



Circolare Studio Prot. N° 05/25 del 6/02/2025

Monza, 6/02/2025

A Tutti i Clienti
Loro Sedi

Alla C.se Attenzione: Responsabile Ufficio Amministrativo

OGGETTO: RAVVEDIMENTO SPECIALE ANNUALITA' 2018-2022

Riferimenti: D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13
Art. 2 quater del Decreto legge 113/24 convertito in Legge 7/10/24 n. 143
Art. 7 del D.L. 19 ottobre 2024, n. 155 convertito in legge 9 dicembre 2024, n. 189.
Risoluzione Agenzia Entrate 50/E del 17/10/2024
Provvedimento agenzia Entrate del 4/11/2024
Risoluzione Agenzia Entrate 1/E del 09/01/2025

Con la conversione in legge del D.L. 155/2024 sono divenute definitive le modifiche normative al cd. ravvedimento speciale 2018-2022.

Si riepilogano le principali novità afferenti al regime di ravvedimento speciale, offrendo un breve quadro di sintesi della misura e rimandando per ulteriori od eventuali chiarimenti a successive informative dirette a situazioni specifiche della clientela.

1. Soggetti ammessi al Ravvedimento speciale 2018-2022

Possono accedere al cd. ravvedimento speciale 2018-2022 (per una o più annualità) i contribuenti che soddisfano tutte le seguenti condizioni:

- **Soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale 2024-2025**, entro il 31 ottobre 2024, oppure entro il maggior termine del 12 dicembre 2024;
- **Applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) nell'anno oggetto di ravvedimento:** per l'annualità oggetto di ravvedimento deve essere disponibile un modello ISA applicabile. Di conseguenza, si deve trattare di contribuenti che per l'annualità interessata al ravvedimento hanno dichiarato **ricavi o compensi non superiori a 5.164.569 euro**, determinati ai sensi dell'art. 85, comma 1 – esclusi ricavi di cui alle lettere c), d), ed e) – e dell'art. 54, comma 1, del TUIR. **Sono esclusi i soggetti che hanno determinato il reddito con criteri forfetari e i contribuenti che hanno indicato causa di esclusione ISA, salvo le specifiche eccezioni di seguito esaminate.**



- **Cause particolari di esclusione dall'ISA:** in deroga a quanto esposto al punto precedente, è possibile usufruire del ravvedimento anche con riferimento alle annualità per le quali non è presente un modello ISA applicabile, nel caso in cui si sia legittimamente indicata:
 - **una causa di esclusione legata al COVID-19** introdotta da decreti ministeriali attuativi dell'art. 9-bis, comma 7, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, e dell'art.148 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34.
 - **causa di esclusione per non normale svolgimento dell'attività** ex art. 9-bis, comma 6, lettera a), del D.L. 24 aprile 2017, n. 50.
 - **causa di esclusione "Multiattività"** (novità introdotta in sede di conversione): esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo ISA, qualora i ricavi delle attività secondarie superino il **30%** dei ricavi tipici complessivamente conseguiti.

2. Modalità di calcolo delle somme dovute

Il ravvedimento speciale si perfeziona con il **versamento di imposta sostitutiva** II.DD. e, laddove dovuta, IRAP, calcolate in misura percentuale sulla base del reddito e del valore della produzione netta originariamente dichiarati per l'anno oggetto di ravvedimento. Laddove siano state presentate **dichiarazioni integrative**, rilevano i valori emergenti dall'ultima dichiarazione presentata in ordine temporale, purché entro il termine di entrata in vigore del D.L. 113/2024, ovvero il **9 ottobre 2024**.

Si ricorda che nel cassetto fiscale di ciascun contribuente l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione un prospetto nel quale, per ciascuna annualità, sono evidenziate le somme dovute in caso di adesione a ravvedimento speciale.

3. Base imponibile imposta sostitutiva sui redditi e relative addizionali

La base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, relativa a ciascun anno oggetto di ravvedimento, è pari "alla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto 113/2024, e il valore dello stesso incrementato nella misura del:

- **Soggetti con punteggio ISA disponibile:**
 - **5%** per punteggio ISA pari a 10.
 - **10%** per punteggio ISA tra 8 e 10.
 - **20%** per punteggio ISA tra 6 e 8.
 - **30%** per punteggio ISA tra 4 e 6.
 - **40%** per punteggio ISA tra 3 e 4.
 - **50%** per punteggio ISA inferiore a 3.
- **Cause di esclusione ISA legate a COVID-19 o non normale svolgimento dell'attività:**
 - Percentuale fissa **25%**.
- **Causa di esclusione ISA "Multiattività"** (novità introdotta in sede di conversione)

Pag.2



- Anche in questo caso, percentuale fissa del **25%**.
- **Base imponibile per IRAP**
 - Segue lo stesso criterio di determinazione previsto per la definizione della base imponibile dell'imposta sostitutiva sui redditi, basandosi sui valori di produzione netta IRAP originariamente dichiarati.

4. Imposta sostitutiva II.DD., aliquote applicabili

- **Soggetti con punteggio ISA disponibile:**
 - **10%** per punteggio pari o superiore a 8.
 - **12%** per punteggio tra 6 e 8.
 - **15%** per punteggio inferiore a 6.
- **Cause di esclusione ISA (COVID-19 e attività non normale) e multiattività:**
 - Imposta sostitutiva imposte dirette fissata al **12,5%** e **3,9%** per IRAP.
- **Riduzione per annualità COVID-19 (2020-2021):**
 - Le imposte sostitutive sono ridotte del **30%** per gli anni di imposta 2020 e 2021, salvo per i casi di multiattività, che restano escluse da questa riduzione.
- **Ammontare minimo**
 - L'ammontare minimo di imposta sostitutiva II.DD. è stabilito in **1.000 euro** per ciascuna annualità; per l'IRAP non è previsto ammontare minimo.

5. Modalità di versamento

- **Unica soluzione:** entro il **31 marzo 2025**.
- **Rateizzazione:** fino a **24 rate mensili**, con interessi al tasso legale calcolati dal 31 marzo 2025.

ATTENZIONE – Nel caso in cui si opti per il versamento rateale, **il perfezionamento del ravvedimento avverrà solo con il pagamento di tutte le rate**; tuttavia, restano fermi gli effetti del ravvedimento nel corso del regolare pagamento delle rate.

Modalità di versamento delle imposte sostitutive

L'opzione della sanatoria va esercitata, per ogni annualità, tramite l'invio del **mod. F24, entro il 31.3.2025**, relativo al versamento della prima rata / unica soluzione delle imposte sostitutive dovute con l'indicazione:

- nel campo "Anno di riferimento", l'anno cui si riferisce il versamento;
- nel campo "rateazione/Regione/Prov./mese rif.", il numero della rata in pagamento e il numero complessivo delle rate scelto (nel formato "NNRR"). In caso di versamento in unica soluzione va riportato "0101";



- dei seguenti codici tributo:

1.

1. **4074 CPB** – Soggetti persone fisiche – Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali – Ravvedimento di cui all’art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024.
2. **4075 CPB** – Soggetti diversi dalle persone fisiche – Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e relative addizionali – Ravvedimento di cui all’art. 2-quater del decreto-legge n. 113 del 2024.
3. **4076 CPB** – Imposta sostitutiva dell’IRAP – Ravvedimento di cui all’art. 2-quater del decreto legge n. 113 del 2024

NOVITÀ – Rettificando quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 403886 del 4 novembre 2024, viene introdotta una modifica alla norma in ragione della quale **le società trasparenti (es. società di persone o srl con regime trasparente) e le associazioni (artt. 5, 115, 116 del TUIR) possono effettuare direttamente il versamento dell’imposta sostitutiva II.DD.** Quindi, il versamento dell’imposta sostitutiva II.DD. effettuato a nome della società varrà ai fini del perfezionamento del ravvedimento anche in capo ai soci.

6. Portata del provvedimento e “coperture fiscali” per il contribuente

Per chi aderirà al ravvedimento speciale non potranno essere effettuate le rettifiche del reddito d’impresa o lavoro autonomo ex artt. 39, DPR n. 600/73 e in tema IVA, ex art. 54, comma 2, secondo periodo, DPR n. 633/72.

Non si potranno quindi effettuare:

- **accertamenti analitici sui redditi/IRAP;**
- **accertamenti analitico induttivi sui redditi/IRAP e IVA;**
- **accertamenti induttivi sui redditi/IRAP.**

Per l’Iva si ottiene solo lo “scudo” contro i soli accertamenti basati su presunzioni semplici.

Non rientrano nella “copertura” tutti gli accertamenti diversi da quelli indicati (ad esempio quelli di cui all’articolo 38-bis Dpr 600/1973, che portano all’emissione di atti di recupero di crediti inesistenti o non spettanti, ovvero le risultanze dei controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del medesimo decreto, le rettifiche Iva non basate su presunzioni, e così via) né i poteri istruttori (richieste documentali, accessi ecc.).

La norma prevede tuttavia importanti limitazioni:

- il ravvedimento speciale non si perfeziona se il pagamento dell’imposta sostitutiva è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento di cui all’articolo 6-bis, L. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti; per il solo periodo d’imposta 2018, il ravvedimento non si perfeziona se i suddetti atti sono stati notificati entro il 9 ottobre 2024, data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 113/2024;
- **la copertura offerta dal ravvedimento speciale viene meno:**
 - in caso di mancato perfezionamento della sanatoria per decadenza dalla rateazione;



- se in esito all'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria, dovesse ricorrere una delle cause di decadenza dal CPB specificamente previste;
 - in caso di applicazione di una misura cautelare, notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti di cui al D.Lgs. 74/2000, commesso nei medesimi periodi d'imposta.
- **Non è chiaro cosa possa succedere in caso di verifica che contesti, negli anni oggetto di sanatoria, il punteggio Isa e, di conseguenza, il costo della sanatoria: allo stato attuale non è prevista alcuna causa di decadenza né pare possibile un accertamento.**

7. Considerazioni finali

Con l'adesione a detto ravvedimento speciale, L'attività di accertamento relativa ai periodi di imposta oggetto del ravvedimento speciale viene quindi significativamente limitata, ma non del tutto esclusa. E in ogni caso non sarà preclusa per gli organi di verifica la facoltà di richiedere al contribuente informazioni e documenti, nonché di accedere presso la sua sede per effettuare verifiche. Devono considerarsi esclusi dalla copertura del ravvedimento speciale gli accertamenti in materia di abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, quelli inerenti gli accertamenti sintetici eseguiti nei confronti di soggetti titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo di cui all'articolo 38, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, quelli in relazione ai quali viene contestata l'interposizione fittizia di cui all'articolo 37, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, nonché gli accertamenti dei crediti d'imposta di natura agevolativa, come quelli normalmente indicati nel quadro RU del modello Redditi dai titolari dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

Segnaliamo infine che per i soggetti ISA che aderiscono al concordato biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il regime di ravvedimento speciale, i termini per l'accertamento relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31.12.2027.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuali chiarimento

De Alexandris Associati