

Risposta n. 248/2024

OGGETTO: Concordato preventivo biennale – art. 11 del D.Lgs. 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 impreviste, 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 Forfetario, 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 definitiva 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 Forfetario 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 Forfetario 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 Forfetario, il citato comma 71 prevede che "[i]l regime forfetario 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 forfetario 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 forfetario, 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 forfetario 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.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)