

Risposta n. 218/2023

OGGETTO: Fusione per incorporazione – Modalità di utilizzo dei crediti d'imposta per ristrutturazioni edilizie – articolo 121 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante e/o incorporata) - al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, costituito in forma cooperativa, avente come scopo quello di migliorare le condizioni economiche, professionali ed organizzative dei propri soci, rappresenta che «[...] a partire, dal 2021, ha offerto (...) [N.d.r. ai soci] la disponibilità ad acquistare i crediti nei confronti dell'erario sorti in conseguenza all'applicazione del cosiddetto "sconto in fattura" per i lavori rientrati nell'agevolazione fiscale in materia

di ristrutturazioni edilizie e di risparmio energetico (cosiddetti Ecobonus e Bonus ristrutturazione rispettivamente al 65% e al 50%).

Detta attività si è intensificata anche alla luce dell'esaurimento dei plafond messi a disposizione degli Istituti di crediti per tali attività o comunque della loro sospensione intervenuta a causa delle incertezze normative che si sono venute a creare con la sovrapposizione delle varie norme che hanno modificato nel tempo le condizioni di applicazione, di controllo e di cessione dei crediti inerenti al meccanismo introdotto recentemente nel nostro ordinamento.

I crediti presenti oggi sul cassetto fiscale del Consorzio ammontano a [...] milioni di euro e sono in corso di perfezionamento ulteriori pratiche inerenti i lavori ancora in corso da parte delle aziende socie».

L'istante riferisce che «[...] ha deliberato di avviare un percorso di integrazione con un altro Consorzio di artigiani svolgente attività simile ed operante nel medesimo territorio [...]; si tratta di [BETA] - (...) [N.d.r. di seguito incorporante].

Il relativo Progetto di Fusione è stato approvato dai due rispettivi Consigli di Amministrazione in data [...] novembre 2022 ed iscritto presso il Registro Imprese di [...] in data [...] /11/2022 (...).

Sono in corso di convocazione per il prossimo mese di dicembre le assemblee straordinarie dei soci con all'ordine del giorno l'esame ed approvazione del progetto di fusione per incorporazione (...).

Il Progetto [N.d.r. di fusione per incorporazione], (...), prevede che, (...) l'atto di fusione venga sottoscritto dai due Presidenti dei Consorzi entro il mese di febbraio

2023 e produca i suoi effetti a partire dal primo giorno del mese successivo, ovvero presumibilmente dal 1° marzo 2023».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede chiarimenti sulle «[...] modalità tecniche con cui i crediti presenti nell'attuale cassetto fiscale [N.d.r. dell'incorporata] possano venire trasferiti dal sistema informatico dell'Agenzia delle Entrate sul Cassetto fiscale dell'incorporante; [...]»; osserva a tal proposito che, «né le istruzioni emanate con le varie circolari ministeriali né le Istruzioni al modello COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE RELATIVA AGLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO, EFFICIENZA ENERGETICA, RISCHIO SISMICO, IMPIANTI FOTOVOLTAICI E COLONNINE DI RICARICA (Artt. 119 e 121, decreto-legge n. 34 del 2020), forniscono delucidazioni sugli adempimenti da porre in essere da parte della società risultante dalla fusione o da altra operazione straordinaria per poter utilizzare in compensazione i crediti fiscali acquisiti».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene:

«- Che la società risultante dalla fusione, ovvero l'incorporante (...) abbia titolo a fruire del credito di imposta senza dubbio alcuno.

- Che i crediti fiscali vengano immediatamente trasferiti nel Cassetto fiscale dell'incorporante una volta comunicata l'avvenuta fusione all'Agenzia delle Entrate tramite la sottoscrizione dell'atto di fusione.

- Che in tal modo l'incorporante potrà utilizzare direttamente in F24, indicando il suo codice fiscale, detti crediti in compensazione con altri debiti verso l'erario,

indicando eventualmente nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" il Codice Fiscale del soggetto incorporato e nel campo "codice identificativo" il codice 62, come da Ris. 286/2009 (...).

In alternativa, «(...), qualora ciò non dovesse avvenire, ovvero i crediti fiscali non dovessero confluire automaticamente nel Cassetto fiscale dell'incorporante, questa potrà comunque portarli direttamente in compensazione utilizzando il proprio codice fiscale e fornendo alle eventuali richieste dell'Agenzia delle Entrate tutta la documentazione di supporto per la effettiva spettanza dei crediti».

Infine, l'istante «ritiene opportuno, al fine di fornire preventivamente all'Agenzia delle Entrate un quadro esatto della situazione, presentare tramite PEC una apposita comunicazione (integrativa di quella su modello Variazione Dati ufficiale) contenente i riferimenti dell'atto di fusione e della natura ed origine dei crediti a quella data maturati in capo all'incorporata, non ancora utilizzati e pertanto trasferiti all'incorporante».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza e spettanza dei crediti d'imposta cui l'istante fa riferimento, nonché in merito agli effetti fiscali correlati alla prospettata fusione per incorporazione, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, attualmente vigente dispone che «*1. I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, 2022, 2023 e 2024 spese per*

gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari (...);

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari (...).

[...omissis...]

2. In deroga all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, (...), le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano per le spese relative agli interventi di:

a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) e d) del testo unico delle imposte sui redditi, (...);

b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, (...) e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119;

c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, (...), e di cui al comma 4 dell'articolo 119;

d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;

e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi (...), ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del presente decreto;

f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, (...) e di cui al comma 8 dell'articolo 119;

3. I crediti d'imposta di cui al presente articolo sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso».

Le modalità attuative delle disposizioni citate, comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione per lo sconto o la cessione - da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 - sono state definite con i Provvedimenti direttoriali dell'Agenzia delle entrate prot. n. 283847 dell'8 agosto 2020, prot. n. 326047 del 12 ottobre 2020, prot. n. 51374 del 22 febbraio 2021, prot. n. 83933 del 30 marzo 2021, prot. n. 196548 del 20 luglio 2021, prot. n. 312528 del 12 novembre 2021, prot.

n. 340450 del 1° dicembre 2021, prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022 e prot. n. 202205 del 10 giugno 2022.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, l'articolo 2504 *bis* del codice civile dispone che, «*La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione.*

La fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504. Nella fusione mediante incorporazione può tuttavia essere stabilita una data successiva».

La disciplina fiscale, a sua volta, stabilisce all'articolo 172, comma 4, del TUIR - approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - che, «*Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7».*

Tenuto conto delle norme appena richiamate, l'operazione di fusione, integra sia sul piano civilistico che fiscale, una successione a titolo universale dell'incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata.

In particolare - con riferimento al credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate - con la circolare n. 38/E del 9 maggio 2002 è stato chiarito che, «*Il credito d'imposta spettante alle società fuse o incorporate potrà essere fruito dalla società risultante dalla fusione o incorporante in quanto questa, ai sensi del comma 3 dell'art. 123 del TUIR [ora 172 del TUIR ndr], 'subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate'».*

Sul punto, inoltre, si richiama la risoluzione n. 118/E del 29 aprile 2009, laddove (con riferimento al credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388) è stato ribadito quanto già sostenuto nella risoluzione n. 22/E del 6 febbraio 2006, e cioè che la «...*possibilità di trasferire il diritto a fruire del credito d'imposta in questione è consentita unicamente con riguardo ad operazioni che, in base a specifiche disposizioni giuridiche, prevedono una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici interessati (ad esempio, in caso di operazioni di fusione, scissione e trasformazione di società)*».

I principi sopra richiamati valgono anche con riferimento ai crediti derivanti da ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico di cui l'istante/incorporata afferma di esser titolare (perché acquistati dai singoli consorziati).

Pertanto, considerato che dal progetto di fusione allegato all'istanza, non risultano specifiche destinazioni delle risultanze della società incorporata - al punto 6) del progetto «DATA DALLA QUALE LE OPERAZIONI DELLA SOCIETÀ INCORPORANDA SONO IMPUTATE AL BILANCIO DELLA SOCIETÀ INCORPORANTE» risulta, infatti, che «*La fusione produrrà i suoi effetti a partire dal primo giorno del mese successivo a quello nel corso del quale sarà eseguita l'ultima delle iscrizioni degli atti di fusione nel Registro delle Imprese, tenuto presso la C.C.I.A.A. competente.*

La data a decorrere dalla quale le operazioni della società incorporanda saranno imputate al bilancio della società incorporante, sarà quella del primo giorno dell'esercizio in cui la fusione produrrà i suoi effetti.

A far tempo dalla stessa data, primo giorno dell'esercizio in cui la fusione produrrà i suoi effetti, decorreranno altresì, gli effetti della fusione ai fini delle imposte

sui redditi, come previsto dall'art. 172, comma 9, del Testo Unico, D.P.R. 917/86.
[...]» - si ritiene che, la società risultante dalla fusione o incorporante può utilizzare in compensazione, *post* fusione, detti crediti risultanti nel cassetto fiscale dell'incorporata. Il passaggio dei crediti dalla incorporata alla incorporante non costituisce, infatti, una nuova cessione dei crediti, subentrando l'incorporante a titolo universale in tutti i diritti della incorporata.

Tuttavia, al fine di verificare che l'ammontare dei crediti utilizzati in compensazione da ciascun soggetto non ecceda l'importo della quota disponibile per ciascuna annualità, pena lo scarto del modello F24, come già chiarito con la risposta ad interpello n. 153, pubblicata sul sito della scrivente il 24 gennaio 2023, è necessario che nella sezione "CONTRIBUENTE" del modello F24 siano indicati:

- nel campo "CODICE FISCALE" (c.d. primo codice fiscale), il codice fiscale della società incorporante che utilizza il credito in compensazione;

- nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" (c.d. secondo codice fiscale), il codice fiscale della società incorporata che ha trasferito il credito d'imposta, unitamente al codice identificativo "62 - SOGGETTO DIVERSO DAL FRUITORE DEL CREDITO".

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)