

Risposta n. 247/2024

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 valgano 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".

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 3bis 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 forfettario (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.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)