

AIDC LAB

Gruppo di lavoro AIDC Milano

**DISCIPLINA DEL CONCORDATO PREVENTIVO
BIENNALE E DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO:
ULTIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE
ENTRATE RIAPERTURA DEI TERMINI E MODIFICHE
ALLA NORMA**

Faq 9 dicembre 2024

Risposte ad interpello n. 247 e 248 del 6 dicembre 2024

Premessa

In data 6 e 9 dicembre 2024, l’Agenzia delle entrate ha diffuso ulteriori chiarimenti in materia di concordato preventivo biennale e ravvedimento per i periodi di imposta pregressi alla luce delle disposizioni contenute nel DL n. 167 del 2024.

Detto ultimo provvedimento è stato peraltro inserito nella legge di conversione del DL n. 155 del 2024 che contiene oltre alla proroga del termine di adesione al concordato preventivo biennale anche rilevanti modifiche alla disciplina del ravvedimento per i periodi di imposta pregressi.

Sul sito di AIDC Milano sono disponibili i documenti di approfondimento relativi ai due istituti aggiornati tenendo conto della legge di conversione del citato DL n. 155 del 2024 a oggi non ancora pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

La presente appendice riporta i testi:

- delle FAQ dell’Agenzia delle entrate diffuse in data 9 dicembre 2024
- delle risposte ad interpello n. 267 e 268 del 6 dicembre 2024

Sui documenti in questione vengono poi formulate alcune osservazioni di natura tecnica

FAQ 9 DICEMBRE 2024

Dichiarazioni integrative (Rif. Art. 1 DL 14 novembre 2024, n. 167)

Faq n.1 del 9 dicembre 2024 - 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

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.

Faq n.2 del 9 dicembre 2024 - 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.

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

Faq n.3 del 9 dicembre 2024 - 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.

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.

Faq n.4 del 9 dicembre 2024 - Si chiede se, per i contribuenti ISA che aderiscono al CPB entro il 12 dicembre 2024, restano valide le regole ordinarie per il versamento degli acconti, comprensivi delle maggiorazioni, stabilite dal comma 2 dell'art. 20 del decreto CPB, in base al quale “le maggiorazioni di cui al comma, lettere a) e b), sono versate entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto”.

In merito, si ritiene che, anche per i contribuenti ISA che aderiscono al CPB entro il 12 dicembre 2024 e ai quali non si applica il differimento al 16 gennaio 2025 della seconda rata di acconto delle imposte dirette disposto con emendamento recentemente approvato in sede di conversione del decreto-legge 19 ottobre 2024, n. 185 (cfr. Comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle finanze n. 136 del 27 novembre 2024), restano applicabili le regole ordinarie per il versamento degli acconti stabilite dal comma 2 dell'articolo 20 del decreto CPB.

Tuttavia, considerato che la maggiorazione dell'acconto prevista dall'articolo 20, comma 2, richiede l'adesione al CPB, si ritiene che, ove alla data del 2 dicembre non fosse stata ancora manifestata la predetta adesione, non sia ravvisabile alcuna violazione.

Di conseguenza, la violazione riferita al versamento della maggiorazione dell'acconto prevista dall'articolo 20, comma 2, è ravvisabile nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga oltre il giorno in cui viene manifestata l'adesione al CPB.

Resta inteso che il pagamento della seconda rata dell'acconto, da calcolare in base alle modalità ordinarie, deve essere avvenuto entro il 2 dicembre, salvo che non sia possibile fruire del ricordato differimento al prossimo 16 gennaio.

Va da sé che l'omesso o tardivo pagamento sia della seconda rata d'acconto che della maggiorazione prevista dal richiamato articolo 20, comma 2, del decreto CPB possono essere regolarizzati mediante il pagamento delle relative sanzioni (articolo 13 del decreto-legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) e interessi. A tal riguardo, il contribuente può avvalersi del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto-legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Di seguito sono indicati i codici tributo per il versamento, tramite modello F24, della maggiorazione e degli eventuali interessi e sanzioni da ravvedimento:

Codice tributo

4068 CPB - Soggetti ISA persone fisiche – Maggiorazione - acconto imposte sui redditi

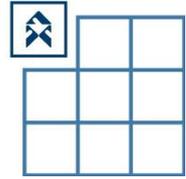
Sanzioni 8901 - Sanzione pecuniaria IRPEF

Interessi 1989 - Interessi sul ravvedimento IRPEF

4069 CPB - Soggetti ISA diversi dalle persone fisiche - Maggiorazione acconto imposte sui redditi

Sanzioni 8918 - IRES - Sanzione pecuniaria

Interessi 1990- Interessi sul ravvedimento IRES



4070 CPB - Soggetti ISA - Maggiorazione acconto IRAP

Sanzioni- 8907 Sanzione pecuniaria IRAP

Interessi- 1993 Interessi sul ravvedimento IRAP

4072 CPB - Soggetti forfetari - Maggiorazione acconto imposte sui redditi

Sanzioni 8944 Sanzione per ravvedimento - imposta sostitutiva sul regime forfetario

Interessi 1944 Interessi per ravvedimento - imposta sostitutiva sul regime forfetario

Condizioni di accesso e cause di esclusione (Rif. Artt. 10 E 11 del Decreto CPB)

Faq n.1 del 9 dicembre 2024 - 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%.

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 del 2024, 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 del 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'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.*

Ne consegue che, ai fini del raggiungimento della soglia indicata all'art. 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.

Commenti

In prossimità della scadenza del termine per l'adesione al CPB, l'Agenzia fornisce alcune indicazioni che, in ogni caso, appaiono di rilievo. In particolare viene precisato che:

- ai fini dell'accesso all'istituto, non rileva il fatto che il reddito del soggetto che intende aderire sia composto, in parte rilevanti, da singole componenti del reddito di impresa che concorrono solo parzialmente alla formazione della base imponibile quali ad esempio dividendi o plusvalenze. Detta interpretazione conferma l'orientamento che era stato illustrato nel documento AIDC sul concordato preventivo biennale alla luce delle precedenti FAQ dell'Agenzia delle entrate;
- in relazione alla problematica della dichiarazione integrativa finalizzata all'accesso al CPB, la risposta dell'Agenzia delle entrate comunque non interviene sulla delicata problematica della correzione di errori commessi nella compilazione dei righe P04 e/o P05 ai fini della determinazione del dato corretto per l'espressione dell'opzione per il CPB. In dette ipotesi ove si tratti di errori commessi ad esempio nella determinazione del corretto reddito o del corretto valore della produzione rettificati, laddove non siano superati i limiti di cui all'articolo 22 del dlgs 13 del 2024, dovrebbe comunque prevalere il principio di emendabilità delle dichiarazioni;
- ai fini della determinazione degli acconti viene di fatto chiarito che il ravvedimento operoso si rende necessario tenendo conto della data di adesione al CPB almeno con riferimento alle eventuali maggiorazioni dovute

Risposta interpello n. 247/2024 del 6.12.2024

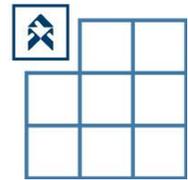
OGGETTO: Concordato preventivo biennale - trasformazione da associazione professionale a società tra professionisti (società a responsabilità limitata) - art. 21, co. 1, lett. a) e b-ter), del D.Lgs. n. 13 del 2024 - cessazione - condizioni.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione professionale tra avvocati ALFA (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, volta a ottenere chiarimenti in merito alla sussistenza di una causa di decadenza o cessazione del concordato preventivo biennale (di seguito, "CPB" o "Concordato") previsto dal decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, in seguito all'operazione di trasformazione eterogenea qui di seguito descritta.

L'Istante rappresenta di essere un'associazione professionale avente a oggetto lo svolgimento in forma associata della professione forense, ai sensi della legge 31 dicembre 2012, n. 241.



L'Istante riferisce che a breve riceverà la proposta di CPB elaborata dall'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 13 del 2024 e che "sta valutando di aderire ad essa entro il termine previsto dal comma 3 del medesimo art. 9, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi previsto dall'art. 11 del d.lgs. 8 gennaio 2024 n. 1".

Inoltre, l'Istante afferma che "sta altresì valutando la possibilità di proseguire lo svolgimento dell'attività professionale nella veste di società tra professionisti di cui ai commi da 3 a 11 dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, ed in particolare di trasformarsi in una società tra professionisti avente forma giuridica di società a responsabilità limitata (s.r.l.)" (di seguito, "Trasformazione"), e che la propria intenzione è di "proseguire senza interruzione l'attività professionale di avvocati, di non apportare modifiche alla compagine sociale e di assegnare agli associati dell'attuale Associazione le quote sociali della società nella stessa proporzione delle preesistenti quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione professionale senza conguagli in danaro".

L'Istante intende sapere se la Trasformazione da associazione professionale a società tra professionisti in veste di s.r.l. (di seguito, "STP") possa determinare effetti sull'adesione alla proposta di concordato e, in particolare:

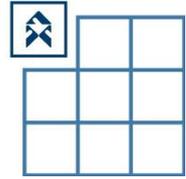
"se l'operazione di trasformazione che l'Istante sta valutando di realizzare possa configurare una causa di decadenza dal concordato preventivo biennale ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. 13/2024" (di seguito, "Primo Quesito");

"se l'operazione di trasformazione pur non rientrando tra le fattispecie tipizzate che determinano la decadenza dal regime di concordato biennale, possa tuttavia essere considerata un'operazione idonea a determinare una modifica ovvero una cessazione dell'attività svolta dall'Istante e, perciò, una causa di cessazione del regime di concordato preventivo biennale ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 13/2024" (di seguito, "Secondo Quesito");

"in via subordinata e solo laddove si ritenesse che la trasformazione dia luogo alla cessazione degli effetti del concordato ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 13/2024, se l'operatività di tale ultima disposizione renda non operativa la disposizione recata dal comma 3-bis dell'art. 22 del medesimo d.lgs." (di seguito, "Terzo Quesito").

Da ultimo, [...], l'Istante chiede, nel caso in cui la Trasformazione non costituisca un'ipotesi di cessazione (in risposta al Secondo Quesito), conferma "che, laddove la trasformazione intervenga nel corso del secondo periodo di imposta di vigenza del concordato senza che ciò determini la cessazione dei suoi effetti, le imposte versate determinate su base di tale disciplina ai sensi degli artt. da 15 a 17 del d.lgs. 13/2024 valgono a coprire anche le imposte dovute sui redditi prodotti dall'Istante in forma di s.r.l. post trasformazione ma nel medesimo periodo di imposta della stessa" e se "[i]n via subordinata [...] laddove Codesta Spett.le Agenzia delle Entrate dovesse ritenere che i redditi prodotti dall'Istante post trasformazione non possano essere validamente coperti dalle imposte concordate versate, di confermare che le imposte dovute in base ai redditi concordati possano essere proporzionalmente ridotte avendo riguardo al solo periodo ante trasformazione, mentre le imposte dovute per il periodo post trasformazione possano essere determinate avendo riguardo ai soli redditi effettivamente prodotti in tale porzione di periodo di imposta" (di seguito, "Quarto Quesito").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE



In relazione al Primo Quesito, l'Istante riferisce che tra le fattispecie che determinano la decadenza dal regime di CPB elencate dall'articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024 "non sia ricompresa l'operazione di trasformazione che l'Istante sta valutando di realizzare successivamente all'accettazione della proposta di concordato preventivo pervenutale da parte dell'Agenzia delle Entrate".

Inoltre, l'Istante specifica che l'operazione che intende porre in essere non rientra nemmeno nel caso previsto dalla lettera d) dell'articolo 22 citato, a mente della quale il concordato decade se "ricorre una delle ipotesi di cui all'articolo 11 ovvero vengono meno i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2".

Infatti, la trasformazione non è configurabile secondo l'Istante come una causa di decadenza in quanto l'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024 richiama solamente le operazioni di fusione, scissione e conferimento (non quindi la trasformazione) e le operazioni che modificano la compagine sociale, mentre, come riportato in istanza, quest'ultima rimarrebbe inalterata post trasformazione.

Al riguardo, va rilevato che l'articolo 10 del decreto legislativo n. 13 del 2024 detta condizioni per accedere al CPB che sarebbero "del tutto scollegat[e] rispetto alla veste giuridica del contribuente e, quindi, all'eventuale trasformazione della stessa".

In relazione al Secondo Quesito, l'Istante riferisce che tra le cause che determinano la cessazione del regime di CPB elencate dall'articolo 21 del decreto legislativo n. 13 del 2024 non è citata l'operazione di trasformazione.

Il citato articolo 21 dispone, infatti, che "il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle seguenti condizioni:

a) 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;

b) il contribuente cessa l'attività;

b-bis) il contribuente aderisce al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 1994, n. 190;

b-ter) 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 testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è interessata da modifiche della compagine sociale;

b-quater) il contribuente dichiara ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi indici sintetici di affidabilità fiscale maggiorato del 50 per cento".

Pagina 6 di 15 L'Istante ritiene che nelle condizioni per la cessazione del CPB riportate nel citato articolo 21 non ci sia "in alcun modo riferimento ad operazioni quali la trasformazione che sta valutando di realizzare l'Associazione". In particolare, l'Istante rappresenta di non aver intenzione di modificare l'attività svolta nel biennio concordatario rispetto a quella svolta nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso [causa di cessazione prevista dalla lettera a) dell'articolo 21], di non

voler cessare l'attività svolta [causa di cessazione prevista dalla lettera b) del citato articolo], di non voler modificare la compagine sociale [causa di cessazione prevista dalla lettera b-ter) del citato articolo] e che "le condizioni di cui alle lett. b-bis) e b-quater) risultano evidentemente del tutto slegate rispetto alla veste giuridica dell'Istante e non risultano quindi afflitte dall'eventuale trasformazione che potrebbe realizzare l'Istante".

In merito al Terzo Quesito, l'Istante sostiene che "sussistono fondate ragioni per ritenere che laddove la trasformazione in s.r.l. che si sta valutando di realizzare risultasse, diversamente da quanto si ritiene, idonea a configurare una delle condizioni di cui all'art. 21 del d.lgs. 13/2024, il concordato cesserebbe di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificata la trasformazione senza applicazione del comma 3-bis dell'art. 22 del d.lgs. 13/2024 e quindi senza debenza delle imposte e dei contributi concordati".

Sul punto, l'Istante afferma che secondo la previsione contenuta nella lettera 3-bis dell'articolo 22 "è specificatamente riferita alle ipotesi di decadenza che, differentemente dalle ipotesi di cessazione, determinano il venir meno degli effetti del concordato ex tunc e, quindi, avendo riguardo ad entrambi i periodi oggetto del concordato". Pertanto, sostiene che "gli effetti di tale cessazione vengano meno solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si è verificata la trasformazione e senza che ciò implichi l'obbligo per l'Istante di corrispondere, oltre alle imposte e contributi dovuti su base del reddito e del valore della produzione effettivamente conseguiti, anche, "le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori" rispetto a quelli effettivi".

In relazione al Quarto Quesito, l'Istante ritiene che, laddove la Trasformazione intervenga nel corso del secondo periodo di imposta di vigenza del concordato senza che ne determini la cessazione degli effetti, le imposte versate, determinate ai sensi degli articoli da 15 a 17 del decreto legislativo n. 13 del 2024, "valgano a coprire" anche le imposte dovute sui redditi prodotti dall'Istante sotto forma di società a responsabilità limitata per la parte del periodo d'imposta post trasformazione; inoltre, in via subordinata, l'Istante sostiene che, laddove si ritenesse che i redditi prodotti post trasformazione non possano essere "validamente coperti" dalle imposte concordate versate, le imposte dovute in base ai redditi concordati siano da ridurre proporzionalmente sulla base del solo periodo ante trasformazione, mentre le imposte dovute per il periodo post trasformazione vadano determinate avendo riguardo ai soli redditi effettivamente prodotti in tale porzione di periodo di imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica né presuppone in alcun modo un giudizio in merito all'operazione straordinaria che si intende porre in essere, sia dal punto vista civilistico che contabile, in relazione alla quale resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Il decreto legislativo n. 13 del 2024, in attuazione dei principi contenuti nell'articolo 17, comma 1, lettera g), n. 2, della legge 9 agosto 2023, n. 111, recante la delega di riforma del sistema fiscale, ha introdotto il CPB a favore dei "contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni che svolgono attività nel territorio dello Stato", come previsto dall'articolo 6 del decreto legislativo citato.

I soggetti ammessi al regime de quo sono specificatamente i contribuenti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (di seguito, "ISA") e i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che aderiscono al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Nel caso di specie, essendo il contribuente un'associazione professionale, trovano applicazione le disposizioni di cui al Capo II del decreto legislativo n. 13 del 2024.

Relativamente al Primo e al Secondo Quesito (qui esaminati congiuntamente), l'Istante chiede se la Trasformazione, eventualmente posta in essere dopo l'adesione alla proposta di CPB, possa generare una causa di decadenza dal regime di CPB (ex articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024), ovvero possa determinarne una causa di cessazione (ex articolo 21 del decreto legislativo n. 13 del 2024).

Al riguardo, giova evidenziare che, in merito alle cause di decadenza dal Concordato, il citato articolo 22, per quanto qui d'interesse, dispone che: "[i]l concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi di imposta nei seguenti casi in cui:

[...]; d) ricorre una delle ipotesi di cui all'articolo 11 ovvero vengono meno i requisiti di cui all'articolo 10, comma 2; [...]"

L'articolo 11, a cui rinvia all'articolo 22, dispone (sempre per quanto di interesse al caso in esame) che: "[n]on possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione: [...] b-quater) 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".

Con riferimento alle cause di cessazione del Concordato, l'articolo 21, comma 1, del decreto legislativo n. 13 del 2024, prevede che: "[i]l concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle seguenti condizioni: [...] b-ter) 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 testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 è interessata da modifiche della compagine sociale [...]"

Al riguardo, giova evidenziare che la relazione illustrativa di accompagnamento allo schema di 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", relativamente alla causa di esclusione dal CPB di cui alla lettera b-quater) dell'articolo 11, chiarisce che con tale previsione "[s]i mira così a scongiurare la possibilità che un soggetto aderisca ad una proposta di concordato definita per una tipologia di contribuente diversa da quella a cui appartiene realmente il soggetto".

Inoltre, in relazione alla causa di cessazione del CPB prevista dall'articolo 21, lettera b-ter) del decreto legislativo n. 13 del 2024, la circolare n. 18/E del 17 settembre 2024, al punto 2.4.4 ["Operazioni societarie straordinarie e modifica compagine sociale (per i soli contribuenti ISA)"] chiarisce che "[n]el 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, 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.

Non rileva, invece, l'eventuale modifica della ripartizione delle quote di partecipazione all'interno della medesima compagine sociale" (enfasi aggiunta).

La ratio della condizione in esame, quindi, è quella di scongiurare la possibilità che un soggetto aderisca a una proposta di Concordato riferita a una realtà economica diversa da quella risultante in esito all'operazione straordinaria. In tal modo, il legislatore vuole limitare l'accesso al Concordato a quei contribuenti che presentano dati storici dichiarati inferiori a quelli che dichiarerebbero successivamente all'effettuazione delle operazioni di cui alla lettera b-quater) dell'articolo 11 sopra citato.

Occorre evidenziare che, con riferimento alle cause di cessazione, nonché di decadenza, per cui "il contribuente aderisce al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 1994, n. 190", la circolare 18/E del 2024, al punto 2.4.3 ["Adesione al regime forfetario (per i soli contribuenti ISA)"] chiarisce che "[s]i tratta di un caso in cui la modifica del regime fiscale effettuata dal contribuente in corso di CPB potrebbe determinare una significativa distorsione nelle logiche applicative del CPB stesso; senza tale causa di cessazione, infatti, il contribuente, potrebbe accedere al CPB riservato ai soggetti ISA e poi, transitando tra i contribuenti forfetari, applicare un regime fiscale differente per il quale sarebbe stato proposto un reddito individuato con altre modalità".

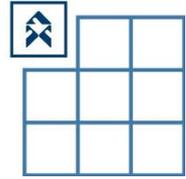
Con riferimento al caso di specie, dunque, la trasformazione eterogenea da associazione professionale a società tra professionisti con forma giuridica di società a responsabilità limitata rappresenta una modifica soggettiva tra il soggetto che ha aderito al CPB (i.e., l'Associazione) e quello che materialmente lo applicherà nel biennio di riferimento (i.e., la STP).

Al riguardo, va rilevato che i redditi prodotti dall'associazione professionale sono redditi ricompresi nel novero dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 53 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir"). Diversamente, con riferimento ai redditi prodotti da una STP, la risposta ad interpello n. 600 del 2021 chiarisce che "anche per le S.T.P. trovano conferma le previsioni di cui agli articoli 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa. Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle S.T.P., non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria (cfr. Risoluzione n. 35/E del 2018)".

Alla luce di quanto specificato, si determinerebbe la fattispecie per la quale lo stesso soggetto, che ha aderito al Concordato dichiarando di produrre redditi da lavoro autonomo, a seguito della trasformazione, produrrà redditi di impresa per il biennio di sua efficacia.

Con la Trasformazione viene modificata la tipologia di reddito conseguito, con conseguente applicazione di differenti regole per il calcolo della base imponibile oggetto di Concordato in virtù della natura di lavoro autonomo o d'impresa dei redditi prodotti.

Infatti, le dinamiche di funzionamento degli ISA, strumento base per l'elaborazione delle proposte di CPB, e l'impianto del CPB stesso risultano profondamente diversi a seconda che si riferiscano a



lavoratori autonomi o soggetti imprenditori: ad esempio, l'articolo 15, rubricato "Reddito di lavoro autonomo oggetto di concordato" e l'articolo 16, avente a oggetto "Reddito d'impresa oggetto di concordato", del decreto legislativo n. 13 del 2024 distinguono i redditi oggetto di Concordato a seconda che siano riferiti all'una o all'altra categoria reddituale.

Si ritiene, pertanto, che la trasformazione eterogenea da associazione professionale in STP, sebbene non determini modifiche della compagine sociale, possa comunque rappresentare una causa di cessazione del CPB ai sensi dell'articolo 21, comma 1, lettera b-ter), del decreto legislativo n. 13 del 2024, in quanto determina una modifica della categoria di reddito ascrivibile all'Istante.

Sempre in relazione alle cause di cessazione del CPB, va ricordato che la lettera a) del comma 1 del citato articolo 21 prevede che integri una causa di cessazione la circostanza che "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" (sottolineatura aggiunta).

In merito a tale specifica previsione, va ricordato che per l'attività degli studi legali esercitata in forma di lavoro autonomo e (anche) in forma associata è approvato uno specifico ISA sulla base del quale viene formulata la proposta di CPB. Invece, per l'attività di studi legali esercitata in forma di impresa, non esiste alcun ISA.

Nel caso in esame, dunque, la Trasformazione (nella specie, la prospettata trasformazione eterogenea della Associazione professionale a STP) comporta una modifica di attività nei sensi indicati nella lettera a) poiché a seguito della stessa il soggetto risultante dalla Trasformazione non applicherà alcun ISA (ovvero applicherà un ISA diverso da quello utilizzato ai fini della definizione della proposta di CPB).

Pertanto, si ritiene che, a seguito della Trasformazione, si verifichi un'ulteriore causa di cessazione del regime del CPB in quanto il soggetto, all'esito dell'operazione di detta Trasformazione, non rientri più nell'ISA sulla base del quale è stata formulata l'originaria proposta di CPB.

Con il Terzo Quesito, l'Istante chiede se in caso di cessazione del Concordato ai sensi del citato articolo 21, trovi comunque applicazione quanto previsto dal comma 3-bis dell'articolo 22 del decreto legislativo n. 13 del 2024 secondo il quale "[n]el 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".

In merito a tale quesito, si ritiene che le previsioni del comma 3-bis richiamate si riferiscano esclusivamente al caso di decadenza dal Concordato prevista dal citato articolo 22 e non anche al caso di cessazione dello stesso ai sensi dell'articolo 21.

Pertanto, nel periodo d'imposta in cui si verifica una delle fattispecie di cessazione del Concordato prevista dal citato articolo 21, il contribuente non dovrà determinare le imposte e i contributi tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati, ma della sola dichiarazione dei redditi relativa a detto periodo d'imposta.

Da ultimo, in merito al Quarto Quesito, si ritiene che la risposta a tale quesito risulti assorbita da quella resa al Secondo Quesito dal momento che la Trasformazione determina la cessazione del Concordato nei termini sopra indicati e che, comunque, il quesito in esame sia inammissibile ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, in quanto relativo a una fattispecie ipotetica e non concreta considerato che le domande ivi formulate

presuppongono un eventuale e, allo stato, ipotizzato intervento della Trasformazione nel secondo periodo d'imposta di vigenza del Concordato (nella specie, il 2025).

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità anche sotto il profilo civilistico, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Commento

La risposta fornita dall'Agenzia delle entrate in merito al caso di trasformazione da associazione professionale ad STP offre l'occasione per formulare una riflessione più generale in relazione alle operazioni di trasformazione come causa potenziale di esclusione dal CPB. Va osservato che nella risposta l'Amministrazione finanziaria sottolinea come sia il passaggio da una categoria reddituale all'altra per effetto dell'operazione di trasformazione a precludere l'accesso al CPB. Per conseguenza, ragionando al contrario ove la trasformazione consentisse di rimanere nell'ambito della medesima categoria di reddito. Questo anche in caso in cui la trasformazione dovesse essere eterogenea e dunque da soggetto IRPEF a soggetto IRES. Resta, naturalmente, aperto il tema di una conferma esplicita nonché di gestione operativa in termini di modulistica e di formulazione della proposta di concordato

Risposta interpello n. 248/2024 del 6 dicembre 2024

Oggetto: Concordato preventivo biennale - Art. 11 del DLgs. n. 13 del 2024 - Regime forfetario - Superamento della soglia di 100.000 euro - Adesione al Concordo - Condizioni.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

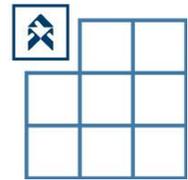
Tizio (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, per chiedere chiarimenti in ordine all'applicazione dell'articolo 11 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, disciplinante il cd. "Concordato Preventivo Biennale" (di seguito, "Concordato" o "CPB"), come modificato dal decreto legislativo 5 agosto 2024, n. 108 (di seguito, "Correttivo"), alla fattispecie di seguito rappresentata.

L'Istante riferisce di aver aderito al regime fiscale di cui ai commi da 54 a 86 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, "Regime Forfetario") fino all'anno 2022 compreso e che nel 2023 ha adottato il regime fiscale ordinario, avendo percepito nel 2022 compensi superiori al limite previsto dalla lettera a) del comma 54 del citato articolo 1 (ratione temporis vigente).

L'Istante fa presente che:

all'inizio dell'anno in corso (2024) ha deciso di accedere nuovamente al Regime Forfetario, avendo prodotto nel 2023 compensi inferiori al limite previsto dalla citata lettera a) (ratione temporis vigente) e ricorrendo gli ulteriori requisiti di legge;

nel corso del 2024, tuttavia, a causa di circostanze professionali imprevedute, i compensi incassati supereranno l'importo di cui al comma 71, secondo periodo, dell'articolo 1 della legge n. 190 del



2014 [come modificato dal comma 54, lettera b), dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022], il che comporterà l'immediata fuoriuscita dal Regime Forfettario, con conseguente altrettanto immediata applicazione del regime fiscale ordinario, prevedendo il citato comma 71 in tal caso che "[i]l regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno stesso [...]".

Quanto sopra premesso, l'Istante rileva che in data 6 agosto 2024 è entrato in vigore il Correttivo, che contiene disposizioni correttive e integrative tra l'altro del CPB, disciplinato dal Titolo II del decreto legislativo n. 13 del 2024.

In particolare, l'Istante evidenzia che l'articolo 4, comma 1, lettera d), del Correttivo ha modificato l'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024, introducendovi tra l'altro la lettera b ter), secondo la quale costituisce ulteriore (nuova) causa di esclusione dal CPB, l'"adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014".

L'Istante chiede se la sopra menzionata nuova causa di esclusione dal CPB si applichi anche al caso rappresentato, vale a dire "al contribuente che, inizialmente adottato per il medesimo periodo d'imposta il Regime Forfettario, sia successivamente (ma comunque nello stesso periodo d'imposta) costretto ad uscirne con conseguente, immediata, adozione del regime fiscale ordinario".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che non si applichi la causa di esclusione introdotta dal Correttivo con l'aggiunta della lettera b ter) all'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024 "a quel contribuente che, inizialmente adottato il Regime Forfettario per il primo anno di applicazione del Concordato, nel medesimo anno sia successivamente costretto ad uscirne".

A sostegno della propria soluzione, l'Istante richiama la ratio sottesa all'introduzione della causa di esclusione de qua, anche alla luce della relazione illustrativa accompagnatoria del Correttivo, che in merito alla modifica all'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024, chiarisce che la stessa è tesa a eliminare "la possibilità che un soggetto aderisca alla proposta di concordato definita per una tipologia di contribuente diversa da quella a cui appartiene realmente il soggetto".

A parere dell'Istante, il suddetto rischio non si pone nella fattispecie oggetto dell'istanza in esame, in quanto "il superamento del limite di 100.000 euro nel corso dell'anno, come chiarito nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023, comporta che per detto periodo d'imposta troveranno applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo" (così, la circolare n. 32/ E del 5 dicembre 2023, par.3.2).

L'Istante sottolinea che l'immediata fuoriuscita dal Regime Forfettario per superamento del limite posto dal comma 71, secondo periodo, dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 [come modificato dal comma 54, lettera b), dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022], implica che l'intero imponibile prodotto nel 2024, anche quello conseguito sotto l'iniziale vigenza del Regime Forfettario, sia assoggettato all'imposta sul reddito secondo le regole del regime ordinario e, pertanto, l'adesione al CPB del contribuente ex forfettario, divenuto istantaneamente ordinario, non può determinare in alcun modo quella "adesione ad una proposta di concordato definita per una tipologia di contribuente diversa da quella a cui appartiene realmente il soggetto" (cfr., la relazione illustrativa sopra citata) che la causa di esclusione introdotta dal Correttivo con la richiamata lettera b ter) tende a scongiurare.

Alla luce di quanto sopra, l'Istante ritiene che al contribuente "ex forfettario divenuto istantaneamente ordinario" per superamento del limite di cui al comma 71, secondo periodo, dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, non si applichi la causa di esclusione prevista dalla lettera b ter) dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024 e, pertanto, di poter aderire (ricorrendo gli ulteriori requisiti di legge) al CPB già a far data dall'anno 2024.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone alcuna valutazione o giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti necessari per accedere al CPB e delle relative cause di esclusione (eccezion fatta per quella specificamente oggetto del quesito posto) nonché dei requisiti necessari per l'applicazione del Regime Forfettario e delle relative cause di esclusione, sui quali rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Va evidenziato che il presente parere è limitato esclusivamente al quesito prospettato dall'Istante e, nello specifico, all'applicazione della causa di esclusione dal CPB prevista dalla lettera b ter) dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 13 del 2024, al caso del contribuente (come l'Istante) che ha inizialmente adottato per il periodo d'imposta 2024 il Regime Forfettario e poi (nel medesimo periodo) è stato costretto a uscirne a causa del superamento del limite dei 100.000 euro dei compensi previsto dall'articolo 1, comma 71, secondo periodo, della legge n. 190 del 2014.

Occorre ricordare che, per quanto riguarda gli aspetti legati all'adesione al Regime Forfettario, il citato comma 71 prevede che "[i]l regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite" (sottolineatura aggiunta).

Al riguardo, la circolare n. 32/E del 2023, al par. 3.2, precisa che nel caso di superamento del limite di cui sopra "[...] il regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno stesso nel quale si verifica detta condizione. In proposito, si ritiene, coerentemente con il dato letterale della disposizione nonché con i criteri di determinazione del reddito del regime forfettario, che per la verifica del predetto limite debba assumere rilevanza il criterio di cassa. Il superamento del limite di 100.000 euro nel corso dell'anno, come chiarito nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023, comporta che per detto periodo d'imposta troveranno applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

[...] In altri termini, la fuoriuscita dal regime per il superamento dei 100.000 euro quale limite di compensi o ricavi implica una serie di adempimenti che il contribuente è tenuto ad assolvere in relazione al periodo d'imposta in corso al momento del superamento" (sottolineature aggiunte).

Da quanto sopra discende che, al verificarsi, nel corso del 2024, del superamento del limite indicato dal citato comma 71, l'Istante determinerà per tutto il 2024 il proprio reddito di lavoro autonomo secondo le regole ordinarie.

Per quanto concerne la disciplina del CPB, il citato articolo 11 stabilisce le relative cause di esclusione prevedendo che "[n]on possono accedere alla proposta di concordato preventivo biennale i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione: [...] b ter) adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfettario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della legge n. 190 del 2014 [...]".

Con riferimento alla condizione ostativa prevista dalla riportata lettera b ter), unitamente a quella della successiva lettera b quater), la circolare n. 18/E del 17 settembre 2024 chiarisce che queste "[...] da un lato hanno l'obiettivo di evitare distorsioni nel meccanismo applicativo dell'istituto, dall'altro hanno la finalità di garantire che, tra il momento in cui è definita la proposta e le annualità in cui la proposta trova applicazione, non intervengano significative modifiche alla soggettività del contribuente che ha aderito al CPB".

Alla luce di quanto sopra rappresentato, si ritiene che in presenza di tutti gli ulteriori presupposti e condizioni previsti dalla relativa disciplina non osti all'adesione alla proposta di Concordato la circostanza che il contribuente abbia inizialmente adottato per il 2024 il Regime Forfetario e, nel corso del medesimo periodo d'imposta, ne fuoriesca per il superamento del limite di 100.000 euro di cui al comma 71 dall'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, con conseguente adozione del regime ordinario per l'intero 2024. Va però evidenziato che, data la formulazione del citato articolo 11 ("[n]on possono accedere alla proposta di concordato preventivo [...]"), solo laddove il superamento di tale limite avvenga prima del termine previsto per aderire alla proposta di Concordato, la causa ostativa prevista dalla citata lettera b-ter) non viene a essere integrata e che, conseguentemente, il contribuente può legittimamente accedere alla proposta.

Pertanto, al ricorrere di tutte le altre condizioni richieste, l'Istante può aderire al CPB per il 2024 laddove nei suoi confronti cessi di avere applicazione, nello stesso anno 2024, il Regime Forfetario a causa del superamento del limite di 100.000 euro dei compensi, secondo quanto previsto dal citato comma 71, e a condizione che tale superamento sia avvenuto prima della scadenza del termine per l'adesione alla proposta di Concordato.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Commento

Il caso affrontato dall'Agenzia delle entrate esamina, di fatto, la causa di esclusione dal CPB rappresentata dall'applicazione di quanto previsto dall'art. 11, comma 1, lettera b-ter) del D.Lgs, n. 13/2024 in base al quale vi è esclusione dal CPB in caso adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014. L'amministrazione precisa che il contribuente che nel 2024 entra nel regime forfetario di fatto poi decadendo immediatamente nello stesso anno per superamento della soglia di ricavi e compensi di 100.000,00 euro, può aderire al CPB come soggetto ISA. Questo a condizione che l'uscita dal forfait sia avvenuta prima della scadenza per l'accettazione della proposta di CPB