CIRCOLARE N. /E

Divisione Contribuenti

Roma, …..

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

PREMESSA 4
1. ASPETTI GENERALI 6
1.1. Modalità e termini di adesione alla proposta di Concordato 6
1.2. La metodologia da utilizzare ai fini della proposta di concordato 7
1.3. Adeguamento della proposta di concordato per tenere conto di ulteriori informazioni fornite dal contribuente 9
1.4. Misure per graduare la proposta di concordato 10
1.5. Introduzione di soglie per l'elaborazione delle proposte di CPB sulla base del livello di affidabilità fiscale 11
1.6. Requisiti di accesso 12
1.6.1. Modifiche all'articolo 10 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 15
1.7. Cause di esclusione 16
1.7.1. Modifiche all'articolo 11 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 24
1.8. Ambito oggettivo del *CPB* 26
1.9. Cause di cessazione del *CPB* 31
1.9.1. Cessazione o modifica dell'attività 33
1.9.2. Presenza di circostanze eccezionali 36
1.9.3. Adesione al regime forfetario 38
1.9.4. Operazioni societarie straordinarie e modifica compagine sociale 38
1.9.5. Dichiarazione di ricavi o compensi eccedenti rispetto ai limiti previsti 41
1.9.6. Modifiche all'articolo 21 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 42
1.10. Effetti derivanti dall'adesione al *CPB* 43
1.11. Cause di decadenza 46
1.11.1. Modifiche all'articolo 22 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 52
1.12. Rinnovo del concordato 56
1.12.1. Modifiche all'articolo 14 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 58
1.12.2. Ulteriore opportunità per chi rinnova l'adesione al CPB 59
1.13.1. Modifiche all'articolo 19 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 61
1.14. Determinazione degli acconti 62
1.14.1. Modifiche all'articolo 20 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus 65
1.15. Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato 65
1.15.1. Limiti alla base imponibile su cui applicare imposta sostitutiva opzionale per i contribuenti aderenti al CPB 70
1.16. Commissione degli esperti 71

1.17. Modalità di adesione alla proposta di concordato – *Modello CPB* 71
1.18. Modalità di adesione alla proposta di concordato – *Trasmissione telematica* 74
2. ATTIVITÀ DI CONTROLLO 77
3. SANZIONI ACCESSORIE 79
APPENDICE Allegato

PREMESSA

Il Concordato preventivo biennale (di seguito, "*CPB*"), introdotto con il decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 (di seguito, "*decreto CPB*")[1], come da ultimo modificato dal decreto legislativo 7 agosto 2026 n. 148, consente ai contribuenti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale[2] (di seguito, "*ISA*") di siglare un "accordo" con il Fisco. Tale accordo consegue alla formulazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, di una proposta, elaborata con i criteri specificati nei paragrafi successivi, 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 (di seguito, "*VPN"*), rilevante ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (di seguito, *"IRAP*")[3].

Con la presente circolare si illustra agli Uffici dell'Agenzia la disciplina del *CPB*, come attualmente vigente a seguito delle più recenti modifiche normative, e si forniscono ai medesimi istruzioni operative per garantirne l'uniformità di azione.

Il presente documento di prassi, che sostituisce le precedenti circolari sull'argomento, ha, altresì, l'obiettivo di trattare in forma sistematica tutti gli elementi che connotano l'istituto, disciplinati nei mesi passati con diversi documenti normativi e di prassi (decreti ministeriali, circolari, risposte a interpelli, FAQ, istruzioni alla modulistica dichiarativa) ovvero contenuti nel *software* di calcolo o relativi alle modalità di adesione.

Nel documento sono, inoltre, illustrate le novità legislative intervenute nel corso del 2026.

---

[1] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni del *decreto CPB* trattate nella presente circolare confluiscono nel nuovo Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento, approvato in via definitiva con il Decreto Legislativo 5 agosto 2026, n. 141.

[2] Ci si riferisce ai contribuenti che esercitano attività di impresa o arti e professioni con ricavi o compensi non superiori a euro 5.164.569 e svolgono l'attività nel territorio dello Stato (*cfr*. articolo 6 del *decreto CPB*).

[3] Come chiarito nella risposta al quesito n. 6.1 della circolare n. 18/E del 17 settembre 2024 quando il contribuente esercita un'attività di lavoro autonomo e d'impresa soggette entrambe ad *ISA*, l'Agenzia delle entrate formulerà due distinte proposte per le due diverse tipologie reddituali. Il contribuente potrà aderire ad entrambe o ad una sola di esse.

Al riguardo si evidenzia che, con l'entrata in vigore, lo scorso 12 agosto 2026, del decreto legislativo 7 agosto 2026 n. 148, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 185 dell'11 agosto 2026 - supplemento ordinario, recante "*Disposizioni integrative e correttive in materia di imposte sui redditi, di imposta sulle successioni e donazioni, di imposta sul valore aggiunto, di accise nonché in materia di controlli, di adempimento collaborativo e di semplificazione*" (di seguito "*decreto Omnibus*"), sono state introdotte alcune significative novità alla disciplina del *CPB*.

In particolare, gli interventi contenuti nell'articolo 28 del *decreto Omnibus*, modificano i seguenti articoli del *decreto CPB*:

- articolo 10 recante "Concordato per i soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale - requisiti";
- articolo 11 recante "Cause di esclusione";
- articolo 14 recante "Rinnovo del concordato";
- articolo 19 recante "Rilevanza delle basi imponibili concordate";
- articolo 20 recante "Determinazione degli acconti";
- articolo 21 recante "Cessazione del concordato";
- articolo 22 recante "Decadenza del concordato".

Nei successivi paragrafi, dedicati agli aspetti del funzionamento del *CPB,* sono illustrate le specifiche novità introdotte dal citato articolo 28 del *decreto Omnibus*, che troveranno applicazione a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027[4].

Per le adesioni riferite a periodi d'imposta precedenti (*i.e.* 2024-2025 e 2025-2026), continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti prima delle modifiche apportate dal *decreto Omnibus*, come illustrate nei paragrafi ad esse dedicati.

Il contenuto di tali paragrafi, se non superato dalle novità disposte dal *decreto Omnibus*, mantiene la sua valenza anche nei confronti dei contribuenti che aderiscono al concordato per il biennio 2026-2027.

[4] Il comma 3 dell'articolo 28 del *decreto Omnibus* dispone che le modifiche introdotte si applichino a decorrere dal biennio d'imposta 2026-2027.

Si evidenzia, inoltre, che sono consultabili nell'*Appendice*, allegata al presente documento di prassi, i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate in risposta ai quesiti e FAQ, formulati dalla stampa specializzata o da organismi rappresentativi di categorie di operatori economici.

1. ASPETTI GENERALI

Nel presente paragrafo si illustra la disciplina del *CPB* analizzando le singole disposizioni del *decreto CPB*, come attualmente vigente a seguito delle ultime modifiche normative.

1.1. Modalità e termini di adesione alla proposta di Concordato

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 7-*bis*, comma 2, del decreto-legge 27 marzo 2026 n. 38, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 22 maggio 2026, n. 88, ha posticipato, per il solo anno 2026, dal 15 aprile al 15 maggio, il termine entro cui mettere a disposizione il *software* per aderire alla proposta formulata dall'Agenzia delle entrate.

A tal fine, il contribuente:

- inserisce i dati necessari per il calcolo della proposta di concordato;
- visualizza tale proposta;
- accetta la proposta[5] 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.

[5] *Cfr*. articolo 9 del *decreto CPB*.

Al riguardo, il d.l. n. 38 del 2026 ha disposto (con l'articolo 7-*bis*, comma 3) che "*Per il biennio 2026-2027 il termine per aderire alla proposta di concordato, di cui all'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, è differito al 31 ottobre 2026 ovvero all'ultimo giorno del decimo 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 una riduzione e semplificazione degli adempimenti fiscali e degli oneri amministrativi.

Il processo di calcolo della proposta è improntato a criteri di trasparenza, in quanto si basa sui dati dichiarati dal contribuente e tiene conto delle modalità di calcolo definite, per le proposte relative al biennio d'imposta 2026-2027, dal decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze dell'11 maggio 2026, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 115 del 20 maggio 2026[6] (di seguito, "*decreto ministeriale*").

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

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*

[6] Per le proposte relative ai precedenti periodi d'imposta (bienni 2024-2025 e 2025-2026) si deve fare riferimento al decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 14 giugno 2024, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 139 del 15 giugno 2024 e al decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze 28 aprile 2025, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n. 117 del 22 maggio 2025.

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 *ISA* e dalle risultanze della loro applicazione;
- degli 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, in attuazione di quanto previsto dal citato articolo 9, con il *decreto ministeriale*, adottato previo parere del Garante per la protezione dei dati personali[7], è stata approvata la metodologia in base alla quale l'Agenzia delle entrate formula ai contribuenti che applicano gli *ISA* la proposta di *CPB* per i periodi di imposta 2026 e 2027.

Tale metodologia definita nel citato *decreto ministeriale* utilizza quale base di partenza i dati dichiarati dal contribuente per il periodo d'imposta 2025 all'interno dei modelli *ISA*, per effettuare una valutazione economica dei risultati raggiunti dal medesimo 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 del settore di appartenenza e a valorizzare le proiezioni macroeconomiche per i periodi d'imposta 2026 e 2027.

[7] 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* 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 dei quali tenere conto ai fini della più puntuale determinazione della proposta di concordato.

Si tratta, in particolare, di eventi straordinari verificatisi nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026, prima della elaborazione della proposta di *CPB*, 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 le sospensioni dell'attività pari ad almeno 30 giorni.

Laddove venga comunicata tale circostanza, la proposta di concordato è ridotta:

a. in misura pari al 10 per cento, in presenza di eventi straordinari che abbiano 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 abbiano 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 abbiano comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 120 giorni.

Gli eventi straordinari in esame sono riconducibili, stante quanto previsto dall'articolo 5 del *decreto ministeriale*, alle medesime situazioni eccezionali[8] che comportano la cessazione dello stesso *CPB*, se si verificano nel corso del periodo di efficacia dello stesso e determinano una riduzione delle basi imponibili effettive rispetto a quelle oggetto di concordato in misura eccedente il 30 per cento.

1.4. Misure per graduare la proposta di concordato

L'articolo 7 del *decreto ministeriale*, infine, in continuità con quanto già disposto negli anni precedenti, prevede un meccanismo volto a far intraprendere al contribuente che aderisce al *CPB* un percorso diretto al raggiungimento graduale, nel corso del biennio, di un livello di piena affidabilità fiscale.

A tal fine viene previsto che la proposta di maggior reddito per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2026, 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 2025, corrisponda al 50 per cento del maggiore reddito individuato per il successivo periodo d'imposta 2027.

Un corrispondente meccanismo di gradualità è previsto anche per la determinazione della proposta relativa al *VPN* ai fini dell'*IRAP*.

Di seguito, si riporta un'esemplificazione:

A	Reddito rilevante ai fini del *CPB* relativo al p.i. 2025	95
B	Maggior reddito *teorico* calcolabile ai fini del *CPB* per il p.i. 2026	20
C	Maggior reddito effettivamente proposto ai fini del *CPB* per il p.i. 2026	10 (B/2)
D	Maggior reddito proposto ai fini del *CPB* per il p.i. 2027	20
E	Reddito proposto ai fini del *CPB* per il p.i. 2026	105 (A+C)
F	Reddito proposto ai fini del *CPB* per il p.i. 2027	115 (A+D)

[8] In particolare, le situazioni eccezionali cui si fa riferimento sono quelle di cui alle lettere *a*), *b*), *e*) ed *f*), dell'articolo 4 "*Cessazione degli effetti del concordato*" del citato *decreto ministeriale*.

1.5. Introduzione di soglie per l'elaborazione delle proposte di *CPB* sulla base del livello di affidabilità fiscale

L'articolo 7-*bis* del d.l. n. 38 del 2026 ha da ultimo modificato l'articolo 9 del *decreto CPB*, introducendo, al comma 3-*bis*[9], lettere c-*bis)* e c-*ter),* limiti alle proposte di *CPB* anche per i contribuenti con i punteggi di affidabilità fiscale più bassi[10].

In particolare, nel nuovo comma 3-*bis* sono stabiliti ulteriori limiti 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 sono fissati nella misura del 30 per cento per i contribuenti con punteggio *ISA* pari o superiore a 6 e inferiore a 8 e del 35 per cento per i contribuenti con punteggio *ISA* inferiore a 6.

A seguito della modifica normativa, gli attuali limiti fissati per la proposta di concordato, stabiliti in funzione del livello di affidabilità fiscale conseguito dal contribuente 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;
- 30 per cento in caso di affidabilità fiscale pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;

[9] Si ricorda che il comma 3-*bis* in commento era stato introdotto nell'articolo 9 del *decreto CPB,* ad opera dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 81 del 12 giugno 2025 con cui sono state previste le prime 3 soglie per le proposte di *CPB* in base al livello di affidabilità fiscale.

[10] Nella previgente versione del comma 3-*bis* dell'articolo 9 del *decreto CPB* erano previste limitazioni della proposta per i soli contribuenti con punteggi di affidabilità *ISA* superiore a 8.

– 35 per cento in caso di livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 1 ma inferiore a 6.

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 3-*bis*, risulti inferiore ai valori di riferimento settoriali derivanti dall'applicazione della metodologia di elaborazione prevista dal comma 1 del medesimo articolo 9[11].

Il successivo comma 3-*quater* estende, infine, i criteri di cui al comma 3-*bis* alla proposta di *VPN* rilevante ai fini dell'*IRAP*, di cui all'articolo 17 del *decreto CPB*.

1.6. Requisiti di accesso

Ai sensi dell'articolo 10 del *decreto CPB* l'accesso all'istituto è consentito ai contribuenti titolari di reddito di impresa o di reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni tenuti all'applicazione degli *ISA.* Quindi, come chiarito nella FAQ n. 2 del 17 ottobre 2024, rimangono esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione dell'istituto i soggetti che esercitano un'attività di impresa o di lavoro autonomo per la quale non risultano approvati gli *ISA*.

APPROFONDIMENTO – Requisiti di accesso

Il requisito necessario per l'accesso al *CPB,* costituito dall'esistenza di un *ISA* applicabile al contribuente interessato e dalla mancanza di una causa di esclusione dall'applicazione dello stesso, è richiamato anche dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 109 del 16 aprile 2025, in relazione al caso di una società in nome collettivo che si trasforma in società a responsabilità limitata, mantenendo la stessa partita IVA e lo stesso codice ATECO.

[11] La metodologia utilizzata per la determinazione della proposta di concordato individua un parametro di rivalutazione costituito dal livello di redditività minimo settoriale definito sulla base delle spese per lavoro dipendente dichiarate dalle medesime imprese che applicano gli *ISA*; la proposta di concordato non può assumere un valore inferiore a detto limite.

Nel caso specifico, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'istante, avendo optato, in sede di trasformazione, per l'estensione a tredici mesi della durata del primo esercizio sociale (ai sensi dell'articolo 76, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito *"TUIR"*), fosse interessato dalla *"(...) causa di esclusione dall'applicazione degli ISA prevista dall'articolo 9*-bis*, comma 6, lettera* a)*, del decreto-legge n. 50 del 2017, essendo la trasformazione riconducibile a un'ipotesi di "inizio o cessazione dell'attività" nei termini indicati dalla circolare n. 17/E del 2019. Di conseguenza, non trovando applicazione gli ISA nei confronti dell'Istante nel periodo antecedente a quello di applicazione del CPB, (...), allo stesso Istante è precluso l'accesso al CPB (...)*".

Il comma 2 dell'articolo 10 del *decreto CPB* impedisce l'accesso al *CPB* in presenza di debiti maturati in anni precedenti per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate o debiti per contributi previdenziali.

Per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate si intendono, come chiarito dalla relazione illustrativa alla norma, i debiti derivanti:

- dalla notifica di atti impositivi[12], conseguenti ad attività di controllo[13] e di liquidazione degli Uffici[14];
- dalla notifica di cartelle di pagamento conseguenti ad attività di controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29

[12] Al riguardo si richiamano le indicazioni forniti nella circolare n. 18/E del 2024,: "*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*".

[13] Le attività di controllo degli Uffici sono sostanzialmente quelle di accertamento ai fini delle imposte dirette ed indirette.

[14] Le attività di liquidazione degli Uffici riguardano sostanzialmente quelle relative alle imposte indirette, ad esclusione dell'IVA.

settembre 1973, n. 600[15] e dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633[16].

Deve trattarsi, in ogni caso, di debiti scaturenti dalla notifica degli atti precedentemente indicati che, nel caso di concordato per gli anni d'imposta 2026 e 2027, siano divenuti definitivi al 31 dicembre 2025 in base a sentenza passata in giudicato o perché non più impugnabili. Non rilevano, dunque, i debiti per i quali, alla data sopra indicata, siano ancora pendenti i termini di pagamento e/o i termini di impugnazione o vi sia un contenzioso non definito.

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, comprensivo di interessi e sanzioni, risulti inferiore alla soglia di 5.000 euro[17].

Come chiarito nella FAQ n. 9 dell'8 ottobre 2024, 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, invece, 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[18] [19].

---

[15] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni in esame confluiscono rispettivamente negli articoli 243 e 245 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.

[16] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione in esame confluisce nell'articolo 276 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.

[17] Come chiarito nella risposta al quesito n. 6.11 della circolare n. 18/E del 2024, il rispetto di tale condizione non riguarda i soci delle società eventualmente interessate al *CPB*.

[18] Ad esempio, ai fini del *CPB* 2026-2027, non rileva il debito scaturente da una cartella di pagamento notificata entro il 31 dicembre 2025 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 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, per la quale il contribuente ha presentato ricorso entro il 31 dicembre 2025 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 2025 per il quale intervenga un provvedimento di rateazione.

[19] Il provvedimento di rateazione deve essere in corso di regolare pagamento e per lo stesso quindi non deve essersi determinata la decadenza dalla rateazione.

La norma prevede che la verifica della situazione debitoria debba essere effettuata con riferimento all'anno precedente a quello oggetto della proposta di concordato. Pertanto, per un contribuente che abbia intenzione di aderire alla proposta di concordato per i periodi d'imposta 2026 e 2027, tale verifica deve essere effettuata con riferimento al 31 dicembre 2025. Il contribuente che intenda aderire alla proposta di concordato e rimuovere la causa ostativa all'accesso all'istituto mediante l'estinzione del debito, ovvero della parte eccedente i 5.000 euro, deve provvedere al relativo pagamento prima dell'accettazione della proposta di concordato.

1.6.1. Modifiche all'articolo 10 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

Con la modifica disposta dall'articolo 28, comma 1, lettera *a),* del *decreto Omnibus* viene previsto, mediante l'introduzione di un nuovo comma 2-*bis* all'articolo 10 del *decreto CPB,* che l'adesione al *CPB* in assenza dei requisiti previsti ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 10 è priva di effetti.

Tale disposizione, che trova applicazione dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027, è da leggere congiuntamente all'abrogazione della lettera *d*) del comma 1 dell'articolo 22 del *decreto CPB*[20].

Essa modifica in maniera sostanziale lo scenario conseguente all'adesione al *CPB* da parte del contribuente che non è in possesso dei requisiti previsti ai commi 1 e 2 dell'articolo 10 del *decreto CPB*.

Nel contesto normativo *ante* modifica, la mancanza dei requisiti per poter accedere determina la decadenza dall'istituto, mentre a seguito della modifica approvata dal *decreto Omnibus,* non si verifica la decadenza dal *CPB,* in quanto l'assenza dei requisiti non consente di ritenere avvenuta l'adesione all'istituto dall'origine.

[20] L'articolo 22, comma 1, lettera *d*), del *decreto CPB* prevedeva che, in mancanza dei suddetti requisiti, il contribuente decadesse dal *CPB*. La disposizione è stata soppressa ad opera dell'articolo 28, comma 1, lettera *g*), punto 1.3, del *decreto Omnibus*.

1.7. Cause di esclusione

L'articolo 11 del *decreto CPB* disciplina le cause di esclusione dall'accesso all'istituto, individuando una serie di condizioni ostative che, in presenza dei presupposti previsti dalla norma, impediscono al contribuente di aderirvi.

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

a) eventi relativi al triennio precedente i periodi d'imposta oggetto di *CPB*;
b) eventi relativi al periodo d'imposta precedente quelli oggetto di *CPB*;
c) eventi che si verificano nel primo periodo d'imposta oggetto di *CPB*;
d) ulteriori casistiche.

Rientrano nel raggruppamento *sub a*) le seguenti condizioni ostative che si riferiscono, in generale, a eventi relativi al triennio precedente[21]:

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 di effettuare tale adempimento. Si precisa che, come indicato nella FAQ n. 11 dell'8 ottobre 2024, si considerano omesse ai fini dell'accesso al *CPB* e, quindi, non presentate, le dichiarazioni trasmesse oltre i 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario di presentazione, in virtù di quanto previsto dall'articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;

2) aver riportato 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-*ter*.1 del codice penale, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

[21] Ad esempio, con riferimento al biennio di concordato 2026-2027, il triennio precedente riguarda le annualità dal 2023 al 2025.

Il *decreto CPB* equipara, alla pronuncia di condanna, la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti[22].

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*" (sul tema si veda anche la FAQ n. 1 del 25 ottobre 2024).

Coerentemente con quanto previsto dall'articolo 445, comma 1-*bis*, del codice di procedura penale, l'esclusione dall'accesso al *CPB* opera 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 articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. Pertanto, in caso di

[22] L'articolo 445, comma 1-*bis*, del codice di procedura penale, 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 del medesimo articolo 445, comma 1, *"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 (...)*".

dichiarazioni mendaci è prevista l'applicazione delle sanzioni penali ai sensi dell'articolo 76 del citato d.P.R. n. 445 del 2000.

La *ratio* delle condizioni ostative previste nel raggruppamento *sub a*), come chiarito nella relazione illustrativa al *decreto CPB*, 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 fiscale, tali da minare il presupposto essenziale della reciproca trasparenza tra contribuente e Fisco su cui l'istituto si fonda.

La tipologia di condizioni ostative di cui al raggruppamento *sub b*) è riferibile a un'unica fattispecie e riguarda, come anticipato, il periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta di concordato. In particolare, l'articolo 11, comma 1, lettera *b-bis)*, del *decreto CPB* prevede che non possono accedere al concordato i contribuenti 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 professioni[23].

Con riferimento a tale causa di esclusione, che ha come fine quello di evitare distorsioni nel meccanismo applicativo dell'istituto *CPB*, nella FAQ n. 8 dell'8 ottobre 2024 viene evidenziato che, a titolo meramente esemplificativo, la stessa trova applicazione per le imprese che esercitano la pesca costiera, ovvero la pesca nelle acque interne e lagunari e per i docenti e i ricercatori che trasferiscono la residenza nel territorio italiano. In entrambi i casi, infatti, si è in presenza di una esenzione superiore al 40 per cento del reddito.

[23] Come chiarito nella FAQ n. 5 del 9 dicembre 2024, 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.

APPROFONDIMENTO – Cause di esclusione relative a redditi o quote di redditi, 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

L'Agenzia delle entrate si è espressa nella risposta n. 108 del 16 aprile 2025, resa in relazione a un interpello presentato per chiedere chiarimenti circa la causa ostativa in argomento e, in particolare, in merito alla possibilità di applicazione del *CPB* a un soggetto che risulta aver fruito dell'agevolazione prevista dall'istituto del *Nuovo Patent Box* di cui all'articolo 6 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215. Nella risposta, è precisato che in relazione a tale "*(...) disciplina agevolativa (...) la "riduzione" del reddito imponibile IRES dell'Istante è determinata da una maggiorazione di determinati costi deducibili, a fronte di un reddito che comunque* ab origine *avrebbe concorso pienamente alla determinazione dell'imponibile dell'Istante stesso (...)*" pertanto "*(...) l'Istante potrà aderire al CPB*".

Il raggruppamento *sub c*) di cause di esclusione riguarda situazioni che possono verificarsi nel corso del primo periodo d'imposta oggetto del concordato[24], ossia:

1) l'adesione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ai sensi della lettera *b-ter*) dell'articolo 11 del *decreto CPB*;
2) per le società o gli enti, l'essere stati interessati da operazioni di fusione, scissione o conferimento, ovvero, per le società o le associazioni di cui all'articolo 5 del *TUIR*[25], l'essere state interessate da modifiche della

[24] Ad esempio, in relazione all'adesione al CPB per il biennio 2026-2027 si fa riferimento al periodo d'imposta 2026.

[25] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 5 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi, approvato con decreto legislativo 19 giugno 2026, n. 117.

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, ai sensi della lettera *b-quater*) dell'articolo 11 del *decreto CPB*.

APPROFONDIMENTO – Cause di esclusione relative a fusione, scissione, conferimento e modifiche della compagine sociale

Sul tema si richiamano:

- la risposta al quesito 6.6 della circolare n. 18/E del 17 settembre 2024, nella quale si evidenzia che, con particolare riferimento alla situazione in cui una società o un ente sia stato interessato da operazioni di fusione, scissione o 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. Appare, pertanto, coerente 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 elementi in comune tra tale operazione e il conferimento d'azienda. Al riguardo, va inoltre precisato che per operazioni di conferimento si intendono esclusivamente quelle aventi a oggetto un'azienda o un ramo di essa. Pertanto, non si configura una causa di esclusione in presenza di conferimenti aventi a oggetto, ad esempio, denaro o partecipazioni;
- la FAQ n. 3 del 17 ottobre 2024 e la successiva FAQ n. 2 del 28 ottobre 2024, con le quali è stato chiarito che, considerato il tenore letterale della disposizione di cui alla lettera *b-quater)* dell'articolo 11, 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*[26] non rilevino eventuali modifiche della compagine sociale ai fini dell'esclusione dal *CPB*;

[26] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni confluiscono rispettivamente negli articoli 124 e 125 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi.

- la FAQ n. 1 del 28 ottobre 2024, con cui è stato chiarito che la trasformazione che comporti il passaggio da un tipo di società di capitali ad un altro oppure da un tipo di società di persone ad un altro, non determina né l'esclusione dal *CPB* né la sua cessazione;
- con riferimento all'impresa familiare, la FAQ n. 10 dell'8 ottobre 2024 con cui è stato evidenziato che, 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)*", il riferimento della richiamata norma a "società o associazione" non permette di estendere all'impresa familiare l'applicazione della causa di esclusione ivi prevista.

Il raggruppamento *sub d*) riguarda ulteriori due cause di esclusione di più recente introduzione[27] che possono verificarsi qualora non si realizzino alcune condizioni, in particolare:

1) la lettera *b-quinquies)*[28] si riferisce ai titolari di reddito di lavoro autonomo che, nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta di concordato, partecipano contemporaneamente 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 (di seguito, "*STP*"), ovvero a una società tra avvocati di cui all'articolo 4-*bis* della legge 31 dicembre 2012, n. 247 (di seguito, "*STA*"). La disposizione prevede, in tal caso, l'esclusione dal *CPB* per il titolare di reddito di lavoro autonomo laddove non aderisca al medesimo *CPB* anche l'associazione, la *STP* o la *STA*

[27] Le due cause di esclusione sono state introdotte dall'articolo 9, comma 1, lettera *a*) del decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81 che ha aggiunto le lettere *b-quinquies)* e *b-sexies)* al comma 1, dell'articolo 11, del *decreto CPB*.

[28] Tale disposizione, tenuto conto di quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 9 del d.lgs. n. 81 del 2025, ha trovato applicazione a decorrere dalle opzioni per l'adesione al *CPB* relative al biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del predetto decreto legislativo. Di conseguenza, i contribuenti che hanno effettuato l'adesione in una data compresa tra il 30 aprile 2025 (data di pubblicazione del *software*) e il 13 giugno 2025 (data di entrata in vigore del decreto correttivo) non sono interessati alla disposizione in commento.

partecipata. È fatto salvo il caso in cui per l'attività esercitata dall'associazione, dalla *STP* o dalla *STA* non risultino approvati gli *ISA*. Al riguardo va evidenziato che, sebbene la norma faccia riferimento a una situazione relativa al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta (partecipazione del professionista a un'associazione professionale*, STP* o *STA*), la causa di esclusione si concretizza solo al momento dell'adesione al *CPB*;

2) la lettera *b-sexies)*[29], speculare alla precedente, riguarda invece, l'ente associativo la *STP* o la *STA* che intendono 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.

APPROFONDIMENTO – Cause di esclusione riferite ai titolari di reddito di lavoro autonomo che partecipano a un'associazione professionale, una *STP* o *STA*

Con riguardo a queste cause di esclusione, si ricorda quanto precisato, da ultimo, nella FAQ n. 3 del 3 giugno 2026, in cui, richiamando i chiarimenti forniti nella FAQ n. 1 del 25 settembre 2025, viene evidenziato che le disposizioni di cui alle lettere *b-quinquies*) e *b-sexies*) dell'articolo 11, comma 1, del *decreto CPB* non assumono rilevanza ai fini dell'accesso individuale al *CPB* da parte dei singoli soci professionisti della *STP* qualora sussista una causa di esclusione dall'applicazione degli *ISA* in capo all'associazione o alla società, la quale, pertanto, non avrà la possibilità di aderire al *CPB* per mancanza del presupposto soggettivo.

Appare utile, in questa sede, richiamare anche i chiarimenti forniti con la FAQ n. 3 del 25 settembre 2025, con la quale è stato chiarito che gli associati di uno studio

[29] Tale disposizione, come la precedente, ha trovato applicazione a decorrere dalle opzioni per l'adesione al *CPB* relative al biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del predetto d.lgs. n. 81 del 2025.

professionale dotati di partita IVA individuale che non hanno aderito al *CPB* per il biennio d'imposta 2024-2025, a differenza dello studio professionale che vi ha aderito, possono aderire al *CPB* per il successivo biennio 2025-2026. In tale ipotesi, gli effetti del *CPB* relativi al periodo d'imposta 2026 continuano a prodursi nei confronti sia degli associati che dell'associazione professionale, a condizione che quest'ultima rinnovi la propria adesione al *CPB* per il nuovo biennio. In modo analogo, lo studio professionale che non abbia aderito al *CPB* per il biennio d'imposta 2024-2025, a differenza dei singoli associati (con partita IVA autonoma) che vi hanno aderito per la propria posizione individuale, può aderire al *CPB* per il successivo biennio 2025-2026. In tale ipotesi, gli effetti del *CPB* per il periodo d'imposta 2026 continuano a prodursi nei confronti dello studio professionale e degli associati, a condizione che gli associati rinnovino la propria adesione al concordato per il nuovo biennio.

Sul tema si richiama anche:

- quanto precisato nella FAQ n. 2 del 17 ottobre 2024, in merito alla richiesta di sapere se una società tra professionisti, in quanto titolare di reddito di impresa, possa accedere al *CPB*, è stato chiarito che "*si ritiene che siano esclusi dall'ambito soggettivo di tale regime (ndr.* Regime del concordato*) quei soggetti che esercitano un'attività di impresa o di lavoro autonomo per la quale non risultano approvati gli ISA".* Nella medesima FAQ è evidenziato che "*Taluni ISA sono approvati per attività esercitate in forma di impresa o di lavoro autonomo, (...) Altri ISA, invece, sono approvati per attività esercitate esclusivamente in forma di lavoro autonomo, come ad esempio per le attività degli studi notarili, delle attività tecniche svolte da geometri, delle attività degli studi legali, servizi forniti da commercialisti, servizi forniti da esperti contabili, consulenti del lavoro, revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi, laddove tali attività producano reddito di lavoro autonomo*";
- la risposta a interpello n. 45 del 24 febbraio 2026, con la quale l'Agenzia delle entrate ha esaminato il caso di un contribuente esercente la professione di dottore commercialista (codice *ISA* DK05U), che intendeva aderire al *CPB* per il periodo

d'imposta 2025-2026 e che, al contempo, partecipava in qualità di associato, all'associazione tra professionisti esercente attività di insegnamento dello sci e delle discipline sportive invernali (codice *ISA* DG10U). Nella risposta è stato evidenziato che "*nel caso concreto prospettato, l'attività di dottore commercialista esercitata dall'Istante per la quale intende aderire al CPB per il biennio 2025-2026 non è riconducibile a quella che svolge, in qualità di associato, presso la Scuola di sci, ossia, l'attività di insegnante di sci e delle discipline sportive invernali. Le due attività in questione non hanno profili di collegamento; infatti, oltre a non applicare il medesimo ISA e a presentare parametri di affidabilità fiscale autonomi, dette attività fanno riferimento ad ambiti professionali completamente distinti e tra loro non assimilabili. Inoltre, si rileva che, nel caso di specie, le proposte di CPB si riferirebbero a periodi d'imposta differenti: per l'Istante, la proposta riguarda il biennio 2025-2026, mentre, per la Scuola di sci, il biennio 2024-2025. Alla luce di quanto sopra, l'Istante potrà aderire alla proposta di CPB per il periodo 2025-2026 per la propria attività di dottore commercialista indipendentemente dall'eventuale mancato rinnovo della proposta di CPB per il biennio 2026-2027 da parte della Scuola di sci, poiché nel caso in esame non risultano integrati i presupposti per l'operatività della causa di esclusione prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera* b-quinquies*), del d.lgs. n. 13 del 2024*[30]*"*.

1.7.1. Modifiche all'articolo 11 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

L'articolo 28, comma 1, lettera *b*) del *decreto Omnibus* interviene sul testo dell'articolo 11 del *decreto CPB* modificando, con decorrenza dal biennio 2026-2027, il comma 1 e aggiungendo il comma 1-*bis*.

[30] La risposta all'interpello n. 45 del 24 febbraio 2026 anticipa in via interpretativa il principio espresso nella modifica normativa introdotta al comma 1, lettera *b),* dall'articolo 28 del *decreto Omnibus* che prevede che, laddove le associazioni e società tra professionisti o avvocati esercitino attività economiche non riconducibili a quelle del medesimo *ISA* applicato individualmente dal socio o dall'associato, non si configura alcuna causa di esclusione o cessazione del *CPB*.

In particolare, le modifiche al comma 1 riguardano:

- la lettera *b-quater*), in cui sono aggiunte, infine, le seguenti parole: "*in ipotesi di rinnovo dell'adesione al concordato sono fatte salve le eventuali modifiche della compagine sociale di cui alla presente lettera in caso di ingresso di soci o associati che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero abbiano conseguito reddito d'impresa o di lavoro autonomo per importi complessivamente non superiori a 35.000 euro"*;
- la lettera *b-quinquies*), in cui, dopo le parole: "«*ovvero a una società tra avvocati di cui all'articolo 4-bis della legge 31 dicembre 2012, n. 247» sono inserite le seguenti: «, che esercitano attività economiche riconducibili al medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale applicato individualmente dal contribuente»"*;
- la lettera *b-sexies*), in cui, dopo le parole: "«*che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del suddetto testo unico delle imposte sui redditi*» *sono inserite le seguenti: «, derivanti dall'esercizio di attività economiche riconducibili al medesimo indice sintetico di affidabilità fiscale applicato dalle predette società o associazioni*» *"*.

La modifica della lettera *b-quater*) stabilisce quindi che, nelle sole ipotesi di rinnovo dell'adesione al concordato, non sussiste una causa di esclusione in caso di ingresso di soci o associati che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del *TUIR*[31], ovvero abbiano conseguito reddito

[31] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni in esame sono confluite rispettivamente negli articoli 51 e 52 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi.

d'impresa o di lavoro autonomo per importi complessivamente non superiori a 35.000 euro.

Le modifiche alle lettere *b-quinquies*) e *b-sexies*), invece, stabiliscono che laddove le associazioni e società tra professionisti o avvocati esercitino attività economiche non riconducibili a quelle del medesimo *ISA* applicato individualmente dal socio o dall'associato, non si configuri alcuna ipotesi di esclusione.

Tale disposizione conferma l'orientamento interpretativo logico-sistematico già adottato dall'Agenzia; si richiama, in proposito la risposta fornita all'interpello n. 45 del 24 febbraio 2026 riportata nell'approfondimento presente nel precedente paragrafo.

L'introduzione del comma 1-*bis)* riguarda, infine, la previsione che l'adesione al concordato in presenza di una delle cause di esclusione, di cui al comma 1 dell'articolo 11 del *decreto CPB*, è priva di effetti.

Come già osservato in relazione all'analoga disposizione introdotta dal *decreto Omnibus* in relazione alla mancanza dei requisiti previsti ai commi 1 e 2 dell'articolo 10 del *decreto CPB*, anche questa disposizione è da leggere congiuntamente a quella che ha previsto l'abrogazione della lettera *d)* del comma 1 dell'articolo 22 del *decreto CPB*.

In virtù della modifica, a partire dal biennio 2026-2027, l'adesione al *CPB* da parte del contribuente per cui sussiste una delle cause di esclusione dell'articolo 11 del *decreto CPB* non comporta più l'ipotesi di decadenza dall'istituto, ma, nei suoi confronti, l'adesione al *CPB* deve essere ritenuta come mai avvenuta.

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, vincolando i contribuenti a tutti i conseguenti adempimenti[32].

I redditi oggetto di concordato sono definiti sulla base di quanto disposto agli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*.

In particolare, per quanto riguarda i soggetti esercenti arti e professioni, l'articolo 15 dispone che "*Il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato con riferimento 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) maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216[33].

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

Per quanto riguarda i soggetti che esercitano attività d'impresa, il successivo articolo 16 del *decreto CPB* dispone che "*Il reddito d'impresa, rilevante ai fini delle imposte sui redditi, proposto al contribuente ai fini del concordato, è individuato con riferimento all'articolo 56 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del*

[32] *Cfr.* articolo 18 del *decreto CPB*.
[33] In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 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 d.lgs. n. 81 del 2025.

1986 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 testo unico delle imposte sui redditi, ovvero, relativamente alle imprese minori, all'articolo 66 del medesimo testo unico", senza considerare i valori relativi a[34]:

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*[35] (rilevando, ai fini dell'individuazione di questi ultimi, quanto disposto agli articoli 59 e 89[36] del medesimo testo unico);
d) la maggiorazione del costo del lavoro spettante ai sensi dell'articolo 4 del d.lgs. n. 216 del 2023[37];
e) la maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria spettanti ai sensi dell'articolo 1, commi da 427 a 436, della legge 30 dicembre 2025, n. 199[38].

[34] Come chiarito nelle FAQ n. 12 dell'8 ottobre 2024 e in particolare con la FAQ n. 10 del 25 ottobre 2024, 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. Sul punto si veda anche il chiarimento fornito con la FAQ n. 1 del 3 giugno 2026 in merito alla rilevanza delle plusvalenze realizzate sulla base dell'articolo 86 del *TUIR*, come modificato dall'articolo 1, comma 42, della l. n. 199 del 2025.
[35] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione in esame è confluita nell'articolo 82 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi.
[36] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni in esame sono confluite rispettivamente negli articoli 70 e 98 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi.
[37] In deroga all'articolo 3 della legge n. 212 del 2000, 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 d.lgs. n. 81 del 2025.
[38] L'esclusione dal reddito d'impresa concordato della maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2026 al 30 settembre 2028, riconducibili al cosiddetto iper-ammortamento, è stata introdotta dall'articolo 7 del d.l. n. 38 del 2026 che ha modificato l'articolo 16, comma 1, del *decreto CPB*.

L'articolo 16, comma 3, prevede che le perdite fiscali conseguite dal contribuente nei periodi di imposta precedenti l'adesione al *CPB* riducono il reddito concordato secondo le disposizioni di cui agli articoli 8 e 84 del *TUIR*[39]. Ad esempio, una perdita maturata nel periodo d'imposta 2024 può essere utilizzata in diminuzione del reddito concordato per il periodo d'imposta 2026.

Il successivo comma 4 dispone, altresì, che il saldo netto tra il reddito d'impresa concordato e le componenti reddituali sopra indicate non possa 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, tale importo è ripartito tra i soci o gli associati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

Fermo restando quanto previsto nei periodi precedenti, il contribuente può computare in diminuzione le perdite fiscali, determinate ai sensi del comma 2[40] e conseguite nei periodi d'imposta oggetto del concordato, dai redditi relativi ai medesimi periodi 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 della circolare n. 18/E del 2024, le eventuali perdite d'impresa 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.

Inoltre, nella risposta al quesito n. 6.18 contenuta nella medesima circolare n. 18/E del 2024, è stato precisato che le perdite pregresse o di periodo non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile che può essere assoggettata a

[39] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni in esame sono confluite rispettivamente negli articoli 8 e 93 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposte sui redditi.

[40] Il comma 2 dell'articolo 16 in commento prevede che "*Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive, le perdite su crediti, la maggiorazione del costo del lavoro, la maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, 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*".

imposizione sostitutiva in quanto il contribuente che decide di optare per l'imposta sostitutiva può calcolarla facendo riferimento esclusivamente all'eccedenza tra reddito concordato e reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta[41].

Con specifico riferimento all'impresa familiare, la relazione illustrativa chiarisce che l'importo minimo pari a 2.000 euro sarà dichiarato dai partecipanti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione all'impresa, tenuto conto di quanto disposto rispettivamente dagli articoli 230-*bis* del codice civile e 5 del *TUIR*[42].

Per quanto riguarda l'*IRAP*, l'oggetto del concordato è il *VPN* individuato ai sensi degli articoli 5, 5-*bis*, 8 e 10[43] 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'*IRAP*[44].

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 *VPN* da dichiarare, non richiami espressamente l'articolo 11 del citato *decreto IRAP*, tale norma contiene disposizioni generali per la determinazione del *VPN*. Ne consegue che, in sede di compilazione della proposta di adesione, deve essere dichiarato il *VPN* relativo al periodo precedente l'inizio del biennio, al netto delle predette componenti.

---

[41] Sul tema si richiamano anche i chiarimenti forniti con la FAQ n. 5 dell'8 ottobre 2024.
[42] Con la FAQ n. 3 dell'8 ottobre 2024 è stato ulteriormente chiarito che, sulla base di quanto evidenziato nella relazione illustrativa, anche 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, da parte dei collaboratori dell'impresa familiare devono essere effettuati *pro quota*.
[43] Ovviamente la rilevanza dell'articolo 10 del *decreto IRAP* ai fini della applicazione del *CPB* riguarda esclusivamente gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciali.
[44] *Cfr*. 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 formulata dall'Agenzia delle entrate si impegna a dichiarare sia gli importi concordati sia quelli 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 netta concordati siano oggetto di controllo automatizzato ai sensi dell'articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973[45].

Nei periodi d'imposta oggetto di concordato, i contribuenti devono rispettare gli ordinari obblighi contabili e dichiarativi e comunicare i dati per gli *ISA*[46]. L'obbligo di presentazione dei modelli *ISA* non sussiste quando ricorrono le cause di esclusione dall'applicazione degli stessi, salvo alcune eccezioni[47], 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*

Gli articoli 19 e 21 del *decreto CPB* individuano le fattispecie al ricorrere delle quali il concordato cessa di avere efficacia.

In particolare, 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;

[45] *Cfr.* articolo 12 del *decreto CPB*.
[46] *Cfr.* articolo 13 del *decreto CPB*.
[47] 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*.

- presenza di circostanze eccezionali che hanno determinato la contrazione delle basi imponibili effettive in misura eccedente il 30 per cento rispetto a quelle oggetto di concordato[48];
- adesione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014;
- operazioni di fusione, scissione o conferimento effettuate da società o enti, ovvero, per società o associazioni di cui all'articolo 5 del *TUIR*, modifiche della compagine sociale che comportino un aumento del 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 del *TUIR*, 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 *ISA* maggiorato del 50 per cento;
- titolare di reddito di lavoro autonomo che ha aderito al *CPB* e contemporaneamente partecipa a un'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del *TUIR*, a una *STP* ovvero a una *STA*, qualora venga meno l'adesione al *CPB* da parte dell'associazione, della società tra professionisti o della società tra avvocati partecipata;
- associazione professionale di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del *TUIR*, *STP* o *STA* che ha aderito al *CPB*, qualora venga meno l'adesione al *CPB* di uno o più soci o associati che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo[49] .

[48] *Cfr*. articolo 19 del *decreto CPB*.

[49] Gli ultimi due casi, speculari tra loro, sono stati introdotti con l'articolo 9 del d.lgs. n. 81 del 2025 e, quindi, hanno trovato applicazione a decorrere dalle opzioni per l'adesione al concordato relative al biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del predetto decreto, ossia nel riguardo dei contribuenti che, come specificato nella circolare, hanno effettuato l'adesione al *CPB* per periodi d'imposta 2025-2026 in una data compresa tra il 30 aprile 2025 (data di pubblicazione del *software*) e la data di entrata in vigore del citato decreto legislativo n. 81 del 2025 (13 giugno 2025).

In relazione agli ultimi due casi di cessazione introdotti dal decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81 (di seguito, "*decreto correttivo*"), si ricorda che, in occasione di *Telefisco*, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la cessazione dell'efficacia del *CPB* si verifica sia per l'ente associativo sia per gli altri associati a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifichi la decadenza dal *CPB* anche per un solo associato nel corso di uno dei periodi d'imposta oggetto di concordato.

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 oggetto di concordato rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio medesimo e sulla base della quale è stata formulata la proposta.

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

Sul punto va evidenziata l'analogia con quanto già previsto in tema di applicazione degli *ISA.* Al riguardo, le istruzioni per la 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".

APPROFONDIMENTO – Cause di cessazione dal *CPB* relative a cessazione o modifica dell'attività

Con la FAQ del 28 maggio 2025 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. In particolare, l'Agenzia delle entrate si è espressa circa la configurabilità della causa di cessazione prevista dall'articolo 21, comma 1, lettera *a*) del *decreto CPB* nei confronti di un contribuente che, nel corso del 2025 (secondo anno di applicazione del *CPB*), ha modificato il proprio codice attività rispetto agli anni precedenti, a causa dell'aggiornamento della classificazione ATECO 2025. L'Agenzia delle entrate, dopo aver ricordato 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*", ha precisato che, nel caso esaminato, il cambio del codice attività, "*(...) 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*".

La stessa posizione è stata peraltro espressa dall'Agenzia delle entrate nella risposta interpello n. 236 del 10 settembre 2025, avente a oggetto l'applicazione dell'articolo 21 del *decreto CPB* in caso di modifica del codice attività conseguente all'aggiornamento della classificazione delle attività economiche ATECO 2025. In tale occasione, infatti, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- *"se l'attività nel biennio concordatario corrisponde a quella svolta nel periodo d'imposta antecedente allo stesso non si verifica la cessazione dal CPB di cui all'articolo 21, comma 1, lett.* a)*, del d.lgs. n. 13 del 2024;*

- *quando l'attività viene modificata nel biennio concordatario non si incorre nella suindicata causa di cessazione dal CPB qualora l'indice sintetico di affidabilità fiscale (di seguito anche solo ISA) applicabile rimane il medesimo;*
- *al 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 consegue la cessazione dal CPB, poiché non si configura un cambio sostanziale nell'attività effettivamente svolta dal contribuente".*

Trova, invece, applicazione la causa di cessazione in oggetto nell'ipotesi prospettata nella FAQ n. 7 del 25 ottobre 2024. In particolare, il caso riguarda un soggetto che nel periodo d'imposta precedente al *CPB* svolgeva come attività prevalente quella alberghiera e come attività complementari le attività di bar e ristorante. Per tale annualità, quindi, il contribuente doveva applicare l'*ISA* D44U - Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere, senza la compilazione del prospetto multiattività a causa delle specifiche regole di complementarità previste per tale *ISA*. La modifica della situazione in uno dei due periodi d'imposta del *CPB*, in cui diviene prevalente l'attività del bar o del ristorante rispetto a quella alberghiera, comporta per il contribuente l'obbligo di compilare il nuovo *ISA* relativo all'attività divenuta prevalente, comprensivo del prospetto multiattività (causa di esclusione dall'applicazione degli *ISA* n. 7), e, contemporaneamente, la cessazione dal *CPB*.

Sul medesimo tema si veda anche la FAQ n. 6 del 25 ottobre 2024 con cui viene ribadito che "*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*".

La sopra citata FAQ è stata peraltro richiamata anche nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate in occasione dei quesiti presentati da *ItaliaOggi*. In

particolare, alla domanda se si potesse aprire una nuova unità locale per l'esercizio di una attività non rientrante nell'*ISA* sulla base del quale si era aderito al *CPB* 2025-2026, è stato precisato che tale ipotesi non preclude, di per sé, la permanenza del contribuente all'interno del *CPB*, purché la nuova attività determini ricavi per importi tali da non modificare l'attività considerata prevalente nel periodo d'imposta su cui è stata formulata la proposta di adesione al *CPB* ovvero che per la nuova attività prevalente sia applicabile il medesimo *ISA*.

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 cessi di produrre effetti a partire dal periodo d'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 *VPN* effettivi quantificati secondo quanto previsto negli articoli 15, 16 e 17 del *decreto CPB*.

L'articolo 4 del *decreto ministeriale* 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;*

g. *impatti economici negativi correlati ai conflitti armati e alla situazione geopolitica nell'area mediorientale comprovati dall'incremento nell'anno dell'indice dei prezzi superiore al 5 per cento*"[50].

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, comunicandolo 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 per cento rispetto a quelli oggetto del concordato[51].

---

[50] Tale ultima circostanza eccezionale rappresenta una novità rispetto ai decreti ministeriali degli anni precedenti (decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 14 giugno 2024, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 139 del 15 giugno 2024 e decreto del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 28 aprile 2025, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 117 del 22 maggio 2025, riguardanti, rispettivamente, il biennio 2024-2025 e 2025-2026) che non la includevano nel relativo elenco e tiene conto dell'ampliamento, rispetto alle annualità precedenti, dei conflitti in corso ed alle possibili ricadute economiche negative ad essi correlate.

[51] Al riguardo si richiama la risposta n. 47 del 24 febbraio 2026 dell'Agenzia dell'entrate all'interpello di un contribuente che, nel corso dell'esercizio 2025 (ovvero, il secondo anno del biennio), per motivi di salute ha sospeso l'attività professionale (di avvocato), con relativa sospensione dal proprio albo professionale a seguito della comunicazione all'Ordine di appartenenza, che ha conformemente deliberato. In merito ai quesiti posti l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il *CPB* cessa definitivamente di produrre i propri effetti a partire dal periodo d'imposta in cui avviene la sospensione dell'attività professionale (comunicata all'Ordine di appartenenza), indipendentemente dalla sua durata temporale, a cui consegue una diminuzione del reddito effettivo che superi il 30 per cento rispetto a quello concordato. La cessazione del regime del *CPB* nei termini sopra citati, comporta analogamente alle altre fattispecie di cessazione il venir meno, per il medesimo periodo d'imposta in cui si verificano i relativi presupposti (nel caso in esame, nell'anno 2025),

Anche il decesso del socio o dell'associato, che generalmente non dà luogo alla cessazione dal *CPB*, realizza un'ipotesi di cessazione nel caso in cui si sia 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*", come sostenuto nella FAQ n. 3 del 25 ottobre 2024.

1.9.3. Adesione al regime forfetario

L'adesione al regime forfetario effettuata dal contribuente nei periodi d'imposta oggetto di *CPB* determina una significativa distorsione delle logiche applicative del *concordato*. In assenza di tale causa di cessazione, infatti, il contribuente potrebbe aderire al *CPB* in qualità di soggetto *ISA* e poi transitare nel regime dei contribuenti forfetari, beneficiando di un regime fiscale differente da quello sulla base del quale era stata formulata e accettata la proposta di concordato.

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 alla compagine sociale, il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica tale ipotesi.

Al riguardo, si ricorda che:

a. per operazioni di conferimento si intendono esclusivamente quelle aventi a oggetto un'azienda o un ramo di essa. Pertanto, non si verifica una causa di cessazione in presenza di conferimenti aventi a oggetto, ad esempio, denaro o partecipazioni[52];

di tutti gli effetti derivanti dall'adesione al regime del *CPB* stesso (*cfr*. paragrafo 1.10 della circolare n. 9/E del 24 giugno 2025), inclusi quelli indicati nel comma 3 del citato articolo 19 (ossia, quelli stabiliti dall'articolo 9-*bis*, comma 11, del *decreto ISA*).

[52] *Cfr.* risposta al quesito 6.6 della circolare n. 18/E del 2024.

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, con riferimento ai soli soggetti di cui all'articolo 5 del *TUIR* (come indicato nella FAQ n. 2 del 28 ottobre 2024).

Inoltre, come chiarito dalla risposta al quesito n. 6.6 della citata circolare n. 18/E del 2024, rientra tra le cause di cessazione dal *CPB* anche la cessione di 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 a una realtà economica diversa da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie.

APPROFONDIMENTO – Cause di cessazione relative a fusione, scissione, conferimento e modifiche della compagine sociale

Sul tema riguardante le modifiche della compagine sociale è utile richiamare i seguenti chiarimenti, tenendo presente che l'affinità tra le cause di cessazione relative a fusione, scissione, conferimento e modifiche della compagine sociale e le cause di esclusione per le medesime circostanze, portino a ritenere rilevanti anche le FAQ dell'Agenzia delle entrate inerenti a queste ultime:

- con la FAQ n. 10 dell'8 ottobre 2024 è stato precisato che la causa di esclusione in esame non può essere estesa anche all'impresa familiare, atteso che essa "*ha natura individuale e non collettiva (associativa)*";
- con la FAQ n. 3 del 17 ottobre 2024, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per le società di capitali che optano per il regime di trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116 del *TUIR*, eventuali modifiche della compagine sociale non rilevano ai fini dell'esclusione dal *CPB*;
- con la FAQ n. 1 del 28 ottobre 2024 è stato anche chiarito che la trasformazione che comporti il passaggio da un tipo di società di capitali ad un altro oppure da

un tipo di società di persone ad un altro non rileva ai fini dell'esclusione o della cessazione degli effetti del *CPB*.

Più in generale, con riferimento alla causa di cessazione prevista dall'articolo 21 del *decreto CPB*, risulta di particolare interesse il parere fornito con la FAQ n. 1 del 7 gennaio 2026 in merito a una società in nome collettivo composta da due soci che aveva aderito al *CPB* per il biennio 2024-2025 e che, nel settembre 2025, si era trasformata in ditta individuale a seguito della cessione della propria quota da parte di un socio a favore dell'altro, con conseguente apertura di una nuova partita IVA.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, dopo aver ricordato che per queste fattispecie di trasformazioni "atipiche" è intervenuta la Corte di Cassazione con sentenza n. 3671 del 16 febbraio 2007 (la Corte di Cassazione ha ribadito questo orientamento con la sentenza n. 496 del 14 gennaio 2015, con cui ha confermato che il passaggio da società a impresa individuale non è una trasformazione tecnica, ma una successione tra soggetti distinti che richiede la preventiva liquidazione ed estinzione della società, *ndr*) stabilendo che "*la c.d. continuazione dell'impresa in forma individuale sia sempre preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della medesima (...), a conclusione della quale, il patrimonio sociale residuo è assegnato al socio superstite*", ha precisato che nel caso in oggetto "*si realizzino quelle modifiche sostanziali della soggettività di coloro che hanno aderito al CPB in quanto la proposta è stata riferita ad una realtà economica diversa da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie*" che costituiscono la *ratio* di quanto stabilito dall'articolo 21 del *decreto CPB*. Pertanto, nell'ipotesi di trasformazione "atipica" da società di persone a impresa individuale, che implica necessariamente lo scioglimento della società, il *CPB* cessa nella seconda annualità concordata, ossia per il periodo d'imposta 2025.

In conclusione, la trasformazione "atipica" da società di persone a impresa individuale, comportando lo scioglimento della società, assume rilevanza ai fini dell'articolo 21 del *decreto CPB* e comporta la cessazione dei relativi effetti.

Modifiche sostanziali della soggettività dei contribuenti che hanno aderito al *CPB*, non si verificano, invece, nelle trasformazioni "*da un tipo di società di capitali ad un altro oppure da un tipo di società di persone ad un altro*", e, pertanto, non rilevano ai fini dell'esclusione o della cessazione degli effetti del *CPB* come evidenziato nella già richiamata FAQ n. 1 del 28 ottobre 2024.

Non sussiste, inoltre, l'operatività della causa di cessazione di cui all'articolo 21, lettera *b-ter),* del *decreto CPB*, come chiarito nella FAQ n. 2 del 25 settembre 2025 nei confronti di una ditta individuale che ha aderito al *CPB* per il biennio 2024-2025 e che a fine 2024 ha effettuato la cessione di un ramo d'azienda. Tale conclusione trova la sua *ratio* nel fatto che il legislatore ha fatto espresso riferimento a "società ed enti" e non, in generale, all'imprenditore o al "soggetto giuridico" che ha aderito al concordato. Si ritiene quindi che, stando al tenore letterale della norma, l'ambito soggettivo di applicazione della causa di cessazione richiamata all'articolo 21, lettera *b-ter*) del *decreto CPB* non contempli le imprese individuali e pertanto non sia ad esse applicabile.

Infine, non risulta rilevante 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 precedente. Al riguardo, si ricorda il parere espresso nella FAQ n. 4 del 25 ottobre 2024 in cui l'Agenzia delle entrate ha chiarito che tali passaggi non rientrano in nessuna delle cause di esclusione o di cessazione previste dagli articoli 11 e 21 del *decreto CPB*.

1.9.5. Dichiarazione di ricavi o compensi eccedenti rispetto ai limiti previsti

Al fine di evitare che il *CPB* possa trovare 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*, è stata individuata, quale soglia di ricavi o compensi oltre la quale si verifica la causa di cessazione dal *CPB*, quella relativa all'applicazione degli *ISA* maggiorata del 50 per cento, per dare stabilità e certezza all'assetto definito a seguito dell'adesione al concordato.

Pertanto, se il contribuente soggetto a *ISA* dichiara ricavi o compensi superiori all'importo di 5.164.569 euro[53], ma comunque non superiori all'importo di 7.746.853 euro, si determina la fuoriuscita dal regime *ISA*, ma non dal *CPB*, che, quindi, continua a produrre i propri effetti.

1.9.6. Modifiche all'articolo 21 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

Con le disposizioni di cui all'articolo 28, comma 1, lettera *f*), del *decreto Omnibus* sono apportate modifiche all'articolo 21 del *decreto CPB* in materia di cause di cessazione, in analogia con quelle introdotte all'articolo 11 del medesimo *decreto CPB* relativo alle cause di esclusione (per eventuali approfondimenti si rinvia al paragrafo 1.7.1. – "Modifiche all'articolo 11 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*").

Si ribadisce che tali modifiche si applicano a decorrere dal biennio d'imposta 2026-2027.

In particolare, il legislatore è intervenuto sulle cause di cessazione di cui al:

- comma 1, lettera *b-ter*), dell'articolo 21[54], stabilendo che, in ipotesi di rinnovo dell'adesione al concordato, sono fatte salve le eventuali modifiche della compagine sociale di cui alla citata lettera, in caso di ingresso di soci o

[53] La soglia massima di 5.164.569 euro per l'applicazione degli *ISA* in vigore nel periodo d'imposta 2025 è stabilita dall'articolo 3, comma 1, lettera *a*) dei decreti del Vice Ministro dell'Economia e delle finanze del 31 marzo 2025, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 91 del 18 aprile 2025 e del 31 marzo 2026, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 88 del 16 aprile 2026.

[54] La disposizione prevede che il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta in cui 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 *TUIR* 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.

associati che nell'anno precedente abbiano percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del *TUIR*, ovvero abbiano conseguito reddito d'impresa o di lavoro autonomo per importi complessivamente non superiori a 35.000 euro;

- comma 1, lettere *b-quinquies*) e *b-sexies*), dell'articolo 21[55], disponendo che non si configurino le ipotesi di cessazione laddove le associazioni e le società tra professionisti o tra avvocati esercitino attività economiche non riconducibili a quelle del medesimo *ISA* applicato individualmente dal socio o dall'associato.

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.

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 d.P.R. n. 600 del 1973[56], salvo che, in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, ricorrano cause di decadenza dal *CPB*[57].

Inoltre, ai sensi dell'articolo 19, comma 3, del *decreto CPB*, sono riconosciuti tutti i benefici elencati all'articolo 9-*bis*, comma 11, del *decreto ISA*[58]:

---

[55] Le due disposizioni prevedono, rispettivamente, che il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta in cui:

- il contribuente dichiari individualmente redditi di lavoro autonomo e l'associazione ovvero la società tra professionisti o la società tra avvocati, alle quali partecipa, non determinino il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato nei medesimi periodi d'imposta cui aderisce il socio o l'associato;
- l'associazione ovvero la società tra professionisti o tra avvocati e uno dei soci o degli associati che dichiarino individualmente redditi di lavoro autonomo non determinano il reddito sulla base dell'adesione alla proposta di concordato nei medesimi periodi d'imposta dell'associazione o società partecipata.

[56] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 254 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.

[57] Il comma 2 dello stesso articolo 34, nel sottolineare l'importanza dell'adesione al concordato, stabilisce che "*L'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per intensificare l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono*".

[58] Nei confronti dei contribuenti che procedono al rinnovo dell'adesione al concordato anche per un ulteriore biennio, il *decreto Omnibus,* come meglio chiarito al paragrafo 1.12.1 della presente circolare, ha ampliato i benefici premiali indicati alle lettere *a*), *b*) ed *e)* dell'articolo 9-*bis* comma 11, del *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 d.P.R. n. 600 del 1973, e all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972[59]. Al riguardo, nella FAQ n. 11 del 25 ottobre 2024, rispondendo alla domanda circa l'applicazione del beneficio in oggetto in caso di accettazione della proposta di concordato, l'Agenzia delle entrate, richiamando quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 19 del *decreto CPB* e rinviando ai chiarimenti forniti con la circolare n. 18/E del 2024, ha confermato che l'accesso ai benefici premiali non è condizionato dal punteggio *ISA* ottenuto nel biennio del *CPB*;
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 d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972[60], con riferimento all'imposta sul valore aggiunto;

[59] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 283 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.
[60] A decorrere dal 1° gennaio 2027, le disposizioni da ultimo citate confluiscono nell'articolo 293 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.

f) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38, del d.P.R. n. 600 del 1973[61], a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Con riferimento ai benefici premiali riportati alle lettere *a*) e *b*) sopra indicate, l'Agenzia delle entrate ha precisato, con la FAQ del 24 febbraio 2025, che i soggetti che hanno aderito al *CPB* possono "*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*". Quindi attraverso l'adesione al concordato "*non si verifica (...) 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*"[62].

Pertanto, nel caso di adesione al *CPB* nel 2026 per il biennio d'imposta 2026-2027, il beneficio dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità trova applicazione già con riferimento al credito IVA che emerge dalla dichiarazione IVA 2027, relativa all'anno d'imposta 2026. Inoltre, tale beneficio, qualora rivolto ai soggetti che hanno aderito al *CPB*, può essere inteso con il limite più elevato di 70.000 euro.

Coerentemente con tale risposta, l'Agenzia delle entrate, con la FAQ n. 1 del 15 ottobre 2025, ha ulteriormente chiarito, con specifico riferimento ai crediti IVA infrannuali, che "*il beneficio dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA infrannuali, per un importo non superiore a 70.000 euro annui, e dell'esonero dall'apposizione del visto di*

[61] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 253 del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.

[62] Sul tema si veda anche la risposta n. 36 dell'11 febbraio 2026 dell'Agenzia delle entrate all'interpello di un contribuente che ha aderito al *CPB* 2024-2025 e che ha ottenuto un punteggio *ISA* di 8.58. Nel caso di specie, l'istante rileva di aver ricevuto lo scarto di un modello F24, contenente la compensazione di un credito d'imposta relativo alle imposte dirette per l'anno 2023, a causa dell'assenza del visto di conformità. Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'esonero dall'obbligo di apporre il visto di conformità trova applicazione esclusivamente con riferimento alle dichiarazioni dei redditi presentate per i periodi di imposta oggetto di concordato (anni di imposta 2024 e 2025) da cui emergono i crediti.

conformità o dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA infrannuali, per un importo non superiore a 70.000 euro annui, riguardi i crediti maturati nel biennio successivo all'anno di adesione (ad esempio, se il contribuente ha aderito nel 2024 al CPB 2024/2025, egli potrà usufruire del beneficio per i crediti IVA infrannuali maturati nel biennio 2025/2026)".

Al riguardo, occorre evidenziare che l'articolo 14 del *decreto CPB* è stato modificato dall'articolo 28, comma 1, lettera *c)*, del *decreto Omnibus* al fine di potenziare gli effetti premiali derivanti dal regime del *CPB* per i contribuenti che abbiano aderito a tale istituto per il biennio precedente e decidano di rinnovare l'adesione anche per un ulteriore biennio[63].

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.

Al riguardo, è opportuno premettere che su tale disposizione è intervenuto l'articolo 28, comma 1, lettera *g*) del *decreto Omnibus*, con cui il legislatore ha modificato le ipotesi di decadenza dall'istituto, che sono specificatamente illustrate nel paragrafo successivo.

I chiarimenti contenuti nel presente paragrafo, di conseguenza, assumono rilevanza per i soggetti che hanno aderito al concordato per i bienni 2024-2025 e 2025-2026, mentre per coloro che aderiscono al concordato per il biennio 2026-2027, tali chiarimenti rimangono validi se non in contrasto con quanto disposto dal *decreto Omnibus* (si veda il successivo paragrafo 1.11.1).

[63] Tali modifiche sono illustrate in maniera più diffusa nel successivo paragrafo 1.12.1.

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

Si riportano di seguito le ipotesi previste dalle lettere da *a*) a *e)*, dell'articolo 22:

a) a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta almeno una delle seguenti ipotesi:
   - l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati;
   - la commissione di altre violazioni di non lieve entità.

b) a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi o del *VPN* 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 2 del medesimo decreto, vale a dire, vengono meno o risultano insussistenti le condizioni necessarie per accedere al concordato;

e) è omesso il versamento delle somme dovute a seguito delle attività di cui all'articolo 12, comma 2, del *decreto CPB, "qualora il pagamento di tali somme non sia avvenuto, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dall'articolo 36-bis, comma*

3, del d.P.R. n. 600 del 1973". 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 d.lgs. n. 462 del 1997. 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.

Con riferimento alle violazioni ritenute di "*non lieve entità*" di cui alla predetta lettera *a*), il medesimo articolo 22, comma 2, prevede che si tratti:

a) delle violazioni constatate che integrano le fattispecie di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 (reati tributari), relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato;
b) della comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli *ISA*[64], in misura tale da determinare un minor reddito o *VPN* oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento. Con la FAQ n. 2 del 7 gennaio 2026, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il calcolo della variazione del 30 per cento debba essere riferito, sulla base di una interpretazione letterale della disposizione, al reddito concordato prima delle integrazioni o modifiche della dichiarazione dei redditi. Quindi se la differenza tra reddito originariamente concordato e nuovo reddito proposto sulla base dei dati corretti comunicati con la dichiarazione integrativa, supera il limite del

[64] Per il biennio di applicazione del *CPB* 2026-2027 i dati comunicati in modo inesatto o incompleto sono riferibili al modello *ISA* 2026 relativo al periodo d'imposta 2025 (sul punto si veda anche la FAQ n. 13 del 25 ottobre 2024).

30 per cento sul reddito originariamente concordato si determina la decadenza dal *CPB* [65];

c) 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*")[66]: omessa dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette e *IRAP*, dei sostituti d'imposta e dell'imposta sul valore aggiunto. Al riguardo, con la FAQ n. 14 del 25 ottobre 2024, nel dare risposta all'interpretazione fornita dall'istante, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato che l'omessa dichiarazione *IRAP* non costituisce causa di esclusione[67] dal *CPB* se relativa ad uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in cui avviene l'adesione, ma la stessa omissione costituisce causa di decadenza dal *CPB* qualora riguardi i periodi d'imposta oggetto di concordato;

– all'articolo 6, commi 2-*bis* e 3, del *decreto sanzioni*, contestate in numero pari o superiore a tre, commesse in giorni diversi, relative alla mancata o infedele memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi, ovvero alla mancata o infedele emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale;

---

[65] In relazione alla FAQ n. 2 del 2026, l'Agenzia delle entrate ha fornito il seguente esempio numerico: *"Il reddito proposto ed accettato dal contribuente ai fini del CPB è pari a 150. Lo stesso contribuente presenta, successivamente all'adesione al CPB, una dichiarazione integrativa per correggere degli errori commessi in quella originaria. Il reddito che l'Agenzia avrebbe proposto sulla base dei nuovi dati corretti sarebbe stato pari a 200. Calcolando la differenza tra il reddito concordato (pari a 150) e il reddito calcolato sulla base dei dati corretti comunicati con la dichiarazione integrativa (pari a 200), emergerebbe quindi la differenza di reddito di 50. In questo caso si determinerebbe la decadenza dal CPB poiché la variazione del reddito (pari a +50) supererebbe il limite del 30% sul reddito concordato (il 30% di 150 = 45)".*

[66] Si precisa, per completezza, che, nell'ottica di un riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario (in attuazione dell'articolo 21, comma 2, della legge n. 111 del 2023), le disposizioni del d.lgs. n. 471 del 1997 sono abrogate, con decorrenza dal 1° gennaio 2027, e trasfuse nel nuovo Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, emanato con il d.lgs. n. 173 del 2024.
In particolare, gli articoli 1, comma 1, 2, comma 1, e 5, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, ai sensi degli articoli 101 e 102 del predetto Testo unico, sono abrogati e trasfusi, rispettivamente, negli articoli 27, 28 e 30 dello stesso, con decorrenza dal 1° gennaio 2027.

[67] L'articolo 11, comma 1, lettera *a*) del *decreto CPB*, infatti, 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*".

- all'articolo 9, comma 2, del *decreto sanzioni* inerente alla 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 concernenti l'omessa installazione o manomissione dei misuratori fiscali o dei registratori telematici.

Il medesimo articolo 22 del *decreto CPB*, comma 3, precisa che le citate 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[68], sempreché le violazioni non siano state già constatate 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.

Il successivo comma 3-*bis*, infine, prevede che nel caso di decadenza dal concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del *VPN* concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

Le fattispecie di cui alle lettere *b*) e *c*)[69] del comma 1 e alla lettera *b*)[70] del comma 2, dell'articolo 22, sono finalizzate a presidiare la corretta dichiarazione dei dati su cui il *CPB* si basa.

---

[68] Si precisa, per completezza, che, nell'ambito di un riordino organico delle disposizioni che disciplinano il sistema tributario, attuato in esecuzione dell'articolo 21, comma 2, della legge n. 111 del 2023, le disposizioni del d.lgs. n. 472 del 1997 sono abrogate, con decorrenza dal 1° gennaio 2027, e trasfuse nel nuovo Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, emanato con il d.lgs. n. 173 del 2024. In particolare, l'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, ai sensi dell'articolo 101 del predetto Testo unico, è abrogato e trasfuso, nell'articolo 14 dello stesso, con decorrenza dal 1° gennaio 2027.

[69] *Cfr.* 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*" e 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*".

[70] *Cfr.* 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-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*".

Ciò premesso, anche al fine di evitare possibili distorsioni applicative, è necessario effettuare una lettura sistematica delle tre fattispecie appena elencate, ricordando 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. In tal senso, si ritiene 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 dal concordato, è necessario che gli stessi determinino un minor reddito o *VPN* oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento.

Al riguardo, come specificato nella FAQ n. 1 del 15 dicembre 2025, il contribuente che ha aderito al *CPB* e che deve presentare una dichiarazione integrativa per sanare errori e/o omissioni, deve contemporaneamente allegare a detta dichiarazione anche il modello *ISA* e il Quadro P del modello *CPB*. Se la presentazione della dichiarazione integrativa viene effettuata oltre i termini fissati dalla norma per l'adesione al *CPB* per correggere errori e/o omissioni, e nella stessa sono riportati valori che incidono sulla determinazione del reddito e/o sul *VPN* concordati, occorre ricalcolare la proposta di *CPB* ai soli fini della verifica delle ipotesi di decadenza di cui all'articolo 22, comma 1, lettera *b*), del *decreto CPB*.

Nella medesima FAQ viene anche evidenziato che se i dati riportati nella dichiarazione integrativa determinano un maggior reddito o *VPN* superiore al 30 per cento di quello oggetto di concordato, la modifica comporta la decadenza dallo stesso ai sensi dell'articolo 22, comma 1, lettera *b*) del citato decreto; se, invece, tali dati non comportano modifiche del reddito o *VPN* rilevanti ai fini del *CPB* o tali modifiche non incidono sulla decadenza di cui al citato articolo 22, non si verifica alcun effetto sulla modifica degli importi concordati oggetto di accettazione della proposta inviata entro i termini previsti dalla norma[71].

[71] *Cfr*. risposta fornita dall'Agenzia delle entrate in occasione dei quesiti di *Telefisco*, del 5 febbraio 2025 e della partecipazione al *Forum* dei Commercialisti.

Infine, anche nell'ipotesi in cui l'adesione al *CPB* 2026-2027 sia avvenuta in modalità autonoma (invio del modello *CPB* insieme al frontespizio di Redditi 2026) e si abbia la necessità di presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e/o omissioni incidenti o meno sulla determinazione del reddito e/o sul *VPN* concordati, il contribuente dovrà presentare tale dichiarazione completa di tutti i quadri, compreso il modello *CPB*, con i dati modificati e/o con i dati, già esposti nella dichiarazione originaria, che non richiedono alcuna modifica, in maniera da permettere di acquisire tutte le informazioni necessarie per procedere al ricalcolo della proposta con i dati aggiornati in modo da verificare eventuali ipotesi di decadenza.

1.11.1. Modifiche all'articolo 22 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

Come accennato nel paragrafo precedente con le disposizioni di cui all'articolo 28, comma 1, lettera *g*), del *decreto Omnibus* il legislatore è intervenuto sui criteri che comportano la decadenza dal concordato.

Tali modifiche decorrono a partire dalle adesioni per il *CPB* 2026-2027 e ridefiniscono l'ambito di applicazione delle ipotesi di decadenza derivante dalla notifica di un atto di accertamento (articolo 22, comma 1, lettera *a*) e da errori od omissioni riguardanti i dati comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato (articolo 22, comma 1, lettere *b*) e *c*).

Nello specifico, la modifica dell'articolo 22 del *decreto CPB* ha sostanzialmente previsto:

- la soppressione delle lettere *b*) e *c*)[72] che sono state sostituite dalle seguenti:

[72] Le disposizioni in argomento prevedevano la decadenza dal concordato nei seguenti casi in cui:
- *"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".*

- "*b) a seguito di accertamento, nel periodo d'imposta precedente a quelli oggetto del concordato, risulta la presenza di errori od omissioni nei dati comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato, tali che il reddito o il valore netto della produzione calcolati sulla base dei dati corretti risultino superiori di almeno il 30 per cento rispetto al reddito o al valore netto della produzione concordati*";
- "*c) risultano commesse altre violazioni di non lieve entità di cui al comma 2*".

- la soppressione della lettera *d*) con la quale era prevista la decadenza dal *CPB* nei casi in cui all'atto dell'adesione vi fosse stata carenza dei requisiti di cui all'articolo 10, comma 2 del *decreto CPB*, ovvero la sussistenza delle cause di esclusione di cui all'articolo 11 del medesimo *decreto CPB*.

In particolare, con la revisione delle ipotesi di decadenza previste dal novellato articolo 22, ferma restando l'ipotesi di decadenza "*a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente,"* da cui *"risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi o compensi* (parola aggiunta con il *decreto Omnibus*) *dichiarati"*, le ipotesi riguardanti gli errori od omissioni nei dati comunicati nella dichiarazione dei redditi ai fini della definizione della proposta di concordato e l'eventuale modifica o integrazione della stessa dichiarazione, non comportano più la decadenza dal concordato senza alcuna possibilità di rimedio; tali violazioni, in base alla nuova disciplina, comportano ora la decadenza solo a seguito di notifica di atto di accertamento e sempreché "*il reddito o il valore netto della produzione calcolati sulla base dei dati corretti risultino superiori di almeno il 30 per cento rispetto al reddito o al valore netto della produzione concordati*".

La nuova formulazione delle ipotesi di decadenza previste al comma 1 dell'articolo 22 del *decreto CPB* è coerente con quanto previsto dal nuovo comma

3-*bis* dell'articolo 19 che prevede la possibilità, da parte del contribuente, di regolarizzare le violazioni dichiarative o relative alla comunicazione dei dati ai fini della definizione della proposta di concordato, mediante integrazione della dichiarazione dei redditi e il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso. Quest'ultima disposizione prevede, infatti, che le sanzioni correlate a tali violazioni, compresa la sanzione disposta dall'articolo 8 del *decreto sanzioni*[73], possono essere definite mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Restano ferme le ipotesi di violazioni di non lieve entità di cui al comma 2 dell'articolo 22, e resta anche fermo che, in base a quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 22, "*le violazioni di cui al comma 2, lettere a) e b)*[74]*, 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*".

Su questo ultimo punto vale la pena evidenziare che la norma in commento prevede espressamente che, con riferimento alle violazioni di carattere penale e a quelle che riguardano la comunicazione dei dati *ISA,* la constatazione della violazione o comunque l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza, comportano l'irrilevanza, ai fini della decadenza, dell'eventuale regolarizzazione mediante ravvedimento operoso e, di

---

[73] L'articolo 8 del d.lgs. n. 471 del 1997, ai sensi dell'articolo 101 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, è abrogato e trasfuso, nell'articolo 33 dello stesso, con decorrenza dal 1° gennaio 2027.

[74] Il riferimento è alle violazioni di cui al comma 2, lettere *a*) e *b*) dell'articolo 22 del *decreto CPB*, ovvero: *"a) 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;*
b) 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".

conseguenza, restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del *VPN* concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti. Diversamente, sulla base di quanto dispone il comma 3-*bis* del novellato articolo 19 del *decreto CPB*, il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 per rimuovere errori od omissioni relativi ai ricavi, compensi o altri dati indicati nella dichiarazione dei redditi o comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato, in ogni caso non riconducibili alle fattispecie previste al comma 2, lettere *a*) e *b*), dell'articolo 22 del *decreto CPB* (violazioni di carattere penale e violazioni che riguardano la comunicazione dei dati *ISA*), non determina la decadenza dal *CPB,* sempreché siano rispettate le condizioni previste al comma 1-*ter* del medesimo articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997[75], ossia non vi sia stata la notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, si evidenzia che il citato *decreto Omnibus* è intervenuto eliminando dalle cause di decadenza previste dall'articolo 22 del *decreto CPB*, l'ipotesi di cui alla lettera *d*) del comma 1, in base alla quale il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta nei casi in cui ricorre una delle cause di esclusione di cui all'articolo 11, ovvero vengono meno i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2.

Come già evidenziato nei paragrafi 1.6.1 e 1.7.1 della presente circolare, tale disposizione è da leggere congiuntamente a quelle che hanno previsto che l'adesione al concordato, in mancanza dei requisiti di cui all'articolo 10 del *decreto CPB,* ovvero in presenza di una delle cause di esclusione di cui al comma 1 dell'articolo 11 del medesimo *decreto CPB*, è priva di effetti; in tal caso, infatti, il

[75] Il comma 1-*ter* dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 prevede che: "*Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli*".

contribuente non è considerato decaduto ma, nei suoi confronti, l'adesione al *CPB* deve essere ritenuta come mai avvenuta.

1.12. Rinnovo del concordato

L'articolo 14 del *decreto CPB* prevede che, decorso il biennio oggetto di concordato, il contribuente che abbia mantenuto i requisiti previsti dall'articolo 10 per l'accesso all'istituto e nei cui confronti non siano insorte cause di esclusione di cui all'articolo 11 del citato decreto possa aderire ad un nuovo biennio di concordato.

Ne consegue che il contribuente che ha aderito al *CPB* per i periodi d'imposta 2024-2025 può aderire a una nuova proposta di concordato biennale, elaborata dall'Agenzia delle entrate, relativa al successivo biennio d'imposta 2026-2027. Analogamente il contribuente che ha aderito al *CPB* per i periodi d'imposta 2025-2026 può aderire a una nuova proposta di concordato biennale relativa al successivo biennio d'imposta 2027-2028, così come, il contribuente che aderisce al *CPB* per i periodi d'imposta 2026-2027 può aderire a una nuova proposta riferita al biennio 2028-2029.

In particolare, in caso di rinnovo del *CPB*, i contribuenti che hanno aderito alla proposta per il biennio d'imposta 2024-2025 e che intendono rinnovarlo per il biennio 2026-2027 devono dichiarare, nel relativo modello *CPB*, il reddito e il *VPN* effettivi, rettificati ai sensi degli articoli 15[76], 16[77] e 17[78] del *decreto CPB*, relativi all'ultimo anno del biennio del concordato (nel caso di specie, il periodo d'imposta 2025). Al riguardo, si ricorda che i contribuenti che, ad esempio, hanno già aderito al *CPB* per il primo biennio d'imposta 2024-2025 e intendono rinnovare l'adesione per un secondo biennio d'imposta non possono dichiarare ulteriori componenti positivi al fine di migliorare il punteggio di affidabilità fiscale relativo all'anno d'imposta 2025.

[76] Rubricato "*Reddito di lavoro autonomo oggetto di concordato*".
[77] Rubricato "*Reddito d'impresa oggetto di concordato*".
[78] Rubricato "*Valore della produzione netta oggetto di concordato*".

Tale preclusione è correlata alla circostanza che, per tali soggetti, il reddito e il valore della produzione netta relativi al periodo d'imposta 2025 restano quelli determinati in sede di adesione al *CPB*.

Con la già richiamata FAQ n. 3 del 25 settembre 2025 (riferita alla disciplina *pro tempore* vigente), nel rispondere a un quesito concernente la compatibilità tra le cause di esclusione dal *CPB,* di cui alle lettere *b-quinquies*) e *b-sexies*) dell'articolo 11, comma 1, del *decreto CPB* e il rinnovo dell'adesione al *CPB* da parte dei soggetti citati nella norma[79], l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che gli associati di uno studio professionale titolari di partita IVA individuale che, a differenza dello studio associato, non hanno aderito al *CPB* per il biennio d'imposta 2024-2025 possono aderirvi per il biennio d'imposta 2025-2026. Per il periodo d'imposta 2026, gli effetti del *CPB* continuano a prodursi in conseguenza del rinnovo dell'adesione da parte dell'associazione professionale[80].

In modo analogo, nell'ipotesi opposta in cui abbiano aderito al *CPB* per il biennio 2024-2025 gli associati titolari di partita IVA autonoma e non dell'associazione professionale, quest'ultima può aderire al *CPB* per il biennio 2025-2026. Anche in tal caso, per il periodo d'imposta 2026 gli effetti del *CPB* continuano a prodursi al rinnovo dell'adesione da parte degli altri associati.

---

[79] *Cfr.* articolo 11, comma 1: "*Non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione: (...)* b-quinquies) *con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, hanno dichiarato individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (...), e, contemporaneamente, partecipato a un'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera* c*), del medesimo testo unico 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 predetta causa di esclusione non opera se l'associazione o la società partecipata aderiscono al concordato preventivo biennale per i medesimi periodi d'imposta cui aderisce il socio o l'associato;* b-sexies) *l'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera* c)*, del citato testo unico delle imposte sui redditi (...), ovvero la società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, ovvero la società di cui all'articolo 4-*bis *della legge 31 dicembre 2012, n. 247, nelle ipotesi in cui non aderiscono al concordato preventivo biennale, nei medesimi periodi d'imposta, tutti i soci o associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del suddetto testo unico delle imposte sui redditi*".

[80] L'ipotesi descritta nella FAQ può verificarsi in quanto, ai fini dell'adesione al *CPB* per il biennio 2024 e 2025, non erano ancora in vigore le disposizioni relative alle cause di esclusione dal *CPB* di cui alle lettere *b-quinquies)* e *b-sexies)* dell'articolo 11, comma 1, del *decreto CPB*. Tali disposizioni hanno infatti trovato applicazione con riferimento al *CPB* relativo al biennio 2025-2026 (*cfr*. paragrafo 1.7. della presente circolare).

Resta fermo che, per i casi in oggetto, il mancato rinnovo del *CPB* determina una causa di cessazione, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, lettere *b-quinquies*) e *b-sexies*), del *decreto CPB*.

1.12.1. Modifiche all'articolo 14 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

L'articolo 14 del *decreto CPB* è stato modificato dall'articolo 28, comma 1, lettera *c*) del *decreto Omnibus* al fine di potenziare gli effetti premiali derivanti dal regime del *CPB* per i contribuenti che abbiano aderito a tale istituto per il biennio precedente e intendano rinnovare l'adesione per un ulteriore biennio.

Nello specifico, il comma 1-*bis* prevede che, in caso di rinnovo del concordato, in sostituzione dei benefici di cui alle lettere *a*), *b*) ed *e*) dell'articolo 9-*bis,* comma 11, del *decreto ISA*[81] (vedi paragrafo 1.10. – "Effetti derivanti dall'adesione al *CPB*"), sono riconosciuti i seguenti:

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 100.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive, in luogo delle soglie, rispettivamente pari a 70.000 euro e 50.000 euro, previste dalla lettera *a)* del medesimo articolo 9-*bis*, comma 11;
- 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 100.000 euro annui, in luogo della soglia pari a 70.000 euro prevista dalla lettera *b)* del citato articolo 9-*bis*, comma 11;
- anticipazione di due anni, anziché di almeno un anno, come previsto dalla lettera *e*) del citato articolo 9-*bis*, comma 11, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento disposti dall'articolo 43, comma 1, del d.P.R. n. 600 del

[81] Il riconoscimento ai contribuenti che aderiscono al *CPB* dei benefici di cui all'articolo 9-*bis* comma 11, del *decreto ISA* è disposta dall'articolo 19, comma 3, del *decreto CPB*.

1973[82], con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972[83].

Il successivo comma 1-*ter* riconosce, per i contribuenti che decidono di rinnovare l'adesione anche per il biennio 2026-2027, la possibilità di rateizzare, per i periodi d'imposta oggetto del concordato, le somme dovute a titolo di saldo e acconto delle imposte senza interessi. Tale previsione costituisce una deroga alle disposizioni dettate dall'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241[84] in materia di pagamenti rateali e di interessi dovuti.

1.12.2. Ulteriore opportunità per chi rinnova l'adesione al CPB

Nell'ambito delle modifiche introdotte dal *decreto Omnibus*, l'articolo 29 ha previsto la possibilità di accedere all'istituto del ravvedimento delle annualità pregresse per i soggetti che hanno aderito al *CPB* relativamente al biennio d'imposta 2024-2025 e che, relativamente al biennio d'imposta 2026-2027, rinnovano l'adesione al concordato entro i termini di legge.

L'esercizio di tale opzione consente di regolarizzare, anche singolarmente, le annualità d'imposta dal 2020 al 2023 mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e dell'*IRAP*, definita in funzione al livello di affidabilità fiscale risultante dall'applicazione degli *ISA*, con aliquote agevolate e con una riduzione del 30 per cento delle imposte sostitutive dovute per le annualità 2020 e 2021 interessate dal COVID-19.

A seguito del perfezionamento del ravvedimento, con il versamento delle imposte sostitutive dovute[85], sono escluse, con riferimento alle annualità dal 2020 al 2023, ancora accertabili, le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro

[82] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 293, comma 1, del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.
[83] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 293, comma 1, del Testo unico delle disposizioni legislative in materia di adempimenti e accertamento.
[84] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nel Testo unico in materia di versamenti e di riscossione, approvato con decreto legislativo 24 marzo 2025, n. 33.
[85] Il comma 11 dell'articolo 29 del *decreto Omnibus* dispone che "*Il versamento dell'imposta sostitutiva di cui al presente articolo è effettuato in un'unica soluzione tra il 1° gennaio 2027 e il 15 marzo 2027 oppure mediante pagamento rateale nel numero massimo di dieci rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 16 marzo 2027*".

autonomo di cui all'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché quelle di cui all'articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972.

1.13. Rilevanza delle basi imponibili concordate

L'articolo 19 del *decreto CPB* individua 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.

Il medesimo articolo dispone 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*".

Pertanto, a seguito dell'accettazione della proposta di concordato e del corretto adempimento degli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, gli eventuali maggiori o minori redditi, anche in caso di perdita, nonché i maggiori o minori valori della produzione conseguiti nei periodi d'imposta oggetto di concordato, non potranno influire sul *quantum* della pretesa tributaria preventivamente concordata.

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, anche, 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[86].

Per ulteriori approfondimenti sul tema si rinvia al precedente paragrafo 1.9.2.

1.13.1. Modifiche all'articolo 19 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

Con l'articolo 28, comma 1, lettera *d*), del *decreto Omnibus* è stato modificato, a decorrere dal biennio d'imposta 2026-2027, l'articolo 19 del *decreto CPB* prevedendo l'inserimento del comma 3-*bis*. Tale nuovo comma stabilisce che: "*In caso 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, per rimuovere errori od omissioni relativi ai ricavi, compensi o altri dati indicati nella dichiarazione dei redditi o comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato, il reddito o il valore netto della produzione concordati sono rideterminati sulla base dei dati modificati o integrati. Le sanzioni correlate alle violazioni di cui al primo periodo, compresa la sanzione disposta dall'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, possono essere definite mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*".

Le modifiche all'articolo 19 del *decreto CPB* hanno la finalità di riorganizzare, razionalizzandole, le casistiche che comportano la decadenza dal concordato preventivo biennale derivanti da infedeltà dichiarative, introducendo,

[86] Al riguardo, si evidenzia che con la FAQ n. 3 del 25 ottobre 2024 richiamata nel paragrafo 1.9.2. – "Presenza di circostanze eccezionali" - è stato precisato che il decesso del socio o dell'associato, pur non dando luogo ad un'ipotesi di cessazione dal *CPB*, potrebbe configurare una causa di cessazione prevista dall'articolo 19 del *decreto CPB*, qualora si realizzino quelle "*particolari ed eccezionali circostanze che hanno determinato la contrazione delle basi imponibili effettive in misura eccedente il 30% rispetto a quelle oggetto di concordato*".

con il comma 3-*bis*, la regola generale in base alla quale gli errori o le omissioni relativi ai dati contenuti nella dichiarazione dei redditi o comunicati nella proposta di concordato non comportano la decadenza dal concordato medesimo[87], laddove gli stessi siano regolarizzati mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998 e le correlate sanzioni siano definite mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

In tali casi, il contribuente, mediante i medesimi strumenti (dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso), ove necessari, comunica e ridetermina il reddito o il *VPN* concordati sulla base dei dati modificati o integrati, e definisce le relative sanzioni, compresa quella disposta dall'articolo 8 del *decreto sanzioni*.

In questo modo, l'accordo a cui si è prestata adesione nei termini di cui all'articolo 9 del *decreto CPB* viene allineato ai dati indicati dal contribuente nella dichiarazione integrativa presentata ai fini del ravvedimento operoso, evitando, quindi, che lo stesso resti vincolato a un reddito o un valore della produzione concordati sulla base di dati non corretti.

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, il comma 2, 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 (c.d. *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

[87] Si tratta in ogni caso di errori o omissioni tali da determinare che il reddito o il valore netto della produzione calcolati sulla base dei dati corretti risultino superiori di almeno il 30 per cento rispetto al reddito o al valore netto della produzione concordati.

lavoro autonomo dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*[88];

b) se l'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente (c.d. *metodo storico*), è dovuta una maggiorazione di importo pari al 3 per cento della differenza, se positiva, tra il *VPN* 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 (c.d. *metodo previsionale*), la seconda rata di acconto è calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al *VPN* 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 *metodo storico* sono corrisposte entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto.

Le predette maggiorazioni, sulla base delle previsioni del comma 2 dell'articolo 20 del *decreto CPB*, riferendosi al primo periodo d'imposta di adesione al concordato, risultano dovute solo con riferimento al primo anno di applicazione del *CPB*;[89] pertanto, si ritiene non siano dovute da parte dei contribuenti che, avendo aderito al *CPB* per il biennio d'imposta 2024-2025, rinnovano l'adesione per il biennio d'imposta immediatamente successivo 2026-2027[90].

[88] Nella FAQ n. 4 dell'8 ottobre 2024 è stato chiarito che, nel caso in cui il reddito dichiarato per il periodo precedente, rettificato secondo quanto previsto dagli articoli 15 e 16 del *decreto CPB*, sia negativo, la maggiorazione debba essere determinata sulla differenza tra l'importo del reddito concordato rettificato e zero. Inoltre, come chiarito con la FAQ n. 1 dell'8 ottobre 2024, il versamento della maggiorazione è prevista anche 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 di concordato.

[89] *Cfr.* FAQ n. 3 dell'8 ottobre 2024.

[90] La risposta fornita nella FAQ n. 2 del 3 giugno 2026 anticipa in via interpretativa il principio espresso nella modifica normativa introdotta al comma 1, lettera *e),* dall'articolo 28 del *decreto Omnibus*.

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 (sul punto si veda anche la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate nella FAQ n. 1 del 17 ottobre 2024).

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 *CPB*.

Infine, con la FAQ n. 1 dell'8 giugno 2026[91] sono stati forniti chiarimenti in merito al calcolo dell'acconto per il 2026 con il *metodo storico* per coloro che hanno aderito al *CPB* per gli anni d'imposta 2024 e 2025 e non intendono procedere al rinnovo per il biennio d'imposta successivo. In particolare, viene confermato che, anche in assenza di adesione al *CPB* 2026-2027, sulla base delle previsioni di cui all'articolo 20, ai fini del calcolo dell'acconto, si tiene conto del reddito concordato per l'annualità 2025 e che, quindi, nessun rilievo assume il reddito effettivamente conseguito nei periodi d'imposta oggetto di concordato.
Sempre in tema di acconti, con la FAQ n. 1 del 3 giugno 2026 è stata chiarita la portata applicativa delle previsioni di cui al comma 43 dell'articolo 1 della l. n. 199 del 2025 in tema di deducibilità delle plusvalenze *ex* articolo 86 del *TUIR*[92].

[91] La risposta fornita anticipa in via interpretativa il principio espresso nella modifica normativa introdotta al comma 1, lettera *e),* dall'articolo 28 del *decreto Omnibus*.
[92] Come chiarito nella FAQ n. 1 del 3 giugno 2026, tenuto conto che, in base alle disposizioni dell'articolo 16 del *decreto CPB*, i valori relativi alle plusvalenze non sono compresi nel reddito oggetto di concordato, è stato ritenuto che la nuova formulazione dell'articolo 86, comma 4, del *TUIR* e il conseguente impatto delle plusvalenze realizzate nel 2025 sul calcolo degli acconti per il periodo d'imposta 2026, ai sensi del comma 43 dell'articolo 1 della legge n. 199 del 2025, si rifletta anche, per chi ha aderito al *CPB*, sulla rideterminazione dell'imposta del periodo d'imposta precedente.

1.14.1. Modifiche all'articolo 20 del *decreto CPB* introdotte dal *decreto Omnibus*

Con una modifica disposta dall'articolo 28, comma 1, lettera *e*) del *decreto Omnibus,* è stata prevista, mediante l'aggiunta del comma 3-*bis* all'articolo 20 del *decreto CPB*, la disapplicazione dei commi 2 e 3 del medesimo articolo 20, per i soggetti che rinnovano l'adesione al *CPB* per un ulteriore biennio.

Per i contribuenti che decidono di rinnovare l'adesione al *CPB*, pertanto, non trova applicazione la previsione di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 20 del *decreto CPB* e di conseguenza tali contribuenti avranno la possibilità di determinare gli acconti con il metodo cosiddetto "*storico*" senza applicare la maggiorazione prevista dal citato articolo 20, comma 2, lettere *a)* e *b)* del *decreto CPB*.

Al riguardo, si ritiene che il legislatore, attraverso tale modifica, abbia inteso interpretare il rinnovo dell'adesione al *CPB* per il biennio immediatamente successivo come la volontà di proseguire, senza soluzione di continuità, il rapporto di trasparenza tra l'amministrazione fiscale e lo stesso contribuente, sancito da un patto fiscale (*CPB*) che si estende oltre la durata ordinariamente prevista. Sulla base di questo presupposto, il primo anno di rinnovo del *CPB,* può essere inteso come una naturale prosecuzione del concordato pattuito per il biennio precedente e non come il primo anno di un nuovo concordato.

L'intervento legislativo, peraltro, risulta confermare l'orientamento interpretativo logico-sistematico già adottato dall'Agenzia con le risposte fornite nelle FAQ n. 2 del 3 giugno 2026 e n. 1 dell'8 giugno 2026 riportate nell'*Appendice* allegata al presente documento di prassi.

1.15. Regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato

Come evidenziato nella relazione illustrativa al decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108, che ha introdotto numerose modifiche al *decreto CPB,* l'articolo 20-

bis del medesimo *decreto CPB* disciplina un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul maggior reddito concordato per i contribuenti che aderiscono alla proposta di *CPB*.

Tale regime opzionale prevede che, per i periodi di imposta oggetto del concordato, i contribuenti possono assoggettare a un'imposta sostitutiva 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, 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.).

APPROFONDIMENTO – Imposta sostitutiva sul maggior reddito concordato

Di particolare interesse è la risposta al quesito 6.12 della circolare n. 18/E del 2024. In particolare, coerentemente con quanto già precisato nella circolare n. 18/E del 28 giugno 2023, in tema di regime agevolativo opzionale della *flat tax incrementale*, 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.

Sul tema si richiama anche:

- la risposta al quesito n. 6.14 della citata circolare n. 18/E del 2024 con cui è stato chiarito che, 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. Successivamente l'Agenzia delle entrate, con la FAQ n. 3 dell'8 ottobre 2024, ha ulteriormente precisato, con riferimento alla impresa familiare, che il versamento della maggiorazione o il versamento

dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati dai collaboratori dell'impresa familiare *pro quota*;

- la FAQ n. 2 dell'8 ottobre 2024 con cui l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'esercizio dell'opzione può essere effettuato anche per una sola delle due annualità oggetto di *CPB*;
- la FAQ n. 13 dell'8 ottobre 2024 con cui è stato chiarito che, 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.

L'imposta sostitutiva è graduata (con aliquota che varia dal 10 al 15 per cento) sulla base del livello di affidabilità fiscale ottenuto dal contribuente nel periodo precedente a quelli oggetto di concordato[93]: più alto è il punteggio *ISA* raggiunto dal contribuente[94], più bassa è l'aliquota dell'imposta sostitutiva.

Punteggio *ISA* ottenuto nel p.i. precedente a quelli oggetto di *CPB*	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%

[93] Con la FAQ n. 2 del 15 dicembre 2025 è stato chiarito che nel caso in cui un contribuente che ha aderito al *CPB*, decide di ravvedere un errore presentando una dichiarazione integrativa allegando il modello *ISA* con i dati aggiornati e l'aggiornamento dei dati *ISA* comporta una modifica del punteggio *ISA* attribuito, il calcolo dell'imposta sostitutiva debba essere effettuato sulla base dell'aliquota correlata al punteggio *ISA* che emerge dalla dichiarazione integrativa. Qualora il contribuente abbia già presentato la dichiarazione dei redditi relativa a un periodo d'imposta oggetto di concordato, l'aliquota aggiornata e il corrispondente valore dell'imposta sostitutiva andrà riportata, nel quadro CP (Concordato preventivo biennale) della dichiarazione integrativa afferente al suddetto periodo d'imposta.

[94] 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. Al riguardo, si ricorda che per coloro che hanno già aderito al *CPB* per il primo biennio e intendono rinnovare l'adesione per un secondo biennio, non è possibile dichiarare ulteriori componenti positivi al fine di migliorare il punteggio di affidabilità fiscale relativo all'anno d'imposta 2025. Tale preclusione è correlata alla circostanza che per tali soggetti il reddito e il valore della produzione relativi al periodo d'imposta 2025 restano quelli determinati in sede di adesione al *CPB*.

Per 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 2025 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 2026 e 2027, 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), le quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria (iper-ammortamento)[95] nonché gli utili e le perdite considerati nel loro importo fiscalmente rilevante;
- si ipotizzi che il risultato di tale operazione porti a individuare un reddito di 36.200[96] euro relativo al periodo d'imposta 2025, a fronte del quale viene proposto un reddito da concordare per il periodo d'imposta 2026 di 37.600 euro[97] e, per il periodo d'imposta 2027, di 39.390;
- sulla base di tali dati, la parte di reddito d'impresa relativa al periodo d'imposta 2026 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 –

[95] Tale deduzione riguarda le opzioni a partire dal biennio 2026-2027 da parte dei contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e in corso al 31 dicembre 2025.
[96] Per il periodo d'imposta 2025 tale importo coincide con quello da dichiarare nel rigo P04 – *Reddito rilevante ai fini del CPB* del modello *CPB*.
[97] Il reddito proposto per il periodo d'imposta 2026 è calcolato in base a quanto disposto dall'articolo 7 del *decreto ministeriale*, in cui è previsto che la proposta per il periodo d'imposta 2026 tiene conto dei redditi dichiarati per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e, nella misura del 50 per cento, del maggiore reddito individuato con la metodologia di cui all'allegato 1 del medesimo decreto ministeriale.

36.200)[98], mentre la parte di reddito eccedente relativa al periodo d'imposta 2027 risulta essere pari a 3.190 (39.390 – 36.200).

Il contribuente indicato nell'esempio potrebbe scegliere, per il periodo d'imposta 2026, di assoggettare a imposta sostitutiva il reddito eccedente di 1.400 euro applicando l'aliquota del 10 per cento e versando un importo pari a 140 euro.

Per il periodo d'imposta 2027, l'importo dell'imposta sostitutiva sarà invece pari a 319 euro pari al 10 per cento 3.190 euro.

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 del *decreto CPB*.

Nel caso di rinnovo per il biennio d'imposta 2028-2029, dopo il biennio d'imposta 2026-2027, il periodo d'imposta da considerare come riferimento è, pertanto, il 2027.

Tornando all'esempio precedente, il contribuente che volesse rinnovare l'adesione per i periodi d'imposta 2028 e 2029 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 2028 e reddito effettivo d'impresa relativo al periodo d'imposta 2027 (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)[99], le quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria (iper-ammortamento)[100], nonché gli utili e le perdite.

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.

---

[98] Nella risposta dell'Agenzia delle entrate fornita nella citata FAQ n. 4 dell'8 ottobre 2024, è stato chiarito che, nel caso in cui il valore del reddito effettivo dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferisce la proposta sia negativo, la maggiorazione debba essere determinata sulla differenza tra l'importo del reddito concordato e zero.

[99] Tale deduzione riguarda le opzioni applicabili a partire dal biennio 2025-2026.

[100] Tale deduzione riguarda le opzioni applicabili a partire dal biennio 2026-2027.

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 corrispettivo[101].

1.15.1. Limiti alla base imponibile su cui applicare imposta sostitutiva opzionale per i contribuenti aderenti al *CPB*

Con l'articolo 8 del d.lgs. n. 81 del 2025 sono state apportate modifiche 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 85.000 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 per cento, ossia quella prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera *c*), del *TUIR*;
- per i soggetti IRES, con l'aliquota del 24 per cento, ossia quella individuata dall'articolo 77 del *TUIR*[102].

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 ottantacinquemila euro è verificato (...) in*

[101] Il decreto-legge 30 aprile 2026, n. 63, convertito con modificazioni dalla legge 25 giugno 2026, n. 113, all'articolo 1-*sexies*, ha disposto, nei confronti dei soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli *ISA*, la proroga dei versamenti al 20 luglio 2026 senza maggiorazione e con maggiorazione dello 0.80 per cento in caso di versamento effettuato entro il trentesimo giorno successivo al 20 luglio.

[102] L'articolo 8 del d.lgs. n. 81 del 2025 precisa, inoltre, che la modifica apportata dallo stesso all'articolo 20-*bis* del *decreto CPB* si applica a partire dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2025-2026, purché non esercitate prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 81 del 2025. 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 in argomento (13 giugno 2025), hanno aderito al *CPB* per i periodi d'imposta 2025-2026.

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 anche 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 – *Modello CPB*

Per il *CPB* relativo ai periodi d'imposta 2026-2027, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato, con due Provvedimenti del 27 febbraio 2026:

– il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini della elaborazione della proposta del *CPB* e per la relativa accettazione[103];
– le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello *CPB* e i controlli di coerenza dei dati dichiarati nei modelli *ISA 2026* e nel modello *CPB* 2026-2027, nonché le modalità di adesione e dell'eventuale revoca dell'adesione alla proposta di *CPB*[104].

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 *CPB* 2026-2027[105], che risulta sostanzialmente invariato rispetto a quello relativo al biennio precedente, si compone delle seguenti sezioni:

- Condizioni di accesso;
- Dati contabili;
- Proposta *CPB*;
- Accettazione proposta *CPB* e firma dichiarazione sostitutiva.

Nella sezione *Condizioni di accesso* sono previste le informazioni relative alla presenza di requisiti e all'assenza di cause di esclusione (righi P01 e P02)[106] che i contribuenti dichiarano per poter accedere alla proposta di concordato.

---

[103] Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 71684 del 27 febbraio 2026, recante "*Approvazione di n. 173 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, da utilizzare per il periodo di imposta 2025, del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini della elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale per i periodi d'imposta 2026 e 2027 e per la relativa accettazione e di un sistema di importazione dei dati degli indici sintetici di affidabilità fiscale ai fini della semplificazione del relativo adempimento dichiarativo*".

[104] Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 72335 del 27 febbraio 2026, recante "*Approvazione delle specifiche tecniche e dei controlli per la trasmissione telematica dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2025 e della elaborazione della proposta di concordato preventivo biennale per i periodi d'imposta 2026 e 2027*".

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

[106] Tra le informazioni da indicare al rigo P02 vi è quella relativa all'assenza di condanne che insieme a quella relativa alla presenza di eventi straordinari (rigo P03) 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 d.P.R. n. 445 del 2000. Tali dichiarazioni sostitutive, in caso di accettazione della proposta di *CPB*, sono sottoscritte apponendo la firma al rigo P10.

Nella medesima sezione i contribuenti possono, altresì, indicare la presenza di eventi straordinari (rigo P03)[107], individuati con il *decreto ministeriale*, che si sono verificati per una parte, anche limitata, del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 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 *VPN IRAP* rilevanti ai fini della determinazione della proposta di concordato.

Le istruzioni che accompagnano il modello *CPB* specificano in maniera dettagliata l'individuazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo da riportare nel rigo P04 e, per chi ne è interessato, il *VPN* rilevante ai fini dell'*IRAP* da indicare nel rigo P05.

In particolare, nella determinazione del reddito di impresa, in base alle novità introdotte dall'articolo 7 del d.l. n. 38 del 2026 tra le componenti escluse dal reddito oggetto di concordato, deve essere considerata anche la maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria connessi agli investimenti agevolati, c.d. iper-ammortamento, e spettanti ai sensi dell'articolo 1, commi da 427 a 436 della l. n. 199 del 2025.

Tale maggiorazione è, peraltro, esclusa anche nella determinazione del reddito proposto ai fini del *CPB* sia per il periodo d'imposta 2026 che per il 2027; le quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi all'iper-ammortamento, maturate nel corso del biennio di concordato, possono essere utilizzate in diminuzione del reddito concordato per i periodi d'imposta 2026 e 2027, in sede di dichiarazione dei redditi.

Nella sezione *Proposta CPB* sono individuati gli importi relativi al reddito proposto ai fini del *CPB* per i periodi d'imposta 2026 e 2027 e al *VPN IRAP*,

[107] Nelle istruzioni per la compilazione del modello *CPB* viene riportato un elenco degli eventi che possono essere considerati straordinari.

proposto ai fini del *CPB* per i medesimi periodi d'imposta, calcolati dal *software* "*IltuoISA_CPB 2026"*.

Nella sezione *Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva*, apponendo la firma al rigo P10, il contribuente procede all'accettazione della proposta di *CPB* per i periodi d'imposta 2026 e 2027 oltre alla sottoscrizione delle dichiarazioni sostitutive rese ai righi P02 e P03.

In tale ultima sezione viene, altresì, ricordato che alla proposta di *CPB* relativa al nuovo biennio non possono aderire coloro che hanno aderito ad una proposta relativa al biennio 2025-2026.

Al riguardo, vale la pena ricordare che, come già anticipato nel paragrafo 1.13.1 della presente circolare, le recenti disposizioni contenute nel *decreto Omnibus* consentono ora al contribuente, attraverso dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso, la possibilità di rideterminare il reddito o il *VPN* concordati sulla base dei dati modificati o integrati, al fine di rimuovere errori od omissioni relativi ai ricavi, compensi o altri dati indicati nella dichiarazione dei redditi o comunicati ai fini della definizione della originaria proposta di concordato.

1.18. Modalità di adesione alla proposta di concordato – *Trasmissione telematica*

Con il richiamato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 72335 del 2026 è stato previsto che i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni possono direttamente o tramite un intermediario abilitato, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, d.P.R. n. 322 del 1998, aderire al *CPB* per i periodi d'imposta 2026 e 2027, entro i termini previsti per l'adesione[108], mediante invio telematico del "*Modello CPB 2026-2027*".

[108] L'articolo 7-*bis* del d.l. n. 38 del 2026 stabilisce che per il biennio 2026-2027 il termine per aderire alla proposta di concordato, di cui all'articolo 9, comma 3, del *decreto CPB* è differito al 31 ottobre 2026 (effettivamente al 2 novembre poiché il 31 ottobre cade di sabato) ovvero all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

L’adesione può essere attuata sia dai soggetti che applicano gli *ISA* per il 2025 e che intendono aderire al *CPB* per la prima volta, sia da parte dei soggetti che hanno aderito al *CPB* 2024-2025 e intendono rinnovare l’istituto concordatario.

L’adesione può essere effettuata con le due seguenti modalità alternative:

- invio congiunto al modello *ISA* (relativo al periodo d’imposta 2025), in allegato alla dichiarazione dei redditi (modello REDDITI 2026);
- invio autonomo, unicamente con il frontespizio del modello REDDITI 2026, con compilazione della casella “*Comunicazione CPB*” con il codice “1 – *Adesione*”. Qualora il soggetto opti per tale modalità di invio, nel frontespizio del modello REDDITI dovranno essere inserite soltanto le informazioni relative ai dati anagrafici, al soggetto firmatario della “*Comunicazione CPB”* e alla presentazione telematica da parte del soggetto incaricato. L’eventuale compilazione di altri campi del modello REDDITI è inibita o è comunque considerata priva di effetti.

Quest’ultima modalità serve esclusivamente a comunicare l’adesione e non assolve all’adempimento della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

Il contribuente che intenda modificare una comunicazione di adesione già inviata, potrà trasmettere, nei termini per l’adesione al *CPB* 2026-2027, una nuova comunicazione di adesione senza necessità di revocare la precedente.

La revoca dell’adesione a una proposta *CPB*, precedentemente accettata per il biennio d’imposta 2026-2027, deve avvenire per via telematica, entro gli stessi termini previsti per l’adesione, e deve essere comunicata con una delle seguenti diverse modalità a scelta del contribuente:

a) in fase di invio della dichiarazione dei redditi, utilizzando la casella “*Comunicazione CPB”* con codice “*3 – Revoca con flusso dichiarativo*”. In tal modo, entro i termini di adesione al *CPB*, saranno revocate tutte le comunicazioni di adesione in precedenza inviate, e il

contribuente potrà anche eventualmente inviare una nuova comunicazione di adesione al *CPB*, congiuntamente alla dichiarazione. Tale tipologia di revoca rappresenta una novità rispetto allo scorso anno, poiché in precedenza la revoca poteva avvenire solo in via "autonoma".

Come già rilevato, qualora si opti per tale modalità di revoca, saranno oggetto di essa tutte le adesioni effettuate per il biennio d'imposta 2026-2027, sia nel caso in cui siano state trasmesse per una stessa tipologia di reddito, sia nel caso riguardino le due diverse tipologie di reddito: impresa e lavoro autonomo. In questo ultimo caso, quindi, qualora il soggetto voglia revocare l'adesione solo per una categoria reddituale, dovrà inviare la dichiarazione dei redditi completa, compilando la casella "*Comunicazione CPB*" con il codice "*3 – Revoca con flusso dichiarativo*", allegando alla dichiarazione i modelli *ISA* relativi alle due tipologie reddituali; congiuntamente, però, dovrà trasmettere una nuova comunicazione di adesione, tramite modello *CPB*, relativa alla proposta per la tipologia di reddito per la quale intende confermare l'adesione stessa[109];

b) in modo autonomo, utilizzando la casella "*Comunicazione CPB*" con codice "*2 – Revoca*". In tal caso, nel frontespizio del modello REDDITI 2026 dovranno essere inserite solo le informazioni relative ai dati anagrafici, al soggetto firmatario della "*Comunicazione CPB"* e alla presentazione telematica da parte del soggetto incaricato. L'eventuale compilazione di altri campi del modello REDDITI è inibita o è comunque considerata priva di effetti.

In caso di invio di comunicazione di revoca con modalità autonoma, dovranno essere compilanti i seguenti campi del *Modello CPB 2026-2027*:

– Codice Fiscale;

[109] Si vedano a riguardo gli esempi riportati nelle istruzioni per la compilazione del modello *CPB* per il biennio 2026-2027.

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

Come nel caso dell'adesione, anche la trasmissione della revoca con il solo frontespizio del modello REDDITI non assolve all'adempimento della trasmissione della dichiarazione annuale dei redditi.

2. ATTIVITÀ DI CONTROLLO

Il corretto funzionamento del *CPB* presuppone il regolare adempimento degli obblighi dichiarativi da parte del contribuente.

Tali obblighi si sostanziano nella correttezza, completezza e veridicità delle informazioni fornite all'Amministrazione finanziaria dai contribuenti che intendono aderire al *CPB*, informazioni che costituiscono la base per l'elaborazione della relativa proposta.

Il *decreto CPB* attribuisce, attraverso specifiche disposizioni, particolare rilevanza all'autenticità e all'esattezza dei dati dichiarati. Ciò non soltanto ai fini della formulazione di una proposta di reddito e *VPN* concordati, ma anche ai fini della stessa ammissibilità al *CPB*.

In particolare, per l'accesso al *CPB* si richiede:

- l'effettiva sussistenza, in capo al contribuente, dei requisiti previsti dall'articolo 10;
- la veridicità degli elementi contenuti nella dichiarazione con cui viene attestata l'insussistenza delle cause di esclusione analiticamente indicate dall'articolo 11;
- il regolare adempimento degli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 13.

Secondo quanto disposto dall'articolo 9 del *decreto CPB*, come modificato dal d.lgs. n. 81 del 2025: "*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 (...) le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi. La predetta metodologia (...) tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (...)".

Alla luce di tale disposizione, il corretto assolvimento degli obblighi dichiarativi costituisce un elemento essenziale per l'elaborazione di una proposta di reddito concordato congrua, in quanto coerente con l'effettiva capacità economica del contribuente.

Dal rapporto di stretta connessione tra il modello *ISA* e il *CPB*, si evince che la correttezza, la completezza e la coerenza dei dati comunicati, costituisce condizione essenziale, sia in sede di compilazione del modello *ISA*, sia in sede di adesione al *CPB*, per il corretto funzionamento dell'istituto e per la conseguente congruità della proposta formulata dall'Amministrazione finanziaria. La stretta connessione tra il modello *ISA* e il *CPB* è desumibile, da un lato, dall'articolo 10 del *decreto CPB*, secondo cui possono accedere al concordato i contribuenti che applicano gli *ISA* e dall'altro, dall'articolo 9 del medesimo decreto, in base al quale la proposta di reddito concordato viene elaborata dall'Agenzia delle entrate anche sulla base dei dati forniti dal contribuente e delle risultanze derivanti dall'applicazione degli *ISA.*

La fedeltà dichiarativa assume rilievo anche sotto il profilo delle ipotesi di decadenza disciplinate dall'articolo 22 del *decreto CPB*. Tra queste rientrano, ad esempio, le ipotesi in cui:

- siano accertate, nei periodi d'imposta oggetto del concordato o in quello precedente, attività non dichiarate oppure l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati;
- siano commesse violazioni di non lieve entità riconducibili alla comunicazione inesatta o incompleta dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli *ISA*, in misura tale da determinare un minor

reddito o un minor *VPN* oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento;

- siano indicati nella dichiarazione dei redditi dati non corrispondenti a quelli comunicati ai fini della definizione della proposta di concordato.

Pertanto, la veridicità e la correttezza delle informazioni trasmesse dal contribuente non assumono rilievo soltanto nella fase genetica del concordato, ossia ai fini dell'elaborazione e dell'accettazione della proposta, ma incidono anche sulla permanenza degli effetti dell'istituto. L'eventuale infedeltà dichiarativa può infatti determinare la decadenza dal *CPB*, con il conseguente venir meno dei benefici premiali.

Inoltre, l'articolo 34, comma 1, del *decreto CPB* dispone, in favore dei soggetti aderenti, una limitazione all'esercizio dei poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria previsti dall'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973; tale limitazione non opera qualora, all'esito dell'attività istruttoria, emergano cause di decadenza dal concordato ai sensi dell'articolo 22 del medesimo decreto.

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. Nell'esercizio dell'attività di controllo potranno essere utilizzate 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

L'articolo 2-*ter* del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, ha previsto il trattamento sanzionatorio per i soggetti che hanno commesso violazioni e non hanno aderito al *CPB* o ne sono decaduti.

In dettaglio, il comma 1 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 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*[110]*, previste dal comma 1 dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*[111]*, sono ridotte alla metà*"[112].

***

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*)

[110] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 23 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali.
[111] A decorrere dal 1° gennaio 2027, la disposizione confluisce nell'articolo 37 del Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali.
[112] L'articolo 2-*ter* del d.l. n. 113 del 2024, 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)".

Allegato

APPENDICE

Sommario

A. Dichiarazioni integrative 2

B. Dichiarazioni integrative presentate per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 2024 6

C. Condizioni di accesso e cause di esclusione o cessazione (Rif. artt. 10, 11, 21 e 24 del *decreto CPB*) 8

D. Reddito e valore della produzione netta oggetto di concordato (Rif. artt. 15, 16 e 17 del *decreto CPB*) 33

E. Cause di decadenza (Rif. art. 22 del *decreto CPB*) 39

F. Calcolo degli acconti e imposta sostitutiva (Rif. artt. 20, 20-bis del *decreto CPB*) 45

G. Benefici premiali (Rif. art. 19 del *decreto CPB*) 58

H. Casistiche particolari 61

Si riporta, di seguito, una rassegna delle risposte in materia di *CPB* fornite dall'Agenzia delle entrate ad alcuni quesiti formulati dalla stampa specializzata o da organismi rappresentativi di categorie di operatori economici.

Si tratta in particolare di risposte a quesiti già riportate in precedenti documenti di prassi o comunque già precedentemente pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate; la raccolta ha dunque una funzione ricognitiva ed ha la finalità di agevolare l'utenza nel corretto adempimento in caso di adesione al *CPB*. Le risposte riportate mantengono la loro validità, con gli opportuni aggiornamenti dei periodi d'imposta e tenendo conto delle modifiche normative intervenute, anche con riferimento alle proposte di *CPB* per il biennio 2026-2027.

Il numero riportato in coda a ciascun quesito fa riferimento alla numerazione del quesito stesso presente nella circolare n.18/E del 17 settembre 2024 o nella circolare n. 9/E del 24 giugno 2025 o utilizzata in fase di pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle entrate nella sezione delle FAQ.

A. Dichiarazioni integrative

A.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 versate 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 (*n. 18/E del 17 settembre, *ndr*), "*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*".

A.2 Domanda. In sede di adesione al Concordato preventivo biennale (CPB), il contribuente ha commesso un errore nella compilazione del modello CPB, indicando nel rigo P04 - Reddito rilevante ai fini del CPB un valore del reddito molto più elevato di quello corretto.

Tale errore, di conseguenza, ha comportato un valore più elevato anche dell'importo di reddito proposto e accettato dal contribuente. Fermo restando che, tenuto conto di quanto già chiarito al punto 1.1 della sezione delle FAQ contenuta nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E, del 24 giugno 2025, il contribuente resta vincolato agli importi concordati, si chiede di sapere se il contribuente ha la possibilità di sanare gli errori ed omissioni incidenti sulla determinazione del reddito e/o sul valore della produzione netta concordati, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa comprensiva del quadro P del modello CPB contenente i dati corretti. ***(Faq n. 1 del 15 dicembre 2025)***

Risposta. Nel caso in cui il contribuente che ha aderito al CPB debba presentare una dichiarazione integrativa per sanare errori e/o omissioni è necessario che detta dichiarazione contenga anche il modello ISA e il Quadro P del modello CPB. Coerentemente con quanto già precisato al punto 1.1 della sezione delle FAQ della circolare n. 9/E, del 24 giugno 2025, la presentazione della dichiarazione integrativa oltre i termini fissati dalla norma per l'adesione al CPB per correggere errori e/o omissioni, qualora presenti valori che incidono sulla determinazione del reddito e/o sul valore della produzione netta concordati, comporta conseguentemente la necessità di ricalcolare la proposta di CPB ai soli fini della verifica delle ipotesi di decadenza di cui all'articolo 22 comma 1, lett. b) del decreto n. 13 del 2024.

Su tale tema si evidenzia, infatti, che la Circolare n. 18/E del 17 settembre 2024 ha chiarito 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".

In tal caso si possono verificare due scenari alternativi:

- la modifica dei dati all'interno della dichiarazione integrativa determina un maggior reddito o valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30 per cento. In questo caso detta modifica comporta la decadenza del concordato ai sensi dell'articolo 22 comma 1, lett. b) del citato decreto. Al riguardo, si rammenta che il comma 3-*bis* del *decreto CPB* prevede che "*Nel caso di decadenza dal concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti*";

- la variazione dei dati all'interno della dichiarazione integrativa non determina modifiche del reddito o valore della produzione netta rilevanti ai fini del CPB, o comunque pur determinandole non sono rilevanti ai fini della decadenza di cui al citato art. 22. In questo caso, l'indicazione dei dati aggiornati non produce alcun effetto sulla modifica degli importi concordati oggetto di accettazione della proposta inviata entro i termini previsti dalla norma.

Al riguardo, con riferimento alla campagna dichiarativa 2025, nell'ipotesi in cui l'adesione al CPB 2025/2026 sia avvenuta con l'invio del modello CPB in modalità autonoma, congiuntamente al frontespizio di Redditi 2025, si ritiene utile specificare che in presenza della necessità di presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e/o omissioni incidenti o meno sulla determinazione reddito e/o sul valore della produzione netta concordati, occorrerà, anche in questo caso, acquisire le informazioni necessarie per procedere al ricalcolo della stessa con i dati aggiornati in modo da verificare eventuali ipotesi di decadenza. A tal fine, è pertanto necessario che il contribuente presenti la dichiarazione integrativa completa di tutti i quadri della dichiarazione, compreso il modello CPB, con i dati modificati, e/o con i dati, già esposti nella dichiarazione originaria, che non richiedono alcuna modifica.

A.3 Domanda. Un contribuente che ha aderito al CPB, a seguito della ricezione di una lettera di compliance in cui viene comunicata la presenza di una possibile anomalia dati ISA per il periodo d'imposta 2023, decide di ravvedere l'errore presentando una dichiarazione integrativa allegando il modello ISA con i dati aggiornati. L'aggiornamento dei dati ISA comporta una modifica del punteggio ISA attribuito passando da 7 a 5. Si chiede di sapere se, nel caso rappresentato, il contribuente dovrà rideterminare l'imposta sostitutiva, prevista ai sensi dell'articolo 20-*bis* del D.Lgs. n. 13 del 2024, sulla base dell'aliquota corrispondente al nuovo punteggio ISA derivante dalla dichiarazione integrativa. ***(Faq n. 2 del 15 dicembre 2025)***

Risposta. L'art. 20-*bis*, comma 1, del D.Lgs. n. 13 del 2024 dispone 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, applicando un'aliquota:

a) del 10 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8;

b) del 12 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;

c) del 15 per cento, se nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta presentano un livello di affidabilità fiscale inferiore a 6".

Nel caso oggetto di quesito, si ritiene che il calcolo dell'imposta sostitutiva debba essere effettuato sulla base dell'aliquota correlata al punteggio ISA che emerge

dalla dichiarazione integrativa. Ovviamente, qualora il contribuente abbia già presentato la dichiarazione dei redditi relativa a un periodo d'imposta oggetto di concordato, l'aliquota aggiornata e il corrispondente valore dell'imposta sostitutiva andrà riportata, nel quadro CP (Concordato preventivo biennale) della dichiarazione integrativa afferente al suddetto periodo d'imposta.

B. Dichiarazioni integrative presentate per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 2024

B.1 Domanda. Per i contribuenti che, pur avendo validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il 31 ottobre 2024, non hanno ancora accettato la proposta concordataria, si chiede a quale data debba essere verificato il requisito previsto dall'articolo 10, comma 2, del *decreto CPB* per l'accesso al relativo regime. (***Faq n. 1 del 9 dicembre 2024***)

Risposta. L'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 2024 espressamente prevede che "*I soggetti che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024 e non hanno aderito al concordato preventivo biennale di cui agli articoli da 10 a 22 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, possono aderire al predetto concordato preventivo biennale entro il 12 dicembre 2024*". Tale disposizione, quindi, non individua espressamente il termine entro il quale verificare il rispetto dei requisiti al ricorrere dei quali il contribuente può aderire al CPB. Pertanto, si ritiene che possa accedere al CPB il contribuente che, pur non possedendo al 31 ottobre 2024 il requisito richiesto dall'articolo 10, comma 2, del *decreto CPB*, soddisfi lo stesso alla data in cui accetterà la proposta concordataria.

B.2 Domanda. Il comma 1 dell'art. 1 del decreto legge n. 167 del 14 novembre 2024 dispone che «I soggetti che hanno validamente presentato la dichiarazione dei redditi entro il termine del 31 ottobre 2024 e non hanno aderito al concordato

preventivo biennale di cui agli articoli da 10 a 22 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, possono aderire al predetto concordato preventivo biennale entro il 12 dicembre 2024 mediante la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322». Si chiede conferma che non sia applicabile alcuna sanzione ai contribuenti ISA che presentano una dichiarazione integrativa entro il termine del 12 dicembre 2024 al solo fine di aderire al CPB e, dunque, senza apportare alcuna modifica al contenuto della dichiarazione dei redditi tempestivamente presentata. (***Faq n.2 del 9 dicembre 2024)***

Risposta. Per il caso proposto nel quesito, si conferma la soluzione prospettata.

B.3 Domanda. Si chiede di sapere se alla riapertura dei termini per l'adesione al CPB possano accedere i contribuenti ISA che presentano una dichiarazione integrativa, oltre che per aderire al CPB, anche al fine di correggere errori od omissioni della dichiarazione presentata entro il 31 ottobre 2024. **(*Faq n.3 del 9 dicembre 2024)***

Risposta. Come disposto dal secondo periodo dell'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 14 novembre 2024, «*L'esercizio della facoltà di cui al primo periodo non è consentito nei casi in cui nella predetta dichiarazione integrativa sono indicati un minore imponibile o, comunque, un minore debito d'imposta ovvero un maggiore credito rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024*». In base al tenore letterale della richiamata disposizione, la dichiarazione integrativa, nella quale viene anche esercitata, per la prima volta, l'adesione al CPB, può essere utilizzata anche per correggere errori o omissioni, purché dalla rimozione di questi ultimi risulti un maggior imponibile o, comunque, un maggior debito d'imposta ovvero un minor credito «(…) rispetto a quelli riportati nella dichiarazione presentata entro la data del 31 ottobre 2024 (…)». Resta ferma, in tale ipotesi, l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione dell'art.13 del d. lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

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

C.1 Domanda. A quali ipotesi si applica, ad esempio, la previsione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b-*bis*) del *decreto CPB*. ***(Faq n. 8 dell'8 ottobre 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 (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*), 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.

A titolo esemplificativo, la richiamata causa di esclusione ricorre 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'art. 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.

C.2 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 "*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**.**

C.3 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.

C.4 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 quanto prospettato nel quesito. 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*".

C.5 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*". 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. Taluni ISA sono approvati per attività esercitate in forma di impresa o di lavoro autonomo, come ad esempio per servizi di progettazione di ingegneria, servizi di amministrazione di condomini e gestione di beni immobili per conto terzi, servizi di fisioterapia. Altri ISA, invece, sono approvati per attività esercitate esclusivamente in forma di lavoro autonomo, come ad esempio per le attività degli studi notarili, delle attività tecniche svolte da geometri, delle attività degli studi legali, servizi forniti da commercialisti, servizi forniti da esperti contabili, consulenti del lavoro, revisori contabili, periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono attività in materia di amministrazione, contabilità e tributi, laddove tali attività producano reddito di lavoro autonomo. Ulteriori ISA, infine, sono approvati solo per i contribuenti esercenti attività d'impresa come, ad esempio, per le attività di riparazioni meccaniche di autoveicoli, saloni di barbiere e parrucchiere, ristorazione con somministrazione, attività di mediazione immobiliare. Per ulteriori approfondimenti si rinvia al DM 18 marzo 2024 e al DM 8 febbraio 2023, nonché alle istruzioni ai modelli ISA relativi alle singole attività pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate all'indirizzo: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/modulistica-isa-2024**.**

C.6 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'art. 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.

C.7 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* (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*) nel quale è stato precisato che «*La Relazione illustrativa di accompagno 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».

C.8 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.

C.9 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-*quinquies* 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 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*".

C.10 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*.

C.11 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.

C.12 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*».

C.13 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.

C.14 Domanda. Si chiede di confermare che la trasformazione, che comporti il passaggio da un tipo di società di capitali ad un altro oppure da un tipo di società di persone ad un altro, non determini l'esclusione o la cessazione del CPB. ***(Faq n. 1 del 28 ottobre 2024)***

Risposta. Si conferma che le trasformazioni societarie, indicate nel quesito, non rilevano ai fini dell'esclusione o della cessazione degli effetti del CPB.

C.15 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 fattis*pecie 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.

C.16 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*. (***Quesito 2.12, circolare 9/E del 24 giugno 2025***)

Risposta. (Omssis)

La risposta al quesito 2.12, circolare 9/E del 24 giugno 2025 non è riportata in quanto 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.

C.17 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.

C.18 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* (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*), 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.

C.19 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.

C.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 di 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 righi 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 righi

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 righi 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 righi 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 righi 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.

C.21 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.

C.22 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.

C.23 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.

C.24 Domanda. In merito alle nuove cause di esclusione dal CPB di cui alle lettere b-*quinquies*) e b-*sexies*) dell'articolo 11, comma 1, del D. Lgs. n. 13/2024 (introdotte dall'articolo 9, comma 1, lettera a del D. Lgs. n. 81/2025) si chiede se possono aderire al CPB per il biennio d'imposta 2025-2026 uno studio associato e gli associati dotati di partita IVA autonoma laddove per uno dei partecipanti ricorra una causa di esclusione dalla applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) nel 2024 quale, ad esempio, l'applicazione del regime forfettario. (***Faq n. 1 del 25 settembre 2025***)

Risposta. Nel caso in esame è possibile richiamare i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 24 giugno 2025. In tale documento di prassi si rispondeva al quesito se una società tra professionisti, in quanto titolare di reddito di impresa, potesse accedere al CPB chiarendo che "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*>. Analogamente, nel caso oggetto del presente quesito la presenza per uno degli associati di una causa che impedisce l'applicazione degli ISA quale l'applicazione del regime forfettario, non preclude l'adesione al CPB da

parte dell'associazione e degli altri associati per i quali, invece, trovano applicazione gli ISA.

C.25 Domanda. Si chiede di sapere se, per una ditta individuale che ha aderito al CPB per il biennio 2024/2025 e che a fine 2024 ha ceduto un ramo d'azienda, opera la causa di cessazione di cui all'art. 21, lett. b-*ter* del *decreto CPB*. **(*Faq n. 2 del 25 settembre 2025*)**

Risposta. L'articolo 21, comma 1, lettera b-*ter*) del D. Lgs. 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 specifico riferimento all'operazione di cessione di ramo d'azienda, la circolare n. 18/E del 17 settembre 2024 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*". Tuttavia, considerando che le società e l'impresa individuale sono soggetti giuridici distinti e che il legislatore ha espressamente fatto riferimento a "società ed enti" e non, in generale, all'imprenditore o al "soggetto giuridico" che ha aderito al concordato, si ritiene che l'ambito soggettivo di applicazione della norma non contempli le imprese individuali e pertanto, stando al tenore letterale della stessa, la causa di cessazione ivi richiamata non sia applicabile al caso in esame.

C.26 Domanda. (Quesito a) - In merito alle nuove cause di esclusione dal CPB di cui alle lettere b-*quinquies*) e b-*sexies*) dell'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. n. 13/2024 (introdotte dall'articolo 9, comma 1, lettera a del D.Lgs. n. 81/2025) si chiede se gli associati di uno studio professionale dotati di partita IVA individuale, che non hanno aderito al CPB per il biennio d'imposta 2024-2025 possano farlo per il biennio d'imposta 2025-2026 nel caso in cui lo studio abbia già aderito al CPB per il biennio 2024-2025. (Quesito b) - Si chiede, altresì, di sapere se può

aderire al CPB per il biennio 2025-2026 lo studio professionale nel caso in cui gli associati (con partita IVA autonoma) abbiano aderito per la propria posizione individuale al CPB per il biennio 2024-2025. (***Faq n. 3 del 25 settembre 2025)***

Risposta. L'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024, così come modificato dal decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81, prevede che "*Non possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione:*

… (omissis) …

b-quinquies) con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, hanno dichiarato individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e, contemporaneamente, partecipato a un'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del medesimo testo unico 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 predetta causa di esclusione non opera se l'associazione o la società partecipata aderiscono al concordato preventivo biennale per i medesimi periodi d'imposta cui aderisce il socio o l'associato;

b-sexies) l'associazione di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del citato testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ovvero la società tra professionisti di cui all'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, ovvero la società di cui all'articolo 4-bis della legge 31dicembre 2012, n. 247, nelle ipotesi in cui non aderiscono al concordato preventivo biennale, nei medesimi periodi d'imposta, tutti i soci o associati, che dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 54, comma 1, del suddetto testo unico delle imposte sui redditi".

Tanto premesso si ritiene che:

- nell'ipotesi di cui al quesito a), gli associati dotati di partita IVA individuale che non hanno aderito al CPB per il biennio d'imposta 2024-2025, potranno aderirvi per il biennio d'imposta 2025-2026. Per il p.i. 2026 gli effetti del CPB continueranno a prodursi al rinnovo dell'adesione da parte dell'associazione professionale;

- nell'ipotesi di cui al quesito b), in modo analogo, anche lo studio può aderire al CPB per il biennio 2025-2026. Per il p.i. 2026 gli effetti del CPB continueranno a prodursi al rinnovo dell'adesione da parte degli altri associati.

Resta fermo che, per i casi oggetto di risposta, nell'ipotesi di mancato rinnovo del CPB si verifica una causa di cessazione tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 21, comma 1 lettere b-*quinquies*) e b-*sexies*) del D. Lgs. n. 13 del 2024.

ATTENZIONE - Si ricorda che il decreto legislativo 7 agosto 2026 n. 148 (di seguito "*decreto Omnibus*") ha modificato l'articolo 11 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.7.1 "*Modifiche all'articolo 11 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

C.27 Domanda. Una Società in Nome Collettivo composta da due soci ha aderito al CPB (periodi 2024 -2025). Nel settembre 2025 uno dei due soci cede la sua quota all'altro e, venendo a mancare la pluralità dei soci, con atto notarile la società si "trasforma" in ditta individuale a partire dal mese di settembre 2025, con apertura di nuova partita IVA. In merito alla trasformazione "atipica" da società di persone in ditta individuale, l'Agenzia, con circolare 19 giugno 2002, n. 54/E, ha precisato che "si è dell'avviso che lo scioglimento della società di persone a causa della mancata ricostituzione della pluralità dei soci non dia luogo ad alcuna emersione di plusvalenza imponibile in relazione ai beni oggetto dell'attività d'impresa a condizione che il socio superstite continui l'attività sotto forma di ditta

individuale e mantenga inalterati i valori dei beni". Tale posizione è stata confermata con la circolare 30 luglio 2008, n. 229/E. Dal punto di vista civilistico, invece, a seguito del venire meno della pluralità dei soci, se l'attività di impresa viene proseguita sotto forma di impresa individuale, dall'unico socio "superstite" secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 29 maggio 2013 n. 18, concernente la tassazione degli atti notarili ai §§ 6.34 e 6.40, si configura un'assegnazione dell'intero complesso aziendale, in quanto "la natura aziendale dei beni assegnati è desumibile dall'intento del socio superstite di destinare quanto assegnatogli all'esercizio dell'impresa in forma individuale". In particolare, la citata circolare (§6.40) precisa che "È molto diffuso il fenomeno dello scioglimento della società di persone per mancata ricostituzione della pluralità dei soci, che può determinare la prosecuzione dell'attività imprenditoriale sotto forma di impresa individuale, come conseguenza dell'assegnazione dell'azienda all'unico socio. A seguito dello scioglimento di una società con un solo socio, deve essere effettuata la liquidazione, a conclusione della quale il patrimonio sociale residuo viene assegnato al socio superstite. Tale assegnazione ha per oggetto l'intero complesso aziendale facente capo alla società in liquidazione." Quindi, seppur dal punto di vista dell'imposizione diretta e dell'IVA l'operazione sia fiscalmente "neutra", atteso che la stessa civilisticamente si inquadra come una liquidazione societaria a chiusura della quale l'intero patrimonio viene assegnato ad un unico socio che prosegue l'attività, si chiede di sapere se, ai fini CPB, l'operazione potrebbe essere configurata come la cessazione dell'attività della società. Se tale impostazione risultasse condivisa, stante quanto previsto dall'art. 21, comma 1, lett. b) del D.lgs. n. 13/2024, si determinerebbe la fuoriuscita del concordato nel periodo d'imposta in cui si verifica la condizione. ***(Faq n. 1 del 7 gennaio 2026)***

Risposta. In via preliminare si evidenzia che nel paragrafo 2.4.4 della Circolare del 17 settembre 2024 n. 18/E - Operazioni societarie straordinarie e modifica compagine sociale (per i soli contribuenti ISA) - si precisa che "*Nel caso in cui, in corso di applicazione del CPB, 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 TUIR, è interessata da modifiche della compagine sociale (ndr 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), il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica tale ipotesi. Analogamente a quanto precedentemente evidenziato in relazione alle cause di esclusione la ratio di tale disposizione è di evitare modifiche sostanziali della soggettività di coloro che hanno aderito al CPB in quanto la proposta è stata riferita ad una realtà economica diversa da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie".

Nel caso di trasformazione di una società di persone in ditta individuale, inoltre, la Suprema Corte con sentenza n. 3671 del 16 febbraio 2007, n. 3671 ha stabilito che "la c.d. continuazione dell'impresa in forma individuale sia sempre preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della medesima ..., a conclusione della quale, il patrimonio sociale residuo è assegnato al socio superstite".

Tanto premesso, se in una società di persone viene meno la pluralità dei soci e l'attività viene proseguita solo dal socio superstite, attraverso l'apertura di nuova partita IVA, si ritiene che si realizzino quelle "*modifiche sostanziali della soggettività di coloro che hanno aderito al CPB in quanto la proposta è stata riferita ad una realtà economica diversa da quella risultante in esito alle operazioni straordinarie*" che costituiscono la *ratio* di quanto stabilito dall'articolo 21 del Decreto legislativo n. 13 del 12/02/2024.

In conclusione, la trasformazione "atipica" da società di persone a impresa individuale, implica lo scioglimento della società e, quindi, si è di fronte ad una situazione di cessazione del CPB nella seconda annualità concordata, ossia per il p.i. 2025.

C.28 Domanda. Con riferimento alle cause di esclusione di cui alle lettere b-*quinquies*) e b-*sexies*) dell'articolo 11, comma 1, del *decreto CPB*, si chiede di sapere se possono aderire al concordato, per il biennio 2026-2027, i soci che prestano attività professionale in una società tra professionisti (STP), tenuto conto che per la stessa non è prevista l'applicazione degli ISA; in tal caso, si chiede conferma che non sia obbligatoria l'adesione al CPB da parte di tutti i soci della STP. ***(Faq n. 3 del 3 giugno 2026)***

Risposta. Con riferimento alla fattispecie descritta, possono richiamarsi i chiarimenti forniti dalla circolare n. 9/E del 24 giugno 2025 e dalla Faq n. 1 del 25 settembre 2025, secondo cui la sussistenza di una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA in capo all'associazione o alla società non impedisce l'accesso al CPB da parte degli associati o soci professionisti. Nel caso in esame, alla STP è preclusa la possibilità di aderire al CPB per mancanza del presupposto soggettivo di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 13/2024. Ne consegue che, nell'ipotesi rappresentata, le disposizioni di cui alla lettera b-*quinquies*) dell'articolo 11, comma 1, del D. Lgs. n. 13/2024, non assumono rilevanza ai fini dell'accesso al CPB da parte dei singoli soci professionisti della STP. L'adesione dei singoli soci al CPB, inoltre, non è vincolata ad alcun obbligo da parte degli altri soci della STP, in quanto l'ipotesi rappresentata non rientra nella fattispecie prevista dalla lettera b-*sexies*) dell'articolo 11, comma 1, del citato D. Lgs. n. 13/2024.

C.29 Domanda. Si chiede se, dopo l'accettazione della proposta, qualora si verifichi una causa di esclusione dagli *ISA* il contribuente sia escluso anche dal *CPB*. (***Quesito 6.2, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

Risposta. 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.

C.30 Domanda. Cosa accade se un contribuente passa dalla contabilità ordinaria a quella semplificata transitando dal regime di competenza a quello di cassa? (***Quesito 6.3, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

Risposta. 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.

C.31 Domanda. 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? (***Quesito 6.6, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

Risposta. 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 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.

C.32 Domanda. 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? (***Quesito 6.11, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

Risposta. 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*.

D. Reddito e valore della produzione netta oggetto di concordato (Rif. artt. 15, 16 e 17 del *decreto CPB*)

D.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.

D.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*.

D.3 Domanda. 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. (***Quesito 6.4, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

***Risposta*.** 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. 446[1].

  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, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

D.4 Domanda. La compensazione delle perdite ai fini del *CPB* è regolata dall'articolo16 del *decreto CPB*.

[1] 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 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.

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. (***Quesito 6.17, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

Risposta. 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.

D.5 Domanda. 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 (***Quesito presente nella circolare 9/E del 24 giugno 2025***).

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 (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*), 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.

E. Cause di decadenza (Rif. art. 22 del *decreto CPB*)

E.1 Domanda. L'articolo 22, comma 1, lettera e), del *decreto CPB* stabilisce una causa di decadenza dal concordato se è omesso il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione a seguito delle attività di controllo automatico della dichiarazione ex articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Si chiede se tale decadenza maturi con la comunicazione al contribuente dell'avviso bonario di cui

al richiamato articolo 36-*bis* o soltanto dopo che sia spirato il termine di sessanta giorni per la definizione di quest'ultimo ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 del 1997. ***(Faq n. 6 del 17 ottobre 2024)***

***Risposta.* (*Omissis*)**

La risposta alla Faq n. 6 del 17 ottobre 2024 non è riportata in quanto, l'articolo 22, comma 1, lettera e), del *decreto CPB,* è stato modificato dall'articolo 15 del decreto legislativo 12 giugno 2025, n. 81 che ha previsto la decadenza del concordato nel caso in cui "*è omesso il versamento delle somme dovute a seguito delle attività di cui all'articolo 12, comma 2, qualora il pagamento di tali somme non sia avvenuto, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 , 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*."

Ne consegue che, in caso di ricevimento della comunicazione prevista dall'articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, la decadenza dal *CPB*, per effetto di tali modifiche, avviene se, trascorsi sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione, il contribuente non effettua il versamento delle somme dovute. Alla luce delle richiamate modifiche normative, pertanto, deve ritenersi non più attuale la risposta fornita con la FAQ n. 6 del 17 ottobre 2024.

E.2 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 (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*) 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».

E.3 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.

E.4 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 n.18/E del 17 settembre 2024, 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".

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato gli articoli 19 e 22 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027. Per approfondimenti sul punto, si rinvia ai paragrafi 1.13.1 "*Modifiche all'articolo 19 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" e 1.11.1 "*Modifiche all'articolo 22 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

E.5 Domanda. In merito ai possibili errori incidenti sulla determinazione del reddito concordato ai sensi del D.lgs. n. 13 del 2024, si chiede di sapere come deve essere calcolata la soglia del 30%, oltre la quale si determina la decadenza dal CPB ai sensi dell'art. 22 del citato D.lgs. n. 13 del 2024. ***(Faq n. 2 del 7 gennaio 2026)***

Risposta. Il quesito riguarda la modalità di calcolo della variazione del 30% del reddito o della produzione netta, al fine di determinare la decadenza dal CPB ai sensi dell'art. 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024. Al riguardo si ricorda che il citato articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024, nel disciplinare le cause di decadenza dal CPB, include tra queste, al comma 1, lettera b), il caso 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*".

Nel fornire chiarimenti in merito alla citata causa di decadenza, la circolare n. 9/E del 2025 ha precisato, al paragrafo 1.11, che "*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". La medesima precisazione è stata poi fatta con la FAQ n. 1 del 15 dicembre 2025.

Secondo una interpretazione letterale della disposizione richiamata, nonché per coerenza sistematica, il calcolo della variazione del 30% si ritiene debba essere riferito al reddito concordato (prima delle integrazioni).

Di seguito un esempio numerico:

Il reddito proposto ed accettato dal contribuente ai fini del CPB è pari a 150.

Lo stesso contribuente presenta, successivamente all'adesione al CPB, una dichiarazione integrativa per correggere degli errori commessi in quella originaria.

Il reddito che l'Agenzia avrebbe proposto sulla base dei nuovi dati corretti sarebbe stato pari a 200.

Calcolando la differenza tra il reddito concordato (pari a 150) e il reddito calcolato sulla base dei dati corretti comunicati con la dichiarazione integrativa (pari a 200), emergerebbe quindi la differenza di reddito di 50.

In questo caso si determinerebbe la decadenza dal CPB poiché la variazione del reddito (pari a +50) supererebbe il limite del 30% sul reddito concordato (il 30% di 150 = 45).

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 22 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.11.1 "*Modifiche all'articolo 22 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

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

F.1 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.

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 20 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.14.1 "*Modifiche all'articolo 20 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

F.2 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*.

F.3 Domanda. Nelle risposte di cui ai numeri 6.13 e 6.14 della circolare n.18/E del 17 settembre 2024 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*

(n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*), 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*.

F.4 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 (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*), 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*.

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 20 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.14.1 "*Modifiche all'articolo 20 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

F.5 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* (n.18/E del 17 settembre 2024, *ndr*), la "*parte eccedente*" è pari alla differenza fra i righi P06 e P04 del modello CPB 2024/2025 per il periodo d'imposta 2024 e i righi 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).

F.6 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 n.18/E del 2024, 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.

F.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.

ATTENZIONE - Si ricorda che *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 20 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.14.1 "*Modifiche all'articolo 20 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

F.8 Domanda. L'articolo 1, comma 43, della legge 30 dicembre 2025, n. 199 (legge di bilancio 2026) stabilisce che: "Le disposizioni di cui al comma 42 si applicano alle plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo d'imposta successivo

a quello in corso al 31 dicembre 2025. Nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al medesimo comma 42." Si chiede di sapere se, ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive con metodo storico, le previsioni del comma 43 siano da ritenersi applicabili anche ai contribuenti che hanno aderito al CPB. ***(Faq n. 1 del 3 giugno 2026)***

Risposta. L'articolo 20 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 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*". Tale disposizione, pertanto, nel confermare che per i soggetti che hanno aderito al CPB non si applicano criteri diversi di determinazione degli acconti, specifica che occorre fare riferimento alle imposte determinate sulla base del reddito/valore della produzione netta oggetto di concordato. La disposizione di cui all'articolo 1, comma 43, della legge di bilancio 2026, imponendo, nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, di applicare sin da subito le modifiche normative, comporta che si debba assumere quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al medesimo comma 42, ovverosia facendo concorrere eventuali plusvalenze realizzate nel 2025, alla formazione del reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate. Tenuto conto che, in base alle disposizioni dell'articolo 16 del *decreto CPB*, i valori relativi alle plusvalenze non sono compresi nel reddito oggetto di concordato, si ritiene che la nuova formulazione dell'articolo 86, comma 4, del TUIR e il conseguente impatto delle plusvalenze realizzate nel 2025 sul calcolo degli acconti per il p.i. 2026, ai sensi del comma 43 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2026, si rifletta anche per chi ha aderito al CPB, sulla rideterminazione dell'imposta del periodo d'imposta precedente. Al riguardo, al fine di meglio

chiarire l'impatto della modifica normativa si riporta di seguito la casistica di un contribuente che ha aderito al CPB per il biennio 2025-2026 e che utilizza il metodo storico per il calcolo dell'acconto dovuto per il 2026.

Determinazione della base imponibile per il calcolo dell'acconto 2026 - ante modifica normativa in presenza di un Reddito CPB 2025 pari a 1200

Reddito CPB 2025 = 1.200

Rettifiche ex art.16 D.lgs. 13/2024: quota plusvalenza realizzata nel 2025 (1/5 di 500) = 100

Reddito CPB dichiarato per il 2025 (base di calcolo per l'acconto del 2026) = 1.300 (1.200 + 100)

Determinazione della base imponibile per il calcolo dell'acconto 2026 - post modifica normativa

Reddito CPB 2025 = 1.200

Rettifiche ex art.16 D.lgs. 13/2024: plusvalenza intera realizzata nel 2025 = 500

Reddito CPB rideterminato per l'acconto 2026 = 1.700 (1.200 + 500).

F.9 Domanda. Per i contribuenti che determinano gli acconti con il metodo storico, si chiede di sapere se, in caso di rinnovo del CPB, sono dovute le maggiorazioni previste al comma 2, lettere a) e b), dell'articolo 20 del *decreto CPB*. ***(Faq n. 2 del 3 giugno 2026)***

Risposta. Le previsioni del comma 2 dell'articolo 20 del *decreto CPB*, riferendosi al primo periodo d'imposta di adesione al concordato, dispongono che le maggiorazioni degli acconti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive sono dovute solo con riferimento al primo anno di applicazione del CPB. Pertanto, si ritiene che le predette maggiorazioni non siano dovute da parte dei contribuenti che, avendo aderito al CPB per il biennio 2024/2025, rinnovano l'adesione per il biennio immediatamente successivo (2026/2027).

L'esclusione dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 20, comma 2, non si applica per coloro che, avendo aderito al CPB per il biennio 2024/2025, saltino un anno e aderiscono al concordato per il biennio 2027/2028.

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 20 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Al riguardo la soluzione interpretativa fornita nella Faq si può ritenere confermata alla luce di dette modifiche. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.14.1 "*Modifiche all'articolo 20 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

F.10 Domanda. 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». Si chiede conferma che per il periodo d'imposta 2026, anche in assenza di adesione al CPB 2026/27, ai fini del calcolo degli acconti con metodo storico si possa assumere a base di calcolo il reddito 2025 oggetto di concordato, senza dover ricalcolare l'imposta dovuta da utilizzare per il calcolo degli acconti sulla base del reddito effettivo in luogo di quello concordato. ***(Faq n. 1 del 8 giugno 2026)***

Risposta. L'articolo 20 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 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*". Pertanto, nella determinazione degli acconti, nessun rilievo assume il reddito effettivamente conseguito nei periodi d'imposta oggetto di concordato.

ATTENZIONE - Si ricorda che *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 20 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.14.1 "*Modifiche all'articolo 20 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

F.11 Domanda. 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*. (***Quesito 6.12, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

Risposta. 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.

F.12 Domanda. 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*. (***Quesito 6.13, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

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.

Risposta. Si conferma che, nell'ipotesi in argomento, la maggiorazione debba essere versata *pro quota* dai singoli soci o associati.

F.13 Domanda. 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. (***Quesito 6.14, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

Risposta. Nel caso descritto l'imposta sostitutiva – se si effettua l'opzione - è versata *pro quota* dai singoli soci o associati.

F.14 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*".

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. (***Quesito 6.15, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

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 righi 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.

F.15 Domanda. Ai fini della scelta dell'aliquota applicabile per l'imposta sostitutiva di cui all'articolo20-*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. (***Quesito 6.16, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

Risposta. 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.

F.16 Domanda. 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. (***Quesito 6.18, circolare n. 18/E del 17 settembre 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 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.

F.17 Domanda. 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. (***Quesito 6.19, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

Risposta. 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.

G. Benefici premiali (Rif. art. 19 del *decreto CPB*)

G.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 n.18 del 2024, 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.

G.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.

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 14 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Per approfondimenti

sul punto, si rinvia al paragrafo 1.12.1 "*Modifiche all'articolo 14 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

G.3 Domanda. Per un soggetto che aderisce al concordato preventivo biennale (CPB) a partire da quale anno è riconosciuto il beneficio dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA infrannuali per un importo non superiore a 70.000 euro annui? **(*Faq n. 1 del 15 ottobre 2025*)**

Risposta. L'art. 19, comma 3, del decreto legislativo n. 13 del 2024 (*decreto CPB*) dispone che per i periodi d'imposta oggetto del concordato preventivo biennale, ai contribuenti che aderiscono alla proposta formulata dall'Agenzia delle entrate sono riconosciuti i benefici, compresi quelli relativi all'IVA, previsti dall' art. 9-*bis*, comma 11, del decreto-legge n. 50 del 2017. Con riferimento al quesito specifico, si ritiene che il beneficio dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA infrannuali, per un importo non superiore a 70.000 euro annui, e dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità o dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA infrannuali, per un importo non superiore a 70.000 euro annui, riguardi i crediti maturati nel biennio successivo all'anno di adesione (ad esempio, se il contribuente ha aderito nel 2024 al CPB 2024-2025, egli potrà usufruire del beneficio per il biennio 2025-2026).

ATTENZIONE - Si ricorda che il *decreto Omnibus* ha modificato l'articolo 14 del *decreto CPB* a decorrere dalle adesioni al *CPB* per il biennio 2026-2027 e con esclusivo riferimento alle ipotesi di rinnovo della adesione. Per approfondimenti sul punto, si rinvia al paragrafo 1.12.1 "*Modifiche all'articolo 14 del decreto CPB introdotte dal decreto Omnibus*" della presente circolare.

H. Casistiche particolari

H.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 CP*B, 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*".

H.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.

H.3 Domanda. Con la risposta di cui al paragrafo 6.14 della Circolare n.18/E del 17 settembre 2024 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.

H.4 Domanda. 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*? (***Quesito 6.1, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***)

Risposta. 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.

H.5 Domanda. 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*. (***Quesito 6.5, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

Risposta. 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*.

H.6 Domanda. 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? (***Quesito 6.9, circolare n. 18/E del 17 settembre 2024***).

Risposta. 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.