto CPB*, ovvero vengono meno i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2²⁹ del medesimo decreto, vale a

²⁸ Per il biennio di applicazione del *CPB* 2025-2026 i dati comunicati in modo inesatto o incompleto sono riferibili al modello *ISA* 2025 relativo al p.i. 2024.

²⁹ Al riguardo, stante il tenore letterale della norma, si ritiene non rilevino gli eventuali debiti non presenti a seguito della verifica della situazione debitoria effettuata con riferimento alla data del 31 dicembre 2024.

dire, vengono meno o risultano insussistenti le condizioni necessarie per accedere al concordato;

- e) è omesso il versamento delle somme dovute a seguito di concordato, salvo che il pagamento di tali somme avvenga entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dall'articolo 36-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Pertanto, il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, per non perdere i benefici derivanti dall'adesione alla proposta di concordato, deve provvedere al pagamento integrale delle somme dovute entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione stessa. Al riguardo, tenuto conto del dato letterale della disposizione, non può trovare applicazione il beneficio della rateazione di cui all'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. Ovviamente, l'eventuale versamento delle somme dovute a seguito di concordato mediante ravvedimento, effettuato prima del ricevimento di una comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, non comporta decadenza dal *CPB*.

Sempre l'articolo 22 del *decreto CPB*, al comma 3, precisa che le violazioni di cui al comma 2, lettere a) e b), non rilevano ai fini della decadenza nel caso in cui il contribuente abbia regolarizzato la propria posizione mediante ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Nel comma 3-*bis* dell'articolo 22 del *decreto CPB* è, infine, previsto che nel caso di decadenza dal concordato restino dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

In definitiva, le fattispecie di cui alle lettere b) e c)³⁰ del comma 1 e alla lettera b)³¹ del comma 2, dell'articolo 22, sono tutte finalizzate a presidiare la corretta dichiarazione dei dati su cui il *CPB* si basa.

Occorre, altresì, rilevare che i modelli utilizzati per la dichiarazione dei dati rilevanti per l'applicazione degli *ISA*, a cui fa riferimento la citata lettera b) del comma 2, sono parte integrante dei modelli REDDITI.

Ciò premesso, anche al fine di evitare possibili distorsioni applicative, appare necessario effettuare una lettura sistematica delle tre fattispecie testé elencate. In tal senso, si può ritenere che, in generale, affinché le integrazioni o le modifiche delle dichiarazioni dei redditi, ovvero l'indicazione di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di *CPB*, siano rilevanti per determinare la decadenza dallo stesso *CPB*, è necessario che gli stessi determinino un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento.

1.12 Rinnovo del concordato

All'articolo 14 del *decreto CPB* viene previsto che, decorso il biennio oggetto di concordato, il contribuente che abbia conservato i requisiti necessari per potervi accedere, e nei confronti del quale non siano insorte cause di esclusione, potrà accedere ad un nuovo biennio di concordato.

Ne consegue che il contribuente che ha aderito al *CPB* per i periodi d'imposta 2024 e 2025 potrà aderire a una nuova proposta di concordato biennale elaborata dall'Agenzia delle entrate relativa al successivo biennio d'imposta 2026-2027, mentre il contribuente che aderisca al *CPB* per i periodi d'imposta 2025 e 2026 potrà aderire a una nuova proposta di

³⁰ Articolo 22, comma 1, lettera b): a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 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; articolo 22, comma 1, lettera c): sono indicati, nella dichiarazione dei redditi, dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato.

³¹ Articolo 22, comma 2, lettera b): la comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici di cui all'articolo 9-bis del decreto 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.

concordato biennale elaborata dall'Agenzia delle entrate relativa al successivo biennio d'imposta 2027-2028.

1.13 Rilevanza delle basi imponibili concordate

Con l'articolo 19 del *decreto CPB* vengono individuati i termini dell'accordo tra le parti, con cui si definisce preventivamente il *quantum* della pretesa tributaria attraverso l'accettazione da parte del contribuente della proposta di concordato.

Nel citato articolo è esplicitato che *“Fermo restando quanto previsto agli articoli 15, 16 e 17 e al successivo comma 2, 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”*.

In conseguenza dell'accettazione della proposta di concordato e del corretto adempimento degli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, gli eventuali maggiori o minori redditi (anche in ipotesi di perdita) o valori della produzione conseguiti nei periodi d'imposta oggetto di concordato non potranno influire sul *quantum* della pretesa tributaria preventivamente stabilito.

In parziale deroga a tale principio, l'articolo 35, comma 2, del *decreto CPB* prevede che: *“Agli effetti del presente decreto, quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato. Il reddito effettivo rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 5 dicembre 2013, n. 159”*.

L'articolo 19 del *decreto CPB*, stabilisce, infine, che resta ferma la possibilità per il contribuente di versare i contributi sul reddito effettivo se di importo superiore a quello concordato e che, in presenza di circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che determinino minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del

concordato, quest'ultimo cessa di produrre effetti a partire dal periodo di imposta in cui tale differenza si realizza.

Per ulteriori elementi di approfondimento sul tema si rinvia al precedente paragrafo 1.9.2.

1.14 Determinazione degli acconti

L'articolo 20 del *decreto CPB* introduce una modalità semplificata di calcolo degli acconti relativi ai periodi d'imposta oggetto di concordato. In particolare, 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 (cosiddetto *metodo storico*), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 10 per cento della differenza, se positiva, tra il reddito concordato e quello d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*;
- b) se l'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (cosiddetto *metodo storico*), 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 del *decreto CPB*;
- c) se l'acconto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso (cosiddetto *metodo previsionale*), la seconda rata di acconto 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.

La disposizione prevede quindi che le maggiorazioni dovute da chi adotta il cosiddetto *metodo storico* sono versate entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto.

Ovviamente, in sede di calcolo del saldo dell'imposta dovuta, la maggiorazione di acconto sarà scomputata dal tributo principale cui si riferisce. Nel caso in cui il contribuente, in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi, opti per la tassazione sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del *decreto CPB* dell'eccedenza del reddito concordato rispetto a quello dichiarato l'anno precedente (vedi paragrafo successivo), l'eventuale credito emergente sul tributo principale per effetto del versamento della maggiorazione di acconto potrà essere utilizzato in compensazione tramite modello F24 con le consuete modalità anche per il pagamento della stessa imposta sostitutiva.

Con risoluzione n. 48/E del 19 settembre 2024 l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo per il versamento delle somme relative alle diverse maggiorazioni dovute dai soggetti che adottano il *metodo storico* per il calcolo dell'acconto delle imposte a seguito dell'accesso al concordato preventivo biennale.

Infine, con la FAQ del 28 maggio 2025 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 5.7) sono stati forniti chiarimenti in merito al calcolo dell'acconto per il 2025 con metodo storico per coloro che hanno aderito al *CPB* per gli anni d'imposta 2024 e 2025.

1.15 Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato

Come evidenziato nella relazione illustrativa al decreto legislativo 5 agosto 2024 n. 108, l'articolo 20-bis del *decreto CPB* disciplina un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i soggetti che aderiscono alla proposta di concordato.

Tale regime premiale prevede che, per i periodi di imposta oggetto del concordato, i contribuenti³² che aderiscono alla proposta dell'Agenzia delle entrate possono assoggettare a un'imposta sostitutiva³³ delle imposte sul reddito, addizionali comprese, la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato che eccede il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta,

³² Come chiarito nella risposta al quesito n. 6.14 di cui alla *circolare*, in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR, l'imposta sostitutiva deve essere versata *pro-quota* dai singoli soci o associati.

³³ Come chiarito nella FAQ n. 13 dell'8 ottobre 2024 (riportata in appendice alla presente circolare al n. 8.3) 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.

rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*, ossia al netto delle poste straordinarie (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti, etc.).

L'imposta sostitutiva è graduata (con aliquota che varia dal 10 al 15 per cento) sulla base del livello di affidabilità fiscale che ha ottenuto il contribuente nel periodo precedente a quelli oggetto di concordato: più alto è il punteggio *ISA* raggiunto dal contribuente³⁴, più bassa è l'aliquota dell'imposta sostitutiva.

Punteggio <i>ISA</i> ottenuto nel p.i. precedente a quelli oggetto di <i>CPB</i>	Aliquota applicabile sulla parte eccedente
pari o superiore a 8	10%
pari o superiore a 6 ma inferiore a 8	12%
inferiore a 6	15%

Al fine di rendere più esplicito il meccanismo di individuazione della base imponibile da assoggettare a imposta sostitutiva, si consideri l'esempio sotto riportato:

- un contribuente che esercita attività di *Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento per adulti* e applica gli *ISA*, ottenendo un punteggio di affidabilità pari a 8,5, dichiara per il periodo d'imposta 2024 un reddito d'impresa pari a 38.000 euro;
- al fine di individuare il reddito da prendere a base della proposta di *CPB* per i periodi d'imposta 2025 e 2026, il reddito di 38.000 euro deve essere assunto al netto del saldo tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive, le perdite su crediti, il costo del lavoro (maxi-deduzione)³⁵ nonché gli utili e le perdite³⁶ considerati nel loro importo fiscalmente rilevante;
- si ipotizzi che il risultato di tale operazione porti a individuare un reddito di 36.200 euro relativo al periodo d'imposta 2024, a fronte del quale viene proposto un reddito da

³⁴ In considerazione delle logiche che ispirano il funzionamento applicativo degli *ISA* finalizzato a stimolare, tra l'altro, l'emersione di basi imponibili, si deve ritenere che il punteggio *ISA* cui qui ci si riferisce sia comprensivo anche delle eventuali ulteriori componenti positive dichiarate dal contribuente per migliorare il punteggio di affidabilità.

³⁵ Tale deduzione riguarda le opzioni a partire dal biennio 2025-2026.

³⁶ Per il p.i. 2024 tale importo coincide con quello da dichiarare nel rigo P04 – *Reddito rilevante ai fini del CPB* del modello CPB.

concordare per il periodo d'imposta 2025 di 37.600 euro³⁷ e, per il periodo d'imposta 2026, di 39.390;

- sulla base di tali dati, la parte di reddito d'impresa relativa al periodo d'imposta 2025 derivante dall'adesione al concordato, che eccede il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta, risulta essere pari a 1.400 euro ($37.600 - 36.200$), mentre la parte di reddito eccedente relativa al periodo d'imposta 2026 risulta essere pari a 3.190 ($39.390 - 36.200$).

Il contribuente indicato nell'esempio potrebbe scegliere, per il periodo d'imposta 2025, di assoggettare a imposta sostitutiva il reddito eccedente di 1.400 euro applicando l'aliquota del 10% e versando un importo pari a 140 euro.

Per il periodo d'imposta 2026, l'importo dell'imposta sostitutiva sarà invece pari a 319 euro (10% di 3.190).

È previsto inoltre che, in caso di rinnovo del concordato, il parametro di riferimento per l'individuazione dell'eccedenza di reddito da assoggettare a imposta sostitutiva è il reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli del biennio di rinnovo del concordato, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16.

Nel caso di rinnovo per il biennio 2027/2028, dopo il biennio 2025/2026, il periodo d'imposta da considerare come riferimento è, pertanto, il 2026.

Tornando all'esempio precedente, il contribuente che volesse rinnovare l'adesione per i periodi d'imposta 2027 e 2028 può scegliere di assoggettare a imposta sostitutiva, addizionali comprese, la parte eccedente di reddito d'impresa data dalla differenza tra reddito concordato per il periodo d'imposta 2027 e reddito effettivo d'impresa relativo al periodo d'imposta 2026 (non quello concordato), considerato al netto del saldo tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti, il costo del lavoro (maxi-deduzione)³⁸, nonché gli utili e le perdite.

³⁷ Il reddito proposto per il p.i. 2025 è calcolato in base a quanto disposto dall'articolo 7 del *decreto ministeriale CPB ISA*, in cui è previsto che la proposta per il p.i. 2025 tiene conto dei redditi dichiarati per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e, nella misura del 50%, del maggiore reddito individuato con la metodologia di cui all'allegato 1 del *decreto ministeriale CPB ISA*.

³⁸ Tale deduzione riguarda le opzioni applicabili a partire dal biennio 2025-2026.

L'imposta sostitutiva deve essere versata con il saldo delle imposte sul reddito dovute per il periodo d'imposta in cui si è prodotta l'eccedenza.

Ai fini del versamento si applicano le disposizioni dell'articolo 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, in base al quale il versamento può essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo³⁹.

1.15.1 Modifica alle disposizioni in materia di imposta sostitutiva opzionale per i contribuenti aderenti al CPB

Con l'articolo 8 del *Decreto correttivo* sono state apportate modificazioni all'articolo 20-*bis* del decreto CPB.

In particolare, è stato previsto che, sulla differenza tra il reddito concordato e il reddito effettivo del periodo d'imposta precedente eccedente l'importo di ottantacinquemila euro, limitatamente alla parte che supera tale importo, l'imposta sostitutiva di cui al comma 1 del citato articolo 20-*bis* sia applicata:

- per i soggetti IRPEF, con l'aliquota del 43%, ossia quella prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera c), del TUIR;
- per i soggetti IRES, con l'aliquota del 24%, ossia quella individuata dall'articolo 77 del TUIR⁴⁰.

Nella relazione illustrativa alla norma è stato chiarito che ai fini della applicazione delle nuove aliquote delle imposte sostitutive in argomento, “*per le società o associazioni di cui agli articoli 5 e 116 del testo unico delle imposte sui redditi, il superamento del limite di*

³⁹ Il decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84 all'articolo 13 ha disposto la proroga dei versamenti al 21 luglio 2025 senza maggiorazione e con maggiorazione dello 0.40% in caso di versamento effettuato entro il trentesimo giorno successivo al 21 luglio.

⁴⁰ Il citato articolo 8 precisa, inoltre, che la predetta disposizione si applica a partire dalle adesioni al CPB per il biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del citato decreto correttivo. Non risultano, pertanto, interessati dalla disposizione qui in analisi i contribuenti che, in una data compresa tra il 30 aprile 2025 e la data di entrata in vigore del *Decreto correttivo*, hanno aderito al CPB per i periodi d'imposta 2025/2026.

ottantacinquemila euro è verificato (...) in capo alla società o associazione, indipendentemente dalla quota di eccedenza imputata ai soci o associati”.

Con la citata risoluzione n. 48/E del 2024 l’Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo per il versamento delle somme relative all’imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, a seguito dell’accesso al *CPB*.

1.16 Commissione degli esperti

L’articolo 36 del *decreto CPB* prevede che, prima della approvazione della metodologia di calcolo delle proposte di *CPB* riferite ai contribuenti che applicano gli *ISA*, sia sentita la Commissione di esperti di cui al *comma 8* dell’articolo 9-bis del *decreto ISA*.

Si tratta, in particolare, dell’organo collegiale, composto da rappresentanti delle organizzazioni economiche di categoria, degli ordini professionali e dell’Amministrazione finanziaria, chiamato a formulare il proprio parere una volta terminata la fase di elaborazione degli *ISA* e prima della loro approvazione, al fine di verificarne la capacità di rappresentare la realtà cui si riferiscono.

La previsione della partecipazione della Commissione anche al complesso *iter* di elaborazione delle proposte di *CPB* conferma l’obiettivo di questo nuovo strumento di *compliance* di favorire sempre più il dialogo collaborativo tra Amministrazione fiscale e destinatari della norma tributaria, già ampiamente sperimentato nell’esperienza degli *ISA*.

1.17 Modalità di adesione alla proposta di concordato – MODELLI

Per il *CPB* relativo ai periodi d’imposta 2025/2026, il Direttore dell’Agenzia delle entrate ha approvato, con il Provvedimento del 9 aprile 2025, il modello per la comunicazione dei dati per l’elaborazione della proposta e, con il Provvedimento del 24 aprile 2025, le modalità di adesione ed eventuale revoca.

In particolare, il contribuente in possesso dei requisiti previsti dalla norma, che intende aderire alla proposta di concordato, dichiara i dati contenuti nel modello *CPB*.

Il modello *CPB2025/2026*⁴¹ che risulta sostanzialmente⁴² invariato rispetto a quello relativo al biennio precedente, si compone delle seguenti sezioni:

- Condizioni di accesso;
- Dati contabili;
- Proposta *CPB*;
- Accettazione proposta *CPB*.

Nella sezione *Condizioni di accesso* sono previste le informazioni relative alla presenza di requisiti e all'assenza di cause di esclusione⁴³ che i contribuenti dichiarano per poter accedere alla proposta di concordato.

Nella medesima sezione i contribuenti possono, altresì, indicare la presenza di eventi straordinari, individuati con il *decreto ministeriale CPB ISA*, che si sono verificati per una parte, anche limitata, del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e in data antecedente all'adesione al concordato. L'elaborazione della proposta di concordato sarà di conseguenza effettuata tenendo conto della presenza delle circostanze straordinarie dichiarate dal contribuente.

Nella sezione *Dati contabili* i contribuenti dichiarano il reddito di impresa o di lavoro autonomo e il valore della produzione netta IRAP rilevanti ai fini della determinazione della proposta di concordato.

Nella sezione *Proposta CPB* sono individuati gli importi relativi al Reddito proposto ai fini del *CPB* per il p.i. 2025 e il p.i. 2026 e al Valore della produzione netta IRAP, proposto ai fini del *CPB* per i medesimi periodi d'imposta, calcolati dal *software IltuoISA_CPB 2025*.

Nella sezione *Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva righe P02 e P03*, apponendo la firma al rigo P10, il contribuente procede all'accettazione della proposta

⁴¹ Il modello *CPB* e le relative istruzioni sono reperibili sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate al seguente percorso: Ti trovi in: Home/ Imprese/ Agevolazioni /Regimi opzionali/ Concordato Preventivo Biennale (CPB) – Contribuenti ISA/ Modello e istruzioni.

⁴² Il modello è stato integrato solo con le seguenti informazioni:

- Codice ISA;
- Codice attività;
- Tipologia di reddito (1 = impresa; 2 lavoro autonomo).

⁴³ Si ricorda che tali informazioni hanno la natura di "autodichiarazione" e sono rese ai sensi della disciplina in materia di dichiarazioni sostitutive di certificazioni e di atti di notorietà di cui agli articoli 46 e 47 del DPR n. 445 del 2000.

di *CPB* per il periodo d'imposta 2025 e il periodo d'imposta 2026 ed alla sottoscrizione delle dichiarazioni rese ai righi P02 e P03.

In tale ultima sezione viene, altresì, ricordato che alla proposta di *CPB* relativa al nuovo biennio possono aderire solo coloro che non hanno aderito ad una proposta relativa al biennio 2024/2025.

1.18 Modalità di adesione alla proposta di concordato

Con il richiamato il Provvedimento del 24 aprile 2025 è stato previsto che i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni possono aderire al *CPB* per i periodi d'imposta 2025 e 2026, entro i termini previsti per l'adesione, mediante invio telematico del “*Modello CPB 2025/2026*”.

L'adesione può essere effettuata con le seguenti modalità:

- invio congiunto al modello *ISA* (relativo al periodo d'imposta 2024), in allegato alla dichiarazione dei redditi (modello REDDITI 2025);
- invio autonomo, unicamente con il frontespizio del modello REDDITI 2025, con compilazione della casella “*Comunicazione CPB*” con il codice 1 (“*Adesione*”).

Quest'ultima modalità ha natura *non dichiarativa* e serve esclusivamente a comunicare l'adesione.

La revoca dell'adesione ad una proposta *CPB*, precedentemente accettata per il biennio 2025-2026, deve avvenire per via telematica, entro gli stessi termini previsti per l'adesione, compilando i seguenti campi del “*Modello CPB 2025/2026*”:

- “Codice *ISA*”;
- “Codice attività”;
- “Tipologia di reddito (1 = impresa; 2 = lavoro autonomo)”.

La revoca può essere comunicata esclusivamente tramite invio autonomo, utilizzando il frontespizio del modello REDDITI 2025, compilando la casella “*Comunicazione CPB*” con il codice 2 (“*Revoca*”). Anche in questo caso, la comunicazione ha natura *non dichiarativa*.

In altri termini, l'invio del frontespizio del modello REDDITI per trasmettere l'adesione o la revoca al *CPB* non assolve all'adempimento della trasmissione della dichiarazione annuale dei redditi.

2. ATTIVITÀ DI CONTROLLO

Il meccanismo di funzionamento del *CPB* si basa sui dati dichiarati dal contribuente.

In tale assetto è evidente come il corretto adempimento degli obblighi dichiarativi assuma una rilevanza centrale affinché l'istituto possa correttamente trovare applicazione.

Un ruolo fondamentale è pertanto assunto dal riscontro della veridicità e correttezza delle informazioni fornite all'Amministrazione finanziaria da parte dei contribuenti interessati all'applicazione del *CPB* per la formulazione delle relative proposte.

È lo stesso *decreto CPB* a sancire la centralità della correttezza dei comportamenti dichiarativi prevedendo come elementi imprescindibili per avviare il rapporto e per farlo proseguire in modo corretto:

- la veritiera dichiarazione della sussistenza dei requisiti previsti all'articolo 10 del *decreto CPB* e dell'insussistenza delle cause di esclusione indicate nell'articolo 11 del *decreto CPB*;
- il regolare adempimento degli obblighi indicati all'articolo 13 del *decreto CPB*.

È, altresì, essenziale che, in corso di *CPB*, non si verifichino le fattispecie in precedenza illustrate, indicate all'articolo 22 del *decreto CPB*, che comporterebbero la decadenza dal concordato.

Riguardo a queste ultime ipotesi è opportuno ribadire che l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'ineducibilità di passività dichiarate che, in esito ad attività di accertamento riferite ai periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, comportano la decadenza dal *CPB*, devono risultare, come indicato alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 22 del *decreto CPB*, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati.

In merito alla preclusione all'attività di accertamento di cui all'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, prevista all'articolo 34 del *decreto CPB*, si deve osservare che l'attività di accertamento, per i periodi di imposta oggetto del concordato, può essere effettuata, come recita lo stesso articolo 34, qualora in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria ricorrano le cause di decadenza di cui all'articolo 22 citato *decreto CPB*.

Nei confronti dei soggetti che hanno aderito al concordato, l'eventuale attività di accertamento per i periodi d'imposta oggetto di *CPB* non assume a riferimento ricostruzioni analitico-induttive, stante l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui al citato articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973, prevista all'articolo 19, comma 3, del *decreto CPB*⁴⁴. Come previsto dall'articolo 34, comma 2, del *decreto CPB*, nei confronti dei contribuenti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o che decadono dagli effetti dello stesso, sarà intensificata l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza mediante la programmazione di maggiore capacità operativa. Questi ultimi, nell'esercizio dell'attività di controllo potranno utilizzare tutte le informazioni contenute nelle banche dati disponibili, anche tramite interconnessione tra loro e con quelle di archivi e registri pubblici, ivi incluse quelle contenute nell'Anagrafe dei conti finanziari.

3. SANZIONI ACCESSORIE

La legge 7 ottobre 2024, n. 143, di conversione del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, ha previsto l'introduzione di una norma (articolo 2-ter) circa il trattamento sanzionatorio per i soggetti che hanno commesso violazioni e non hanno aderito al *CPB* o ne sono decaduti.

In dettaglio, la suddetta disposizione prevede che “*quando è irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta di concordato preventivo biennale, non accolta dal contribuente ovvero, in relazione a*

⁴⁴ L'articolo 19, comma 3, del *Decreto CPB* prevede che “*Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, ai contribuenti che aderiscono alla proposta formulata dall'Agenzia delle entrate sono riconosciuti i benefici, compresi quelli relativi all'imposta sul valore aggiunto, previsti dall'articolo 9-bis, comma 11, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96*”. Tra i benefici previsti dal citato articolo 9-bis rientra, appunto, l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

violazioni riferibili ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto della proposta, nei confronti di un contribuente decaduto dall'accordo di concordato preventivo biennale per inosservanza degli obblighi previsti dalle norme che lo disciplinano, le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie, di cui all'articolo 21 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, previste dal comma 1 dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono ridotte alla metà”⁴⁵.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)

⁴⁵ L'articolo 2-ter del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, inoltre, al comma 2, prevede che “*le disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo si applicano anche nei confronti dei contribuenti che, per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022, non si sono avvalsi del regime di ravvedimento di cui all'articolo 2-quater ovvero che ne decadono per la ricorrenza di una delle ipotesi di cui all'articolo 2-quater, comma 10, lettere a), b) e c)*”.

APPENDICE

RISPOSTE A QUESITI

Si riportano, di seguito, le risposte ad alcuni quesiti formulati dalla stampa specializzata o da organismi rappresentativi di categorie di operatori economici, già riportati nella *circolare* unitamente ad ulteriori quesiti utili al corretto adempimento in caso di adesione al *CPB*.

Il numero riportato in coda a ciascun quesito fa riferimento alla numerazione del quesito stesso in *circolare*.

Esercizio di più attività

D: Nel caso in cui il contribuente eserciti due attività, una di impresa ed una di lavoro autonomo, soggette entrambe ad *ISA*, dovrebbe compilare due diversi modelli di *CPB*?

R: Tenuto conto che, come previsto dall'articolo 7 del *decreto CPB*, “*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*”, nel caso in cui il contribuente le eserciti entrambe l’Agenzia formulerà due distinte proposte per le due diverse tipologie reddituali a cui il contribuente potrà aderire sia congiuntamente che individualmente. **(Quesito 6.1)**

Cause di esclusione dalla applicazione degli *ISA*

D: Si chiede se, dopo l'accettazione della proposta, qualora si verifichi una causa di esclusione dagli *ISA* il contribuente sia escluso anche dal *CPB*.

R: Le fattispecie che determinano la cessazione o la decadenza dal *CPB* sono specificatamente individuate dal *decreto CPB*. Si osserva che tra esse non vi è l'eventuale insorgenza di una causa di esclusione dalla applicazione degli *ISA* durante i periodi d'imposta per i quali il contribuente ha aderito alla proposta di *CPB*. Si deve, pertanto, ritenere che, laddove ricorra una causa di esclusione dalla applicazione degli *ISA* nelle annualità per le

quali il contribuente abbia aderito al *CPB*, detto regime continui ad avere efficacia (**Quesito 6.2**).

Cambio di regime contabile: da cassa a competenza e viceversa

D: Cosa accade se un contribuente passa dalla contabilità ordinaria a quella semplificata transitando dal regime di competenza a quello di cassa?

R: Le fattispecie che determinano la cessazione o la decadenza dal *CPB* sono specificatamente individuate dal *decreto CPB*. Si osserva che tra esse non vi è l'eventuale passaggio dal regime di competenza a quello di cassa e viceversa durante i periodi d'imposta per i quali il contribuente ha aderito alla proposta di *CPB*. Si deve, pertanto, ritenere che, laddove dovesse ricorrere tale fattispecie nelle annualità per le quali il contribuente ha aderito al *CPB*, lo stesso continui ad avere efficacia. (**Quesito 6.3**).

Compilazione dati *CPB*: le componenti straordinarie

D: Si chiede conferma che la compilazione dei righi P04 (reddito rilevante ai fini del *CPB*) e P05 (valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del *CPB*) del modello *CPB* dovrà prendere in considerazione le componenti straordinarie indicate (plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, redditi da partecipazione, etc.) nella misura in cui le medesime assumano rilevanza fiscale.

R: Le istruzioni relative ai righi P04 e P05 del modello *CPB* indicano che in tali righi siano dichiarati rispettivamente:

- nel rigo P04, il reddito di impresa o di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti o professioni relativo al p.i. 2023.

In particolare,

- 1) il reddito di impresa è individuato con riferimento agli articoli 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 TUIR ovvero, relativamente alle imprese minori, all'articolo 66 del medesimo TUIR.

Nella determinazione del reddito di impresa non vanno considerate:

- 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, 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 citato testo unico, 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 citato testo unico (rilevando, ai fini dell’individuazione di questi ultimi, quanto disposto agli articoli 59 e 89 del medesimo testo unico);
- 2) il reddito di lavoro autonomo è individuato con riferimento all’articolo 54, comma 1 del TUIR.

Nella determinazione del reddito di lavoro autonomo non vanno considerate:

- le plusvalenze e le minusvalenze di cui al citato articolo 54, commi 1-*bis* e 1-*bis*.1 del TUIR;
 - i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all’attività artistica o professionale di cui al comma 1-*quater* del citato articolo 54 del TUIR;
 - i redditi o le quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all’articolo 5 del TUIR.
- nel rigo P05, il valore della produzione netta rilevante ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive relativo al periodo d’imposta 2023.

Il valore della produzione netta è individuato con riferimento agli articoli 5, 5-*bis*, 8 e 10 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446⁴⁶.

⁴⁶ Come precisato, ai fini della definizione del valore della produzione oggetto del concordato, il VPN va considerato al netto anche delle spese per il personale e delle altre deduzioni in base alle regole di cui all’articolo 11 del decreto

Nella determinazione del valore della produzione netta non vanno considerate le componenti già individuate dagli articoli 15 e 16 per la determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito di impresa oggetto di concordato, ove rilevanti ai fini dell'IRAP (plusvalenze, sopravvenienze attive, minusvalenze, sopravvenienze passive, etc.).

Si conferma pertanto che le componenti in argomento, considerato quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*, sono rilevanti per l'applicazione del *CPB* nella misura in cui hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi o del valore della produzione netta ai fini IRAP. (**Quesito 6.4**).

Compilazione del modello CPB [omissis]

D: Considerata la facoltatività di adesione al *CPB*, si chiede conferma che la compilazione del modello *CPB* ISA [omissis] sia obbligatoria unicamente per coloro che intendano aderire al *CPB*.

R: Le istruzioni al modello *CPB* ISA specificano che “*Il modello CPB è utilizzato dai soggetti che applicano gli ISA e che intendono aderire alla proposta di concordato [omissis]*”. Si conferma, pertanto, che tali informazioni dovranno essere compilate solo dai contribuenti interessati a ricevere una proposta di *CPB*. (**Quesito 6.5**).

Cause di esclusione: Cessione di ramo d'azienda

D: L'articolo 11 del *decreto CPB* prevede ulteriori casistiche di “*esclusione*” dal concordato. Tra queste vi è anche quella in base alla quale sono esclusi “*i soggetti che, nel primo periodo d'imposta oggetto di adesione (2024) sono interessati da operazioni di fusione, scissione, conferimento*”. Tra le operazioni straordinarie è inclusa la cessione di azienda o ramo di essa?

R: L'articolo 11 del *decreto CPB* [omissis] prevede anche che non possano accedere al *CPB* i soggetti per cui, tra il momento in cui è definita la proposta e le annualità in cui la proposta

legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Ciò in quanto, sebbene l'articolo 17 del *Decreto CPB*, nel definire il valore della produzione netta da dichiarare, non richiami l'articolo 11 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, tale norma contiene regole comuni per la determinazione del VPN. Ciò comporta che in sede di compilazione della proposta di adesione debba essere dichiarato il valore della produzione netta relativo al periodo precedente l'inizio del biennio, al netto di tali spese.

trova applicazione, intervengano significative modifiche alle caratteristiche strutturali prese in considerazione al momento della proposta di *CPB*.

Con particolare riferimento alla situazione in cui la società o ente sia stato interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, il legislatore ha ritenuto che sia venuto meno il diretto collegamento tra la proposta di concordato predisposta nei confronti della società avente determinate caratteristiche e la diversa capacità reddituale conseguente al nuovo assetto economico che contraddistingue la società che ha partecipato all'operazione straordinaria.

Tanto premesso, attesa la *ratio* alla base della scelta legislativa, appare coerente con essa assumere che anche nel caso in cui sia effettuata una cessione di ramo d'azienda ricorra una causa di esclusione dal *CPB*, attesi i molteplici punti in comune tra la cessione di ramo d'azienda e il conferimento. (**Quesito 6.6**).

Contribuenti che presentano il modello ISA per il p.i. 2023

D: Un contribuente esercita due attività non rientranti nel medesimo *ISA*. Per l'attività non prevalente dichiara ricavi superiori al 30 per cento rispetto all'ammontare totale dei ricavi dichiarati. Ricorrendo tale condizione il contribuente è escluso dall'applicazione degli *ISA* anche se è tenuto alla presentazione del modello *ISA* riferito all'attività principale. In questo caso il contribuente può aderire alla proposta *CPB* prevista per i soggetti *ISA* per il biennio 2024/2025?

R: L'articolo 2 del decreto ministeriale 14 giugno 2024 prevede che sia formulata una proposta di *CPB* per i contribuenti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, hanno applicato gli *ISA*. Restano pertanto esclusi dal *CPB* coloro che non hanno applicato gli *ISA* per il p.i. 2023 pur avendo presentato il relativo modello. (**Quesito 6.9**).

Assenza debiti per le società interessate al *CPB*

D: La condizione relativa all'assenza di debiti tributari d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro, nel caso in cui sia interessata ad accedere al *CPB* una società, deve essere rispettata anche dai relativi soci?

R: L'articolo 10, comma 2, del *decreto CPB* prevede che possono accedere al *CPB* i contribuenti che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, non hanno debiti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o debiti contributivi. Tale disposizione non prevede l'estensione del rispetto di tale condizione ai soci delle società eventualmente interessate al *CPB*. (**Quesito 6.11**).

Imposta sostitutiva sul reddito eccedente

D: L'articolo 20-bis del *decreto CPB* prevede, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, la possibilità di 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, a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito e delle relative addizionali.

Si chiede se, nei confronti di un contribuente persona fisica, la quota di reddito assoggettato a imposta sostitutiva sia esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente, come già precisato nella circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2023, n. 18, con cui sono stati forniti chiarimenti in merito al regime agevolativo opzionale della *flat tax incrementale*.

R: La risposta al caso rappresentato è positiva. Si ritiene infatti che nei confronti di un contribuente persona fisica che scelga di assoggettare a imposta sostitutiva la parte eccedente di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, si possano estendere le conclusioni già individuate nella circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2023, n. 18, riguardante il regime agevolativo opzionale della *flat tax incrementale*.

In particolare, coerentemente con quanto già precisato nella circolare richiamata, si ritiene che la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, qualora venga assoggettata a imposta sostitutiva, sia esclusa dalla base di calcolo per determinare le aliquote progressive da applicare all'eventuale quota di reddito tassato ordinariamente. (**Quesito 6.12**).

Acconto per il 2024 con metodo storico – soggetti trasparenti

D: L'articolo 20 del *decreto CPB* stabilisce che in caso di acconto determinato con il c.d. “*metodo storico*”, è dovuta una maggiorazione 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 del *decreto CPB*.

Al riguardo si chiede se in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR la maggiorazione debba essere versata *pro quota* da parte dei singoli soci o associati.

R: Si conferma che, nell'ipotesi in argomento, la maggiorazione debba essere versata *pro quota* dai singoli soci o associati. (**Quesito 6.13**).

Imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis – soggetti trasparenti

D: L'articolo 20-bis del *decreto CPB* prevede la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva sulla 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, rettificato secondo quanto disposto dagli articoli 15 e 16.

Al riguardo si chiede se, in caso di adesione da parte di società o associazioni di cui agli articoli 5, 115 e 116 TUIR, l'imposta sostitutiva debba essere versata *pro quota* dai singoli soci o associati.

R: Nel caso descritto l'imposta sostitutiva – se si effettua l'opzione - è versata *pro quota* dai singoli soci o associati. (**Quesito 6.14**).

Calcolo del differenziale assoggettabile ad imposta sostitutiva articolo 20-bis

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*”.

Si chiede se, per i contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA, il calcolo del differenziale assoggettabile ad imposta sostitutiva è rappresentato dalla differenza tra i seguenti valori presenti nel modello *CPB 2024/2025*:

- rigo P06 del modello *CPB* (reddito d'impresa/lavoro autonomo concordato 2024);
- rigo P04 del modello *CPB* (reddito d'impresa/lavoro autonomo 2023).

Ciò in quanto i valori oggetto di tale confronto risultano entrambi depurati dalle poste straordinarie e quindi omogenei.

R: 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*.

Per maggiore chiarezza è opportuno ricordare che i valori presenti nei righe P04 e P06 del modello *CPB 2024/2025* risultano indicati già al netto delle poste straordinarie ex artt.15 e 16, del *decreto CPB*, senza dunque la necessità, ai fini del calcolo del differenziale, di effettuare modifiche a tali importi. (**Quesito 6.15**).

Imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis – voto ISA per l'anno 2023

D: Ai fini della scelta dell'aliquota applicabile per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del *decreto CPB*, si chiede se il voto ISA da prendere in considerazione sia quello riferito al singolo periodo 2023 e non anche quello calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità per i periodi d'imposta 2022 e 2023.

R: Si conferma che, stante il tenore letterale dell'articolo 20-bis, il punteggio è quello determinato in esito all'applicazione degli ISA per il p.i. 2023. (**Quesito 6.16**).

Compensazione perdite – perdite di periodo

D: La compensazione delle perdite ai fini del *CPB* è regolata dall'articolo 16 del *decreto CPB*. In particolare, il comma 3 stabilisce che è possibile compensare il reddito d'impresa concordato con le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi di imposta precedenti, ai sensi degli artt. 8 e 84 TUIR.

Al riguardo si chiede se la stessa possibilità riguarda le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH del modello REDDITI.

R: Al riguardo si rappresenta che il comma 4 dell'articolo 16 del *decreto CPB* prevede, tra l'altro, che *“Fermo restando quanto previsto nei periodi precedenti (n.d.r.: il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro), il contribuente può computare in diminuzione le perdite fiscali, determinate ai sensi del comma 2 e conseguite nei periodi d'imposta oggetto del concordato, dai redditi relativi ai medesimi periodi d'imposta e a quelli successivi secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 e 84 del testo unico delle imposte sui redditi.”*

Tanto premesso, si conferma che le perdite d'impresa eventualmente conseguite nel medesimo periodo d'imposta oggetto di concordato, derivanti da partecipazioni in società trasparenti dichiarate nel quadro RH, possono essere dedotte dal reddito d'impresa concordato fermo restando che il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a 2.000 euro. (**Quesito 6.17**).

Compensazione perdite in presenza di opzione per l'imposta sostitutiva articolo 20-bis

D: Si chiede se la compensazione delle perdite pregresse e di periodo possa essere eseguita solo sulla parte di reddito concordato che residua dopo la decurtazione dell'ammontare assoggettato a imposta sostitutiva oppure se possa essere effettuata sull'intero importo del reddito concordato, riducendo anche il differenziale da assoggettare a imposta sostitutiva.

R: 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 a una imposta sostitutiva delle imposte sul reddito, addizionali comprese, 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.

Il contribuente che decide di optare per l'imposta sostitutiva potrà calcolarla facendo riferimento esclusivamente all'eccedenza tra reddito concordato e reddito dichiarato nel

periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a nulla rilevando le perdite pregresse o di periodo. **(Quesito 6.18).**

Acconto per il 2025 con il c.d. “metodo previsionale”

D. L'articolo 20 [omissis] del *decreto CPB* stabilisce che in caso di acconto determinato con il c.d. “metodo previsionale”, l'importo dovuto è determinato tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati.

Al riguardo, si chiede conferma che, nel calcolo dell'acconto si debba tener conto delle aliquote ordinariamente previste per la determinazione delle imposte sui redditi.

R. La risposta è positiva.

Si conferma che nella determinazione dell'acconto con il c.d. “metodo previsionale” si deve tener conto delle aliquote ordinariamente previste per la determinazione delle imposte sui redditi. **(Quesito 6.19).**

ULTERIORI RISPOSTE A QUESITI

Si riportano, di seguito, ulteriori risposte a quesiti.

Versamenti imposta sostitutiva da parte dell'impresa familiare

D. Con la risposta di cui al paragrafo 6.10 della *circolare* è stato chiarito che, nel caso in cui nel corso del periodo d'imposta 2024 il contribuente forfetario abbia percepito ricavi o compensi superiori a 100.000 euro ma inferiori a 150.000 euro, può 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*. Al riguardo, si chiede di conoscere quali siano le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 31-*bis* nel caso in cui l'opzione venga invece effettuata da parte di un'impresa familiare.

R. Nel caso descritto, pur adottando le regole di imputazione del reddito tra titolare e collaboratori previste dall'articolo 5, comma 4, del TUIR, l'imprenditore familiare provvede direttamente al versamento dell'imposta sostitutiva sul maggior reddito concordato di cui

all'articolo 31-*bis* del *decreto CPB*, in analogia a quanto previsto dall'articolo 1, comma 64, della legge n. 190 del 2014 per il regime forfetario.

Rateizzazione delle plusvalenze

D. Nel caso in cui il contribuente abbia optato per la rateizzazione delle plusvalenze ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del TUIR, si chiede come debbano essere compilati il rigo CP4 e il rigo CP5 (ove il citato componente assuma rilevanza ai fini IRAP) del modello CPB.

R. L'articolo 16, comma 1, del *decreto CPB* dispone che il reddito rilevante ai fini del *CPB* non considera le plusvalenze di cui all'articolo 86 del TUIR, simmetricamente l'articolo 17, comma 1, prevede che il citato componente, se rilevante ai fini IRAP, non è considerato nel valore della produzione netta rilevante ai fini del *CPB*.

Come già chiarito nel quesito 6.4, le componenti in argomento, considerato quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*, sono rilevanti per l'applicazione del *CPB* nella misura in cui hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo ai fini delle imposte sui redditi o del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia optato per la rateizzazione delle plusvalenze conseguite, il reddito da indicare nel rigo CP4 dovrà essere ridotto della sola quota di plusvalenza che ha concorso alla determinazione del reddito d'impresa dell'anno.

In modo del tutto analogo sarà compilato il rigo CP5 ai fini dell'IRAP.

Lo stesso criterio sarà seguito anche per effettuare il calcolo del saldo di cui all'articolo 16 comma del *decreto CPB*.

Il reddito concordato seguirà analoga sorte, dovendo essere rettificato per l'importo della sola quota di plusvalenze imputata all'anno.

Si ricorda che per la tassazione rateizzata delle plusvalenze e per il loro concorso in forma rateale al reddito e al valore della produzione ai fini IRAP è necessario che l'opzione per la rateizzazione e il numero di quote costanti venga effettuata secondo gli ordinari adempimenti dichiarativi.

Differenza da recesso

D. A seguito del recesso di alcuni soci da una società di persone, si è formato, quale “*componente negativo*” del reddito di impresa, una c.d. “*differenza da recesso*” intesa nei termini indicati dalla risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008. Si chiede se la c.d. “*differenza da recesso*” costituisca componente da escludere dal reddito concordato, rilevante ai sensi dell'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto.

Risposta. L'articolo 16 del decreto prevede che: “[i]l reddito d'impresa, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato [...] senza considerare i valori relativi a:

a) *plusvalenze realizzate di cui agli articoli 58, 86 e 87 e sopravvenienze attive di cui all'articolo 88, nonché minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'articolo 101 del predetto testo unico delle imposte sui redditi;*

b) [...].

2. *Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive [...] determinano una corrispondente variazione del reddito concordato secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni a esse applicabili*”.

Con la circolare, è evidenziato, in merito alla suddetta disposizione, che “[l]a logica seguita dal legislatore appare la medesima già precedentemente illustrata [in relazione ai lavoratori autonomi nel par. 3.1 della citata circolare, n.d.r.], di escludere dalla proposta le componenti reddituali non direttamente correlabili all'esercizio dell'attività tipica dell'impresa cui viene presentata tale proposta”.

Attraverso l'articolo 16 del decreto, dunque, il legislatore ha individuato (indicando puntuali disposizioni del TUIR) le specifiche componenti reddituali, positive e negative, il cui saldo netto determina una corrispondente variazione del reddito concordato (secondo i meccanismi previsti dalle singole disposizioni applicabili alle componenti ivi richiamate).

Al riguardo, va rilevato - come già sottolineato nelle risposte alle FAQ n. 12 dell'8 ottobre 2024 e n. 10 del 25 ottobre 2024 pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia - che le variazioni (in aumento e in diminuzione) indicate nel citato articolo 16, che possono essere

apportate al reddito concordato, “sono tassative” (così, in particolare, la FAQ n. 10 del 25 ottobre 2024).

Ciò posto, con riferimento alla natura della c.d. “*differenza da recesso*”, la risoluzione n. 64/E del 25 febbraio 2008 ha chiarito che la stessa rappresenta una componente «[...] relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta “differenza da recesso”»; la c.d. “differenza da recesso” esprime, quindi, non solo eventuali plusvalenze latenti del complesso aziendale (come, ad esempio, l'avviamento) ma anche la valorizzazione degli utili in corso di formazione alla data del recesso unitamente a quelli conseguiti nella restante parte dell'esercizio.

Dunque, secondo la risoluzione citata, per le sole società di persone, “*al fine di evitare una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti*”, la c.d. “*differenza da recesso*” costituisce “*un componente negativo rilevante ai fini della determinazione del reddito della società [...], deducibile nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota al socio*”.

Non essendo, per tali società, la c.d. “differenza da recesso” un componente negativo riconducibile a una delle disposizioni richiamate nell'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto, il suo ammontare non comporta alcuna variazione del reddito concordato secondo il meccanismo previsto dal successivo comma 2, stante la tassatività delle fattispecie elencate nella lettera a) citata.

FAQ

Si riporta, di seguito, una ricognizione e raccolta sistematica di talune risposte fornite dall'Agenzia delle entrate in relazione a quesiti in materia di CPB, intervenute dopo la pubblicazione della circolare.

1. Dichiarazioni integrative

1.1 Domanda. In caso di trasmissione di una dichiarazione integrativa a favore per correggere anche i dati comunicati nel modello CPB [omissis] del modello originario, la modifica implica il ricalcolo anche dell'ammontare della proposta di reddito da concordato o quella resta cristallizzata sui dati originariamente trasmessi? In caso di dichiarazione integrativa invece a sfavore l'eventuale incremento dell'ammontare del reddito proposto va considerato e vanno versare le maggiori imposte? *(Quesiti degli esperti all'8° Forum dei commercialisti)*

Risposta. La presentazione di dichiarazioni integrative oltre i termini fissati dalla norma per l'adesione al concordato (31 ottobre [omissis]) richiede il ricalcolo della proposta ai soli fini della verifica delle ipotesi di decadenza di cui all'articolo 22 del *decreto CPB*.

In particolare, l'articolo 22, comma 1, lett. b) dispone che il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta nell'ipotesi in cui *“a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 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”*.

Al riguardo, come già chiarito nella circolare, *“si può ritenere che, in generale, affinché le integrazioni o le modifiche delle dichiarazioni dei redditi, ovvero l'indicazione di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di CPB, siano rilevanti per determinare la decadenza dallo stesso CPB, è necessario che gli stessi determinino un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento”*.

2. Condizioni di accesso e cause di esclusione o cessazione (Rif. artt. 10, 11, 21 e 24 del decreto CPB)

2.1 Domanda. L'articolo 11, comma 1, lettera b-bis) preclude l'adesione al CPB se nel periodo d'imposta 2023 l'impresa ha conseguito 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% del reddito derivante dall'esercizio dell'attività d'impresa. Al riguardo, si

chiede se i dividendi e le plusvalenze pex debbano essere ricompresi nel calcolo della soglia 40%. (Faq n. 5 del 9 dicembre 2024)

Risposta. 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.

Al riguardo, nella *Faq* n. 8 dell'8 ottobre 2024, è stato chiarito che la richiamata causa di esclusione ricorre, a titolo esemplificativo, 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'articolo 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.

Ne consegue che, ai fini del raggiungimento della soglia indicata all'articolo 11, comma 1, lettera b-bis), del decreto CPB, concorrono solo i redditi esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile in forza di disposizioni agevolative riguardanti specifiche attività, non

rilevando, invece, le componenti di reddito, come, ad esempio, le plusvalenze *pex* derivanti dalla cessione delle partecipazioni d'impresa oppure i dividendi percepiti nell'esercizio dell'attività d'impresa, citati nel quesito.

2.2 Domanda. L'articolo 11, comma 1, lettera b-*quater*) del decreto CPB prevede come causa di esclusione dal CPB il verificarsi nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato di una modifica della compagine sociale. All'articolo 21, comma 1, lettera b-*ter*) del decreto CPB è prevista la medesima fattispecie quale causa di cessazione del CPB. In entrambi i casi la fattispecie è riferita a società o associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Si chiede conferma che tale fattispecie di esclusione/cessazione non operi per le società e enti diversi da quelle di cui all'articolo 5 del TUIR. **(Faq n. 2 del 28 ottobre 2024)**

Risposta. Al riguardo, nel rinviare ai chiarimenti già resi con la FAQ n. 3 del 17 ottobre 2024, si conferma che, stante il tenore letterale della disposizione di cui alla lettera b-*quater*) dell'articolo 11 del decreto CPB secondo cui non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali “nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato la società o l'ente risulta interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, 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 che ne aumentano il numero dei soci o degli associati (...)”, la citata causa di esclusione deve intendersi riferita ai soli soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR.

2.3 Domanda. L'articolo 11, comma 1, lettera b) del decreto CPB prevede come causa di esclusione dal CPB la condanna o il patteggiamento per uno dei reati tributari di cui al decreto legislativo n. 74 del 2000, nonché uno degli altri reati indicati nella medesima disposizione commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del CPB stesso. Al riguardo, si chiede se, ai fini dell'esclusione del CPB, occorre il passaggio in giudicato della sentenza di condanna o se è sufficiente una sentenza non definitiva. **(Faq n. 1 del 25 ottobre 2024)**

Risposta. Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti già resi al paragrafo 2.1.2 della *circolare* nel quale è stato precisato che «*La Relazione illustrativa di accompagnamento del decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108, recante “Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale” chiarisce che l’accesso al CPB è precluso soltanto in ipotesi di condanna con sentenza “irrevocabile”, precisando, a tal riguardo, che “le tipologie di condanna, richiamate alla lettera b) dell’articolo 11, possono assurgere a causa di esclusione solo se assistite dal predicato della irrevocabilità, non contemplando la disposizione in argomento, in via esplicita, l’estensione dell’effetto impeditivo anche nel caso di sentenze di condanna non presidiate dal giudicato».*

2.4 Domanda. L’inizio dell’attività nel 2023 costituisce una causa di esclusione, sia per i soggetti che applicano gli ISA che per quelli in regime forfetario. Cosa si deve intendere per “inizio attività”? (**Faq n. 2 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Si osserva che per l’applicazione degli ISA il concetto di “inizio attività” è stato già esplicitato da ultimo nella circolare ISA 15/E del 2024, ove è stato sostenuto che «*ai fini dell’esclusione dall’applicazione degli ISA, l’indirizzo consolidato di prassi è quello di identificare l’inizio attività con il momento dell’apertura della partita IVA*». Il medesimo chiarimento è valido anche per i contribuenti che applicano il regime forfetario.

2.5 Domanda. Si chiede se il decesso di un socio o associato, nel 2024, rientri tra le ipotesi di cessazione del CPB. (**Faq n. 3 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Il decesso del socio o dell’associato non dà luogo ad un’ipotesi di cessazione dal CPB. Resta ferma, in tali ipotesi, l’applicazione della causa di cessazione prevista dall’articolo 19 del *decreto CPB*, in base alla quale il CPB cessa di avere efficacia in «*presenza di particolari ed eccezionali circostanze che hanno determinato la contrazione delle basi imponibili effettive in misura eccedente il 30% rispetto a quelle oggetto di concordato*».

Appare opportuno evidenziare che l’irrilevanza del decesso del socio o dell’associato quale causa di esclusione o cessazione dal CPB è stata successivamente confermata, in via

normativa, mediante le modifiche apportate dall'articolo 7-*quiquies* del decreto legge 19 ottobre 2024, n. 155 agli articoli 11, comma 1, b-*quater*) e 21, comma 1, b-*ter*) del *decreto CPB* che, in termini analoghi, stabiliscono, rispettivamente, che non costituisce causa di esclusione o di cessazione dal concordato la circostanza che “(...) *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 che ne aumentano il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato*”.

2.6 Domanda. Si chiede se il passaggio di una società a responsabilità limitata da un regime di trasparenza fiscale ex articolo 116 del TUIR a un regime ordinario (o il passaggio inverso) nei periodi d'imposta oggetto del CPB o in quello precedente debba essere considerato causa di esclusione o di cessazione. (**Faq n. 4 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. La risposta è negativa, in quanto l'ipotesi prospettata nella domanda non rientra in nessuna delle cause di esclusione o di cessazione previste dagli articoli 11 e 21 del *decreto CPB*.

2.7 Domanda. Si chiede di sapere se, nell'ipotesi di un contribuente ISA che nel 2023 esercita più attività, l'integrazione di nuove attività o la modifica nella composizione delle stesse durante il biennio del concordato sia causa di cessazione dello stesso. (**Faq n. 6 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. L'articolo 21 comma 1, lett. a) del *decreto CPB* prevede una specifica causa di cessazione nei casi in cui «*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 indice sintetico di affidabilità fiscale (...)*».

Ciò posto, l'esercizio di attività aggiuntive o la modifica della loro composizione non integra la richiamata causa di cessazione a condizione che le attività svolte rientrino nel medesimo ISA.

Analogamente, nell'ipotesi di esercizio di attività che presuppongono l'applicazione di ISA differenti, non sembra ravvisabile la richiamata causa di cessazione sempreché l'attività considerata prevalente nel 2023 resti tale anche nel biennio del concordato.

2.8 Domanda. Soggetto con attività di albergo, bar ristorante: nell'anno 2023 l'attività alberghiera risulta prevalente al 60% dei ricavi complessivi mentre le attività di bar e ristorante sono al 40%. *L'ISA* applicato nel 2023, attese le particolari regole di determinazione della "attività prevalente" e delle "attività complementari" previste in tale casistica, è il DG44U relativo all'attività alberghiera con assorbimento delle altre attività. Se nel 2024 o nel 2025 la situazione si invertisse, sempre tenuto conto delle specifiche modalità di determinazione della prevalenza previste in tali casi, con conseguente prevalenza dei ricavi del bar o del ristorante con compilazione del relativo *ISA* con prospetto multiattività per l'albergo non complementare e codice esclusione *ISA* 7 (Esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo *ISA*), cessa il *CPB*? (**Faq n. 7 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Il caso prospettato rientra tra le cause di cessazione individuate dall'articolo 21, comma 1, lettera a) del decreto *CPB* «*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 indice sintetico di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96*».

2.9 Domanda. I soggetti *ISA* che volontariamente non aderiscono al *CPB* relativo ai periodi d'imposta 2024 e 2025 potranno aderire, in presenza dei requisiti, al *CPB* per il successivo biennio relativo ai periodi d'imposta 2025 e 2026 o potranno farlo soltanto per il biennio 2026-2027? (**Faq n. 9 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Si ritiene che i contribuenti che non aderiscono al *CPB* relativo ai periodi d'imposta 2024 e 2025 potranno aderire al *CPB* relativo ai periodi d'imposta 2025 e 2026, in presenza dei requisiti di accesso.

2.10 Domanda. Si chiede di sapere se una società tra professionisti, in quanto titolare di reddito di impresa, possa accedere al CPB. **(Faq n. 2 del 17 ottobre 2024)**

Risposta. L'articolo 10 del decreto CPB stabilisce che possono accedere al CPB “i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50”. [omissis] Nel fornire risposta al quesito è stato affermato il seguente principio “La norma appena richiamata subordina l'accesso al CPB alla condizione che i contribuenti applichino gli ISA. Pertanto, si ritiene che siano esclusi dall'ambito soggettivo di tale regime quei soggetti che esercitano un'attività di impresa o di lavoro autonomo per la quale non risultano approvati gli ISA”.

2.11 Domanda. Si chiede di sapere se la modifica della compagine sociale opera come causa di esclusione, oltre che per le società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, anche per le società di capitali in regime di trasparenza. **(Faq n. 3 del 17 ottobre 2024)**

Risposta. La lettera b-quater) dell'articolo 11 del decreto CPB prevede quale causa di esclusione l'ipotesi in cui “nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato (...) 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 (...)”. Considerato il tenore letterale della disposizione appena richiamata, che fa riferimento alle sole società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, si ritiene che per le società di capitali che optano per il regime di trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR non rilevino eventuali modifiche della compagine sociale ai fini dell'esclusione dal CPB.

2.12 Domanda. Si chiede di sapere se il recesso o l'esclusione di un socio/associato da un soggetto che imputi i redditi per trasparenza comportino l'esclusione dal CPB.

Risposta. L'articolo 7-quinquies del decreto-legge del 19 ottobre 2024 n. 155 ha modificato gli articoli 11, comma 1, lettera b-quater) e 21, comma 1, lettera b-ter), del decreto CPB, limitando le ipotesi di esclusione o cessazione dal concordato alle “modifiche della compagine sociale che ne aumentano il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato”. Ne consegue che, per

effetto di tali modifiche, il recesso o l'esclusione di un socio/associato da un soggetto che imputi i redditi per trasparenza non determinano l'esclusione dal CPB, trattandosi, evidentemente, di eventi che comportano la riduzione del numero dei soci e degli associati. Alla luce delle richiamate modifiche normative, deve, pertanto, ritenersi non più attuale la risposta fornita con la *Faq n. 4 del 17 ottobre 2024*.

L'eventuale modifica che comporti un aumento del numero dei soci o associati rileva anche se l'incremento degli stessi intervenga in corso d'anno sebbene al termine del periodo d'imposta, per effetto di successivi recessi o esclusioni, il numero dei soci o associati coincida con quello al 31 dicembre dell'anno precedente.

2.13 Domanda. Si chiede se il conferimento dell'azienda di un'impresa individuale a favore di una società sia causa di cessazione dal CPB. (*Faq n. 5 del 17 ottobre 2024*)

Risposta. La risposta è positiva, in quanto il conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale configura una causa di cessazione dal CPB ai sensi dell'articolo 21, comma 1, lettera b), in quanto tale operazione determina, per l'imprenditore conferente, la cessazione dell'attività d'impresa.

2.14 Domanda. 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. (*Faq n. 9 dell'8 ottobre 2024*)

Risposta. L'articolo 10, comma 2, del *decreto CPB* stabilisce che “(...). 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.

2.15 Domanda. La modifica della compagine sociale può essere considerata causa di esclusione anche per un'impresa familiare? (*Faq n. 10 dell'8 ottobre 2024*)

Risposta. 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.

2.16 Domanda. 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. (*Faq n. 11 dell'8 ottobre 2024*)

Risposta. Si conferma che le dichiarazioni presentate oltre i 90 giorni dal relativo termine di presentazione rilevino quali cause di esclusione dal CPB ai sensi di quanto previsto dall'articolo 11, comma 1, lettera a) del *decreto CPB*. 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”.

2.17 Domanda. L’Agenzia delle Entrate (FAQ n. 11 dell’8/10/2024) ha ribadito che, ai fini della applicazione del concordato, si debbano considerare omesse le dichiarazioni trasmesse oltre i 90 giorni dal termine di presentazione. Poiché, ai sensi del comma 7 dell’articolo 2 del D.P.R. 322/1998 sono “(...) *considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. (...)*”, si chiede quale conseguenza comporti, ai fini del CPB, la presentazione di una dichiarazione presentata entro i 90 giorni dal termine ordinario, essendo la stessa soltanto tardiva. **(Quesiti degli esperti all’8° Forum dei commercialisti)**

Risposta. L’articolo 11, comma. 1, lett. a) del *decreto CPB* prevede come causa di esclusione la “*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*”.

La Faq n. 11 del 8 ottobre 2024 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. 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*”.

Coerentemente con tale principio, si ritiene che una dichiarazione presentata entro i 90 giorni dal termine ordinario sia valida e che non costituisca causa ostativa per l’accesso al Concordato.

2.18 Domanda. In caso di successione o donazione d'azienda per un'impresa individuale aderente al concordato cosa accade alla proposta? Come si gestisce il doppio periodo d'imposta che si viene a creare? (***Quesiti posti in occasione di Telefisco del 5 febbraio 2025).***

Risposta. Benché in linea di principio la successione ereditaria non impedisca la continuità dell'attività (gli eredi, infatti, possono decidere di proseguire l'attività, subentrando nella titolarità dell'impresa), tale continuità è posta in capo di soggetti diversi dall'originario contribuente che ha aderito al concordato. Pertanto, si può ritenere che la morte dell'imprenditore individuale possa esser ricondotta all'ipotesi di cessazione dell'attività e pertanto causa di cessazione dal concordato, così come previsto dall'articolo 21, comma 1, lett. b) ovvero dall'articolo 32, comma 1, lett. b) del *decreto CPB*. Le medesime considerazioni si ritengono valide anche nell'ipotesi di donazione d'azienda. Attesi i molteplici punti in comune tra le fattispecie richiamate ed il conferimento, vale la pena osservare che già nella risposta alla *Faq* n. 5 del 17 ottobre 2024, il conferimento dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale configura una causa di cessazione dal Concordato.

2.19 Domanda. La cessione di un ramo di azienda del tutto secondario quanto a ricavi prodotti determina comunque la cessazione degli effetti del concordato a decorrere da tale periodo d'imposta? (***Quesiti posti in occasione di Telefisco del 5 febbraio 2025).***

Risposta. L'articolo 21, comma 1, lettera b-ter) del Dlgs 12 febbraio 2024, n. 13, prevede, tra le cause di cessazione dal concordato, le ipotesi in cui “*la società o l'ente risulta interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento*”. Con circolare l'Agenzia delle entrate ha chiarito che “*anche nel caso in cui sia effettuata una cessione di ramo d'azienda ricorra una causa di esclusione dal CPB, attesi i molteplici punti in comune tra la cessione di ramo d'azienda e il conferimento*”. La stessa circolare, nel ricordare la *ratio* delle cause di cessazione previste dal citato articolo, afferma che “*con particolare riferimento alla situazione in cui la società o ente sia stato interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, il legislatore ha ritenuto che sia venuto meno il diretto collegamento tra la proposta di concordato predisposta nei confronti della società avente determinate caratteristiche e la diversa capacità reddituale conseguente al nuovo assetto economico che*

contraddistingue la società che ha partecipato all'operazione straordinaria". La cessione del ramo d'azienda, anche se astrattamente ritenuto del tutto secondario, modifica la capacità reddituale del contribuente configurando, per tale motivo, una causa di cessazione dalla proposta concordataria.

2.20 Domanda. Una società in nome collettivo si è trasformata ad aprile 2024 in società a responsabilità limitata. In considerazione del fatto che le operazioni di trasformazione non sono comprese tra le cause di esclusione dal CPB, la società ha presentato la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2023 aderendo con la medesima al CPB per il biennio 2024 - 2025. La società dovrà, quindi, presentare il modello REDDITI SP 2024 e il modello IRAP 2024 relativi alla frazione di esercizio compresa tra il 1° gennaio 2024 e la data in cui ha effetto la trasformazione. Poiché nei predetti modelli non è gestito l'istituto del CPB, si chiede di precisarne le modalità di compilazione al fine dichiarare il reddito e il valore della produzione concordati, per la quota relativa alla frazione di anno 2024 che precede la trasformazione. *(Faq del 28 gennaio 2025)*

Risposta. Nel caso rappresentato nel quesito, il modello REDDITI SP 2024 relativo alla frazione di esercizio compresa tra il 1° gennaio 2024 e la data in cui ha effetto la trasformazione (di seguito "periodo ante trasformazione") va così compilato:

- nella sezione "ALTRI DATI" del frontespizio va indicato il codice 1 nella casella "Situazioni particolari" per segnalare di trovarsi nella situazione in esame;
- nel quadro RF, rigo RF63, va indicata la quota di reddito concordato relativa al periodo ante trasformazione. In particolare, tale quadro va compilato secondo le regole ordinarie giungendo, attraverso apposite variazioni in aumento o in diminuzione nei rigli RF31 o RF55 (utilizzando il codice 99), ad indicare la quota di reddito concordato nel predetto rigo RF63;
- la quota di reddito concordato di cui al punto precedente è determinata moltiplicando il reddito concordato per l'anno 2024 per il rapporto tra il numero di giorni ricompresi nel periodo ante trasformazione e il numero di giorni dell'intero esercizio (365). Tale quota non può essere inferiore all'importo ottenuto moltiplicando 2.000 per il medesimo rapporto.

Nel caso in cui la società abbia applicato per il periodo ante trasformazione le regole di determinazione del reddito per le imprese minori di cui all'articolo 66 del TUIR, occorre

indicare la quota di reddito concordato nel quadro RG, rigo RG31. In particolare, tale quadro va compilato secondo le regole ordinarie giungendo, attraverso opportune correzioni degli altri componenti positivi o negativi nei rigi RG10 o RG22 (utilizzando il codice 99), ad indicare la quota di reddito concordato nel predetto rigo RG31.

Si precisa che, per poter compilare la dichiarazione secondo le indicazioni sopra fornite, è necessario utilizzare il software di compilazione del modello REDDITI SP 2024 messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate sul proprio sito istituzionale.

Il modello IRAP 2024 relativo al periodo ante trasformazione va così compilato:

- nella sezione II del quadro IP, rigo IP45, va indicata la quota di valore della produzione concordato relativa al periodo ante trasformazione. In particolare, la sezione II di tale quadro va compilata secondo le regole ordinarie giungendo, attraverso apposite variazioni in aumento o in diminuzione nei rigi IP37 o IP43 (utilizzando il codice 99), ad indicare la quota di valore della produzione concordato nel predetto rigo IP45;
- la quota di valore della produzione concordato di cui al punto precedente è determinata secondo il medesimo criterio previsto per il calcolo della quota di reddito concordato;
- non vanno compilati i rigi da IP67 a IP70 (mentre va compilata la sezione I del quadro IS) e il rigo IP73.

Nel caso in cui la società abbia applicato per il periodo ante trasformazione le regole di determinazione del valore della produzione di cui all'articolo 5-bis del d.lgs n. 446 del 1997, occorre indicare la quota di valore della produzione concordato nella sezione I del quadro IP, rigo IP12. In particolare, tale sezione va compilata secondo le regole ordinarie giungendo, attraverso opportune correzioni dei ricavi o dei costi nei rigi IP1 o IP5, ad indicare la quota di valore della produzione concordato nel predetto rigo IP12. La restante parte del quadro IP va compilata secondo le indicazioni di cui sopra.

2.21 Domanda. Si chiede di sapere se, per un contribuente che ha aderito al concordato per i periodi d'imposta 2024 e 2025, il cambio del codice attività nel corso del 2025 rispetto agli anni precedenti, a causa delle modifiche operate in seguito all'aggiornamento della

classificazione delle attività economiche ATECO 2025, determini l'ipotesi di cessazione prevista all'articolo 21, comma 1, lett. a) del decreto CPB. **(Faq del 28 maggio 2025)**

Risposta. L'ipotesi prospettata nel quesito appare non rilevante ai fini della cessazione dall'applicazione del CPB. Al riguardo, infatti, occorre ricordare che l'articolo 21, comma 1, lett. a) del decreto CPB, nel disporre che il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica la modifica dell'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, precisa anche che *“la cessazione non si verifica se per le nuove attività è prevista l'applicazione del medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96”*.

Fermo restando che il cambio del codice attività non è di per sé idoneo a configurare la cessazione dal CPB qualora il contribuente continui ad applicare il medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale, si precisa che, con riguardo al caso specifico prospettato, il cambio del codice attività nel corso del 2024 in seguito all'aggiornamento della classificazione delle attività economiche ATECO 2025, ancorché ne derivi l'applicazione di un diverso ISA, non comporta la cessazione dal CPB, in quanto tale variazione non è conseguente a una modifica sostanziale dell'attività esercitata.

3. Reddito oggetto di concordato (Rif. artt. 15, 16 e 28 del decreto CPB)

3.1 Domanda. Si chiede se nell'ipotesi di passaggio, nel 2024, dal regime di contabilità ordinaria a quello di contabilità semplificata, sia possibile ridurre il reddito concordato con la perdita fiscale derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze di magazzino. **(Faq n. 10 del 25 ottobre 2024)**

Risposta. Le variazioni (in aumento e in diminuzione), indicate nell'articolo 16 del decreto CPB, che possono essere apportate al reddito d'impresa concordato, sono tassative. Nel caso prospettato, non è possibile utilizzare la perdita fiscale di periodo derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze per abbattere il reddito d'impresa concordato.

3.2 Domanda. Si chiede conferma che gli ulteriori componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, che non risultano dalle scritture contabili ma che sono indicati in

dichiarazione per migliorare il punteggio di affidabilità fiscale relativo all'anno 2023, sono rilevanti ai fini del CPB e concorrono alla formazione del reddito e del valore della produzione netta del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta da indicare nei righi P04 e P05 del modello CPB? (**Faq n.12 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Si conferma che gli ulteriori componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, che sono dichiarati dal contribuente per migliorare il punteggio di affidabilità fiscale relativo all'anno d'imposta 2023, concorrono alla formazione dell'importo del reddito e del valore della produzione netta del 2023 e devono essere indicati nei righi P04 e P05 del modello CPB.

4. Cause di decadenza (Rif. artt. 22 e 33 del decreto CPB)

4.1 Domanda. Si chiede conferma che la violazione di inesatta o incompleta comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA, rilevante ai fini dell'eventuale superamento della soglia del 30% del reddito e del valore della produzione netta oggetto del concordato, si riferisca al solo periodo d'imposta 2023 e non anche alle precedenti annualità. (**Faq n.13 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Al riguardo, nella circolare è stato già chiarito che «per il primo biennio di applicazione del CPB (i.e. 2024-2025) i dati comunicati in modo inesatto o incompleto sono riferibili al modello ISA 2024 relativo al p.i. 2023».

4.2 Domanda. Si chiede conferma che l'omessa dichiarazione IRAP riguardo agli anni 2021/2023 non precluda l'accesso al CPB, così come l'omessa dichiarazione IRAP per gli anni 2024/2025 non comporti la decadenza dal CPB. (**Faq n.14 del 25 ottobre 2024**)

Risposta. Si conferma che l'omessa dichiarazione IRAP relativa ad uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in cui si aderisce al CPB non costituisce causa di esclusione dallo stesso, atteso che l'articolo 11, comma 1 del decreto CPB riferisce tale causa di esclusione alla sola “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”.

Viceversa, l'articolo 22, comma 2, lettera c), prevede tra le cause di decadenza dal CPB «*le violazioni, relative agli anni oggetto del concordato, di cui: agli articoli 1, comma 1, 2, comma 1, e 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*». Pertanto, l'omessa dichiarazione IRAP, per uno degli anni d'imposta 2024 o 2025, determina la decadenza dal CPB.

4.3 Domanda. Il combinato disposto dell'articolo 22, comma 1, lettera a) e comma 2, lettera b), del decreto CPB determina la decadenza dal concordato in caso di errate comunicazioni di dati ISA che emergano in sede di accertamento. Diversamente, l'articolo 22, comma 1, lettera b), del decreto CPB si occupa delle integrazioni del contribuente che hanno effetto sul reddito o sul valore della produzione netta che hanno determinato la proposta di concordato, con possibilità di ravvedimento operoso (comma 3). Ciò significa che un'integrazione volontaria dei dati Isa dichiarati dal contribuente nel 2023 non comporta decadenza dal concordato a prescindere dall'effetto in termini percentuali sul reddito, se il contribuente procede a regolarizzare il differenziale con il ravvedimento operoso sull'anno 2023? (***Quesiti posti in occasione di Telefisco del 5 febbraio 2025***).

Risposta. Al riguardo, occorre precisare che, sulla base di quanto disposto dall'articolo 22, comma 3, del *decreto CPB*, la regolarizzazione della posizione mediante ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 determina l'irrilevanza ai fini della decadenza dal concordato, delle sole fattispecie richiamate dall'articolo 22, [omissis] comma 2, lettere a) e b), del Dlgs 13/2024, ossia: [omissis]

- le violazioni constatate che integrano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato;
- la comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, in misura tale da determinare un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento.

Se ne deduce che la causa di decadenza prevista dall'articolo 22, comma 1, lettera b), del *decreto CPB* che si verifica a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi, non viene meno nonostante l'avvenuta regolarizzazione delle violazioni emerse in

sede di dichiarazione integrativa a seguito di ravvedimento operoso, non rientrando tale ipotesi tra quelle previste dal comma 3 del citato articolo 22.

Al riguardo, appare opportuno ricordare che nella *circolare* è stato chiarito che, al fine di evitare possibili distorsioni nell'applicazione dell'istituto, è necessaria una lettura sistematica del testo normativo e delle fattispecie disciplinate, pertanto *“si può ritenere che, in generale, affinché le integrazioni o le modifiche delle dichiarazioni dei redditi, ovvero l'indicazione di dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di CPB, siano rilevanti per determinare la decadenza dallo stesso CPB, è necessario che gli stessi determinino un minor reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento”*.

5. Calcolo degli acconti e imposta sostitutiva (Rif. artt. 20, 20-bis, 31 e 31-bis del decreto CPB)

5.1 Domanda. Si chiede se, nel caso in cui venga esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del *decreto CPB*, l'eventuale eccedenza degli acconti versati rispetto al saldo dovuto a titolo di imposta principale, possa essere compensata con l'imposta sostitutiva. (***Faq n. 1 del 17 ottobre 2024***)

Risposta. Secondo l'articolo 20-bis del *decreto CPB* coloro che aderiscono al concordato possono assoggettare a imposta sostitutiva la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta.

La *circolare*, al paragrafo 3.6, nel disciplinare la determinazione degli acconti, ha chiarito che *“in occasione del calcolo del saldo dell'imposta dovuta, la maggiorazione di acconto sarà scomputata dal tributo principale cui si riferisce. Nel caso in cui il contribuente, in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi, opti per la tassazione sostitutiva di cui all'articolo 20-bis del decreto CPB dell'eccedenza del reddito concordato rispetto a quello dichiarato l'anno precedente (vedi paragrafo successivo), l'eventuale credito emergente sul tributo principale per effetto del versamento della maggiorazione di acconto potrà essere utilizzato in compensazione tramite modello F24 con le consuete modalità anche per il pagamento della stessa imposta sostitutiva”*.

Ciò posto, si conferma che in sede di determinazione del saldo relativo all'imposta principale, potranno essere scomputati gli acconti già versati, comprese le ritenute subite. L'eventuale eccedenza a credito degli acconti versati e delle ritenute subite rispetto al saldo dovuto a titolo di imposta principale, in caso di esercizio dell'opzione di cui all'articolo 20-bis, potrà essere utilizzato in compensazione ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva.

5.2 Domanda. 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). **(Faq n. 1 dell'8 ottobre 2024)**

Risposta. 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.

5.3 Domanda. 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. (Faq n. 2 dell'8 ottobre 2024)

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

5.4 Domanda. Nelle risposte di cui ai numeri 6.13 e 6.14 della *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. (Faq n. 3 del 8 ottobre 2024)

Risposta. 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*.

5.5 Domanda. 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. **(Faq n. 4 dell’8 ottobre 2024)**

Risposta. 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 fini dell’imposta sostitutiva di cui all’articolo 20-bis del decreto CPB.

5.6 Domanda. Si chiede conferma che, nel caso in cui il contribuente abbia optato per l’imposta sostitutiva di cui all’articolo 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 a imposta sostitutiva. **(Faq n. 5 dell’8 ottobre 2024)**

Risposta. 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 (c.d. “*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 righe P06 e P04 del modello CPB 2024/2025 per il periodo d’imposta 2024 e i righe 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 (c.d. “*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).

5.7 Domanda. Si chiede se, per coloro che hanno aderito al CPB per gli anni 2024 e 2025, il calcolo dell'acconto per il 2025 con metodo storico possa essere effettuato sulla base dell'imposta dovuta per il 2024, determinata in considerazione del reddito CPB del 2024. **(Faq del 28 maggio 2025)**

Risposta. L'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, dispone che *«l'acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati»*.

In forza del dato letterale della norma si ritiene, quindi, che l'acconto, per il periodo d'imposta 2025 (laddove si faccia ricorso al metodo storico), debba essere determinato in base alle modalità ordinarie, vale a dire facendo riferimento all'imposta dovuta ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP per il periodo d'imposta precedente (2024).

Si ritiene, inoltre, che ai fini della determinazione dell'acconto non sia da considerare la parte di reddito CPB 2024 assoggettata a imposta sostitutiva.

6. Benefici premiali (Rif. articolo 19 del decreto CPB)

6.1 Domanda. Si chiede di confermare che l'accettazione della proposta di concordato, da parte dei soggetti che applicano gli ISA, comporti l'esclusione degli accertamenti basati su presunzioni semplici di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, del d.P.R. 600 del 1973 e all'articolo 54, comma 2, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, indipendentemente dal livello di affidabilità fiscale conseguito dal contribuente nei periodi oggetto di concordato. **(Faq n. 11 del 25 ottobre 2024)**

Risposta. L'articolo 19, comma 3, del *decreto CPB* prevede che *«Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, ai contribuenti che aderiscono alla proposta formulata dall'Agenzia*

delle entrate sono riconosciuti i benefici, compresi quelli relativi all'imposta sul valore aggiunto, previsti dall'articolo 9-bis, comma 11, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96».

Nel rinviare ai chiarimenti forniti con la *circolare*, paragrafo 5, considerato il tenore letterale della norma si conferma che l'accesso ai benefici premiali non è condizionato dal punteggio ISA ottenuto nel biennio del CPB.

6.2 Domanda. Per un soggetto che aderisce al CPB per il biennio 2024-2025, le agevolazioni previste ai fini IVA dall'articolo 9-bis, comma 11, del decreto-legge n. 50 del 2017 possono essere riconosciute già a partire dall'anno 2024, ossia dal primo dei due anni di decorrenza del concordato? (*Faq del 24 febbraio 2025*)

Risposta. L'articolo 9-bis, comma 11, del decreto-legge n. 50 del 2017 riconosce, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli ISA, i seguenti benefici: a) esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA per un importo non superiore a 70.000 euro; b) esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un importo non superiore a 70.000 euro annui. L'articolo 19, comma 3, del *decreto CPB* dispone che per i periodi d'imposta oggetto del concordato preventivo biennale sono riconosciuti i benefici, compresi quelli relativi all'IVA, previsti dal citato articolo 9-bis, comma 11. Al riguardo, si ritiene che i soggetti interessati possano avvalersi di tali benefici già a partire dal primo dei due anni di decorrenza del concordato, in quanto l'adesione al CPB è effettuata nel corso di tale primo anno e, quindi, ben prima del termine di presentazione del relativo modello IVA. In buona sostanza, non si verifica in questo caso quel “gap” temporale tra presentazione della dichiarazione IVA e modelli ISA che giustifica l'applicazione differita delle predette agevolazioni ai fini IVA per chi ottiene determinati punteggi ISA.

Nel caso di specie, quindi, in cui l'adesione al concordato preventivo biennale è effettuata nel 2024, il beneficio dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità trova applicazione già con riferimento al credito IVA che emerge dalla dichiarazione IVA 2025, relativa all'anno di imposta 2024. Inoltre, si ritiene che il beneficio in parola, qualora rivolto ai soggetti che hanno aderito al CPB, possa essere inteso con il limite più elevato di 70.000 euro.

8. Casistiche particolari

8.1 Domanda. Si chiede se possono accedere al CPB le società in regime di Consolidato fiscale. (*Faq n. 4 del 15 ottobre 2024*)

Risposta. Il *decreto CPB* non prevede alcuna causa di esclusione dal CPB per i soggetti che hanno optato, in qualità di consolidante o consolidata, per il regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR.

Si ritiene, pertanto, che non sussistano ragioni per ritenere che chi aderisce al Consolidato fiscale, sia in qualità di consolidante che di consolidata, non possa accedere al CPB.

In merito agli adempimenti derivanti dalla adesione al CPB, si precisa quanto segue.

Per quanto riguarda l'opzione di cui all'articolo 20-bis del *decreto CPB*, la stessa dovrà essere esercitata, su base individuale, dalla società (consolidata o consolidante) che aderisce alla proposta concordataria e che, conseguentemente, sarà tenuta al versamento dell'eventuale imposta sostitutiva.

Per effetto dell'esercizio di tale opzione, ciascuna società (consolidante o consolidata) che ha aderito al CPB trasferirà alla *fiscal unit*, ai fini della determinazione del reddito complessivo di cui all'articolo 118 del TUIR, un importo pari alla differenza tra il reddito derivante dalla proposta concordataria e la “*parte eccedente*”, al netto delle rettifiche di cui all'articolo 16 del *decreto CPB*, fermo restando il rispetto del limite di 2.000 euro previsto dal comma 4 del citato articolo 16. Appare, inoltre, opportuno precisare che le perdite fiscali di periodo trasferite alla *fiscal unit* dalle società non aderenti al CPB e quelle già nella disponibilità della medesima *fiscal unit* possono essere compensate con i redditi derivanti dall'adesione alla proposta concordataria (trasferiti alla *fiscal unit*), ciò sempreché sia rispettato il limite di 2.000 previsto dal richiamato comma 4 dell'articolo 16, applicabile per ciascuna società (consolidata o consolidante) che ha aderito al CPB. Si ricorda che, ai fini del rispetto di tale soglia, rileva anche l'imponibile eventualmente assoggettato a imposta sostitutiva dalla singola aderente al consolidato fiscale. Quindi, ad esempio, se una società consolidata opta per l'imposta sostitutiva e il relativo imponibile è pari a 5.000 euro, la parte di reddito concordato trasferita alla *fiscal unit* potrà essere compensata, secondo le regole ordinarie, con

le perdite fiscali proprie della *fiscal unit* e con quelle di periodo trasferite dalle altre società aderenti al consolidato fiscale.

Per quanto riguarda la determinazione degli acconti, il comma 1, dell'articolo 20 del *decreto CPB* prevede che “*L’acconto delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive relativo ai periodi d’imposta oggetto del concordato è determinato **secondo le regole ordinarie** tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati*”.

Il riferimento alle “*regole ordinarie*”, ai fini della determinazione dell’acconto delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive relativi ai periodi d’imposta oggetto del concordato, comporta che, nel caso del *Consolidato fiscale*, tali adempimenti competono esclusivamente alla consolidante ai sensi dell’articolo 118, comma 3, del TUIR. Resta inteso che, per il primo periodo d’imposta di adesione al CPB, sarà ovviamente cura della “*consolidata*” comunicare alla “*consolidante*” l’eventuale applicazione della maggiorazione prevista dal comma 2 del citato articolo 20 in caso di applicazione del cosiddetto “*metodo storico*”.

8.2 Domanda. Si chiede se per le imprese autorizzate all’autotrasporto di merci, la deduzione forfetaria di cui all’articolo 95, comma 4, del d.P.R. 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. (*Faq n. 12 dell’8 ottobre 2024*)

Risposta. Le istruzioni al rigo P04 del *modello CPB* forniscono le indicazioni utili alla individuazione del reddito di impresa relativo al periodo d’imposta 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.

8.3 Domanda. Con la risposta di cui al paragrafo 6.14 della circolare 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 articolo 20-bis possa essere effettuata esclusivamente dalla società o associazione aderente al concordato. *(Faq n. 13 dell'8 ottobre 2024)*

Risposta. 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, (...)”.

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.