

Risposta n. 153/2023

OGGETTO: Commissione ex articolo 1, c. 241, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 – versamento tramite compensazione con i crediti d'imposta per "bonus edilizi".

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

QUESITO

La società *[ALFA]* (di seguito istante e/o incorporante) - al fine di avere chiarimenti in merito alle modalità di versamento della "commissione" prevista dall'articolo 1, comma 241, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante rappresenta che «*Nel mese di giugno 2022, gli organi amministrativi (...) [N.d.r. dell'istante] e di [BETA] (...) [N.d.r. (di seguito incorporata)] hanno approvato un progetto di fusione che prevede l'incorporazione, mediante concambio, (...) [N.d.r. della incorporata nell'incorporante]*».

L'istante riferisce che *«In data [...] ottobre 2022, l'operazione di fusione per incorporazione (...) è stata autorizzata da [...]»* e, pertanto, *«le assemblee straordinarie dei soci (...) [N.d.r. dell'incorporante e dell'incorporata], sono, quindi, state convocate per l'approvazione del progetto di fusione, rispettivamente, per il [...] novembre e per il [...] novembre 2022.*

Qualora approvata anche dalle assemblee dei soci, l'operazione avrà effetti giuridici, contabili e fiscali a decorrere dal 1° gennaio 2023 e dovrebbe consentire, in applicazione della disciplina prevista dall'art. 1, comma 233 e ss., della Legge 30 dicembre 30 dicembre 2020, n. 178 - così come modificata dall'art. 1 della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 - la trasformazione in credito d'imposta di imposte anticipate ("DTA") relative a perdite fiscali pregresse ed eccedenze ACE di pertinenza (...) [N.d.r. della incorporata]».

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se può *«procedere al versamento della predetta commissione mediante utilizzo in compensazione "orizzontale" ex art. 17 del d.lgs. n. 241/ 1997 di crediti d'imposta e, nello specifico, di crediti d'imposta per "bonus edilizi" acquisiti ai sensi degli art. 121 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 e successive modificazioni.*

In caso di parere favorevole, (...) chiede, altresì, di conoscere se, nell'ipotesi in cui intenda utilizzare in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2023 crediti d'imposta derivanti dall'attuale "piattaforma web accettazione/cessione crediti" (...) [N.d.r. dell'incorporata] - in quanto acquisiti da quest'ultima prima fusione - sia necessario o meno indicare nei modelli F24 il codice 62 nel campo "codice identificativo" e il codice fiscale (...) [N.d.r. dell'incorporata] nel campo "codice fiscale del coobbligato"».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante intende adottare il seguente comportamento:

«(i) (...) corrispondere la commissione di cui all'art. 1, comma 241, della Legge n. 178/2020 mediante compensazione in F24 con crediti di imposta agevolativi acquistati ai sensi e per gli effetti dell'art. 121 del d.l. n. 34/2020;

(ii) nel caso di utilizzo di crediti agevolativi originariamente acquistati (...) [N.d.r. dall'incorporata] prima della data di effetto della fusione, intende adottare un comportamento coerente con quella che sarà la rappresentazione dei crediti (...) [N.d.r. dell'incorporata] nell'ambito della "piattaforma web accettazione/cessione crediti": a) qualora nell'ambito della "piattaforma web accettazione/cessione crediti" sia mantenuta una rappresentazione distinta, per codice fiscale, tra la base dati riferita ai crediti (...) [N.d.r. dell'incorporata] e quella riferita ai crediti acquistati direttamente (...) [N.d.r. dall'incorporante], sarà necessario compilare i modelli F24 indicando sia il codice identificativo "62" sia il codice fiscale (...) [N.d.r. dell'incorporata] quale soggetto che aveva originariamente acquistato i crediti; b) qualora a seguito della fusione le basi dati riferite ai crediti acquisiti dalla due società confluiscono in unica base dati indistinta, non sarà necessario effettuare alcuna distinzione, in sede di utilizzo, tra i crediti acquistati direttamente (...) [N.d.r. dall'incorporante] e quelli acquistati (...) [N.d.r. dell'incorporata] prima della fusione (i.e. non sarà necessario indicare alcun codice identificativo né compilare il campo "codice fiscale del coobbligato")».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito alla concreta possibilità di trasformare in credito d'imposta le imposte anticipate ("DTA") relative a perdite fiscali pregresse ed eccedenze ACE di pertinenza dell'incorporata, 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.

Con la presente risposta si esaminerà il solo quesito posto dall'istante, ossia se sia possibile assolvere al pagamento della commissione di cui all'articolo 1, comma 241, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di Bilancio 2021"), mediante compensazione in F24 con crediti di imposta agevolativi acquistati ai sensi dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, come va compilato il modello F24 laddove i crediti compensati siano maturati in capo all'incorporata.

L'articolo 1, comma 233, della "Legge di Bilancio 2021" - come modificato dall'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 - dispone che, *«In caso di operazioni di aggregazione aziendale realizzate attraverso fusione, scissione o conferimento di azienda qualora il progetto sia stato approvato dall'organo amministrativo competente delle società partecipanti, in caso di fusioni e scissioni, o l'operazione sia stata deliberata dall'organo amministrativo competente della conferente, in caso di conferimenti, tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2022, è consentita, rispettivamente, al soggetto risultante dalla fusione o incorporante, al beneficiario e al conferitario la trasformazione in credito d'imposta, con le modalità di cui al comma 234, delle attività per imposte anticipate riferite ai seguenti componenti: perdite fiscali maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica*

dell'operazione e non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile (...), alla medesima data; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto (...) [N.d.r. ai fini ACE], maturato fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora dedotto ne' trasformato in credito d'imposta alla medesima data. Le attività per imposte anticipate riferibili ai componenti sopra indicati possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non iscritte in bilancio».

Il successivo comma 241 prevede che, «*La trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito d'imposta di cui al comma 233 è condizionata al pagamento di una commissione pari al 25 per cento delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate ai sensi dei commi da 233 a 243 del presente articolo. Il versamento della commissione è effettuato per il 40 per cento entro trenta giorni dalla data di efficacia giuridica delle operazioni di cui al comma 233 e per il restante 60 per cento entro i primi trenta giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni di cui al comma 233. La commissione è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione della commissione, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi*».

In altre parole - in caso di operazioni di aggregazione aziendale realizzate tra il 1° gennaio 2021 ed il 30 giugno 2022 attraverso fusione, scissione o conferimento d'azienda - è consentita la trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate, a fronte del pagamento di una commissione pari al 25 per cento delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate.

Con risoluzione n. 71/E del 10 dicembre 2021 è stato ridenominato il codice tributo "2900" *"Canone art. 11 d.l. 59/2016 - commissione art. 1, c. 241, l. 178/2020"* (istituito con risoluzione n. 60/E del 22 luglio 2016 per il versamento del *"canone dovuto in caso di opzione per il mantenimento dell'applicazione delle disposizioni sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta - articolo 11 del decreto-legge 3 maggio 2016, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119"*) da utilizzare per il versamento tramite modello F24 della citata "commissione".

Il canone appena richiamato - necessario per mantenere il diritto alla conversione in credito d'imposta delle DTA cui non corrisponde un effettivo pagamento anticipato d'imposte - era stato introdotto dal citato articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, al fine di superare le criticità sollevate dalla Commissione Europea in tema di aiuti di Stato, in relazione alla convertibilità in crediti d'imposta delle imposte anticipate cosiddette "qualificate", ovvero le DTA relative a rettifiche di valore su crediti, avviamento e altre attività immateriali.

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, l'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 dispone che, *«I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche»*, mentre, al comma 2, elenca i crediti e i debiti interessati dal versamento unitario e dalla compensazione, includendovi, altresì,

una previsione di chiusura del sistema stabilendo che, *«Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:*

[...]

h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore».

Come già ampiamente chiarito con la risposta ad interpello n. 435 pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 25 agosto 2022, cui si rinvia per ogni approfondimento, il citato articolo 17, *«nel disciplinare la cd. compensazione orizzontale, consente di utilizzare il modello di versamento unitario (F24) al fine di assolvere, con un'unica operazione, il pagamento delle somme elencate al comma 2, anche mediante compensazione con eventuali crediti relativi alle entrate sempre ivi indicate. In sintesi, se una somma può essere riscossa tramite Modello F24, perché:*

a) è inclusa nell'elenco di cui al comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997;

b) è previsto da un decreto ministeriale emanato ai sensi della lettera h-ter del citato comma 2;

c) è previsto espressamente da una norma di rango primario (anche secondaria/attuativa), con una formulazione che richiama l'applicazione dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997;

allora i relativi debiti possono essere pagati utilizzando in compensazione i crediti tributari e contributivi (anche di natura agevolativa) che possono essere esposti

nel modello F24, salvo che, ovviamente, non sia stato disposto un divieto espresso al pagamento tramite compensazione.».

Con la medesima risposta è stato, quindi, precisato che, «[...] è possibile compensare i crediti di imposta agevolativi derivanti dagli interventi elencati all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 - acquisiti a mezzo di "cessione del credito" - con tutte le entrate, il cui versamento per il tramite del Modello F24 è previsto, direttamente o indirettamente, da disposizioni normative primarie o da decreti ministeriali, che richiamano le modalità di versamento di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997».

Ora, considerato che la norma istitutiva della "commissione", in continuità con la disciplina relativa al canone annuo per la trasformazione della DTA di cui al citato articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, rinvia «ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione [...] nonché per il relativo contenzioso» alle disposizioni in materia di imposte sui redditi - i cui debiti possono essere assolti tramite compensazione con i crediti di imposta cui il contribuente ha diritto - ne deriva la possibilità di eseguire il versamento della "commissione" tramite compensazione ex articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 e, quindi, anche con i crediti d'imposta acquisiti ai sensi dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.

A tal proposito, si ricorda che i crediti d'imposta acquisiti ai sensi dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 - utilizzabili in compensazione - sono quelli risultanti dalle comunicazioni di esercizio delle opzioni inviate all'Agenzia delle entrate secondo le modalità e i termini stabiliti dai provvedimenti direttoriali (Cfr. 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).

Si rammenta, inoltre, che i suddetti crediti sono utilizzabili entro i limiti di un numero di quote annuali corrispondente al numero di anni nei quali sarebbe stata utilizzabile la detrazione spettante, e che la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno ad essa riferibile non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso.

Pertanto, in risposta al secondo quesito, 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, 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)