

# Il concordato scommette sul ravvedimento speciale

## Decreto Omnibus



Auspicabile un differimento del termine del 31 ottobre per l'adesione

**Eugenio Della Valle**  
**Franco Paparella**

A ridosso della scadenza del 31 ottobre l'esperienza del concordato preventivo biennale (Cpb) si arricchisce di un'altra prerogativa in quanto i soli soggetti «che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale» (oltre 2,7 milioni per l'anno d'imposta 2022 secondo i dati diffusi dal Dipartimento delle finanze) e che aderiscono al Cpb possono regolarizzare le annualità ancora aperte, 2022 incluso, ricorrendo a una particolare forma di ravvedimento che impone il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'Irap. Gli elementi di contiguità dei due istituti sono numerosi e sono in qualche modo giustificabili con il collegamento reciproco, nel senso che il primo (il Cpb) è il presupposto del secondo (il ravvedimento speciale), e con la contiguità e la complementarità delle rispettive dimensioni temporali posto che il Cpb si rivolge al futuro mentre il ravvedimento al passato. Ad esempio:

**a)** la comune rilevanza del grado di affidabilità fiscale del contribuente sulla base delle risultanze degli Isa;  
**b)** è analoga la misura delle aliquote dell'imposta sostitutiva ai fini delle imposte sui redditi e delle addizionali (10, 12 e 15%) nonché il loro andamento crescente al decrescere del grado di af-

fidabilità fiscale (ma per i periodi d'imposta 2020 e 2021, interessati dal Covid, è disposto un ulteriore abbattimento del 30%), mentre ai fini Irap è prevista un'aliquota unica del 3,9 per cento; analogamente, nel ravvedimento speciale anche la base imponibile è soggetta ad un incremento crescente (dal 5 al 50%) al decrescere del grado di affidabilità fiscale (da 10 a 3);  
**c)** l'ambito oggettivo di applicazione limitato alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e all'Irap;  
**d)** l'esclusione dell'Iva in ragione del noto orientamento del giudice unionale contrario a forme condonistiche o di sanatoria che comportino una rinuncia preventiva all'esercizio del potere di accertamento. E comunque il decimo comma del nuovo articolo 2-quater del Dl 113/2024 (convertito nei giorni scorsi) prevede una preclusione agli accertamenti di cui all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del Dpr 633 del 1972 che limita il ricorso alle rettifiche cosiddette presuntive;  
**e)** la previsione di una soglia di accesso minima che per il ravvedimento speciale non può essere inferiore a 1.000 euro per ciascuna annualità ai fini delle imposte sui redditi e delle addizionali;  
**f)** il limite a procedere con gli accertamenti di cui all'articolo 39 del Dpr 600/1973 nei confronti di coloro che aderiscono al ravvedimento.

Ugualmente sovrapponibili sono le finalità che assistono il ravvedimento speciale rispetto agli obiettivi perseguiti con il Cpb: in entrambi i casi lo scopo conclamato è quello di favorire l'emersione del sommerso e di acquisire gettito, ma a noi pare che il ravvedimento abbia qualcosa di più perché è un incentivo ad aderire al Cpb dal momento che, sino ad oggi, i potenziali destinatari non hanno manifestato un atteggiamento particolarmente benevolo.

Su queste basi è possibile avanzare qualche considerazione a partire dal fatto che il sopraggiungere del ravvedimento speciale rende indubbiamente più conveniente anche il Cpb. Tuttavia: **a)** per il ravvedimento l'assetto normativo è incompleto perché, a tacer d'al-

## DOCENTI ED ESPERTI A CONFRONTO

### Oggi il convegno alla Sapienza

Un confronto a tutto campo sul concordato preventivo biennale (Cpb). È l'oggetto del convegno di studi in programma oggi dalle 11:30 alle 16:30 all'università La Sapienza di Roma presso la sala delle lauree della facoltà di Economia della Sapienza in via del Castro Laurenziano n. 9. L'evento è organizzato dal dipartimento di diritto ed economia delle attività produttive della Sapienza e dall'associazione italiana dei professori e degli studiosi di diritto tributario (Aipsdt). Dalle finalità dello

strumento al ruolo del professionista, saranno tanti i temi affrontati e approfonditi con i fari puntati anche sul ravvedimento speciale introdotto nella conversione parlamentare del Dl Omnibus.



**DALLE 11:30**  
Presso la Sala delle lauree in via del Castro Laurenziano 9 alla Sapienza di Roma

tro, occorre attendere il provvedimento attuativo che dovrà precisare i termini e le modalità per esercitare le opzioni; **b)** per il Cpb permangono talune incertezze interpretative nonostante la recente circolare n. 18/E (ad esempio, il soggetto tenuto ad effettuare i versamenti in caso di società e/o studi associati, gli effetti previdenziali dell'adesione al ravvedimento, l'estensione della proroga dei termini di accertamento ecc.) senza trascurare qualche aspetto che potrebbe essere anche rimeditato (ad esempio, le cause di decadenza dal Cpb).

È dunque auspicabile un differimento del termine del 31 ottobre anche perché la scadenza per perfezionare il ravvedimento speciale (con il pagamento dell'unica o della prima delle 24 rate mensili) è stata fissata al 31 marzo 2025 e, pertanto, non sussi-

stono le ricorrenti urgenze dovute alla scadenza di fine anno.

Sul piano generale, invece, a noi pare che l'ancoraggio del ravvedimento speciale al Cpb costituisca per quest'ultimo il punto di approdo della trasformazione che ha subito l'istituto rispetto alle previsioni originarie della legge delega n. 111 del 2023: infatti, si è passati da un assetto che prevedeva accordi aventi ad oggetto la determinazione anticipata della ricchezza tassabile ad una classica misura promozionale e di favore, come si desume espressamente dalla relazione illustrativa al Dlgs n. 13 del 2024 e dai paragrafi 3.7 e 4.4 della circolare n. 18/E.

Se ciò è vero, da un lato, l'avvento del ravvedimento speciale non dovrebbe originare nuovi dubbi rispetto a quelli che sono stati già sollevati a proposito del Cpb, ma, dall'altro, diventa più solida la critica che tende ad evidenziare la disparità di trattamento rispetto a coloro che non possono aderire al concordato perché oggi si aggiunge l'ulteriore preclusione ad accedere al ravvedimento speciale.

**Occorre attendere il provvedimento attuativo con i termini e le modalità per esercitare le opzioni**