

Risposta n. 397/2023

OGGETTO: Compensazione crediti da Superbonus con ritenute ed imposte sostitutive dovute, in qualità di sostituto d'imposta, da una SO di una società estera – articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020

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

QUESITO

[ALFA] nel prosieguo "istante", fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è un istituto di credito costituito in base alle leggi [...] - che opera in Italia mediante una stabile organizzazione - tale ai sensi della convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra i rispettivi Stati - iscritta all'albo tenuto da Banca d'Italia ex articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

Il [...] 2022, «l'Istante ha attuato una operazione di fusione per incorporazione di [BETA] [...] una società controllata per il [...] per cento dall'Istante che - inter alia -

*operava in Italia per il tramite di una **stabile organizzazione** offrendo servizi connessi al deposito di titoli e strumenti finanziari in amministrazione.*

*Per effetto dell'operazione di fusione per incorporazione, l'attività svolta dalla **stabile organizzazione italiana di [BETA]**, riguardante l'attività di deposito di titoli e strumenti finanziari in amministrazione di cui all'art. 1838 del codice civile è stata **assorbita nella Stabile Organizzazione dell'Istante**.».*

L'istante evidenzia che a seguito della fusione è sua intenzione «- *sempreché su base opzionale da parte del cliente - transitare da un sistema di deposito di titoli e strumenti finanziari in amministrazione localizzato in ciascuno Stato, nel quale era presente una stabile organizzazione di [BETA] (ad esempio [...], etc.), ad un sistema di deposito di titoli e strumenti finanziari in amministrazione centralizzato, nel paese ove è situata la sede legale dell'Istante [...].*

Si rileva altresì che è intenzione dell'Istante attribuire alla propria Stabile Organizzazione il ruolo di rappresentante fiscale, affinché provveda nell'esecuzione di tutti gli adempimenti di natura tributaria - rilevanti nel territorio dello Stato - connessi alla propria operatività.».

Viene inoltre evidenziato che «*la Stabile Organizzazione dell'Istante - alla data di presentazione del presente interpello - si è resa cessionaria di crediti d'imposta derivanti da interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica degli edifici di cui all'art. 119, d.l. 19 maggio 2020, n. 34, così come disposto dall'art. 121, co. 1, lett. b), d.l. 19 maggio 2020, n. 34 ("crediti Superbonus")*». L'istante specifica in nota che «*Tra questi rientrano altresì i*

crediti Superbonus di cui la Stabile Organizzazione di [BETA] si era resa cessionaria prima dell'efficacia giuridica dell'operazione di fusione per incorporazione.».

Alla luce di quanto sopra, l'istante chiede di confermare che la propria stabile organizzazione «*possa compensare i propri crediti Superbonus - di cui si è resa cessionaria - con i versamenti d'imposta dovuti per la propria attività di rappresentante fiscale dell'Istante e connessi all'applicazione delle seguenti norme:*

- *d.lgs. 1° aprile 1996, n. 239;*
- *art. 26-quinquies del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;*
- *art. 10-terdella l. 23 marzo 1983, n. 77;*
- *art. 27-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;*
- *art. 1, co. 119-141, della l. 27 dicembre 2006, n. 296;*
- *art. 7 del d.l. 25 settembre 2001, n. 351;*
- *art. 6 e 10 del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461.*

Più in dettaglio, l'Istante chiede di confermare che - in virtù del principio dell'unitarietà giuridica tra casa madre e stabile organizzazione - i debiti tributari originati dall'attività di sostituto d'imposta italiano della casa madre dell'Istante siano compensabili con i crediti Superbonus di cui si è resa cessionaria la Stabile Organizzazione dell'Istante (inclusi quelli derivanti dall'acquisizione di [BETA])».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, rilevato che:

«- [...] *assumerà il ruolo di sostituto di imposta con riferimento alle ritenute ed imposte sostitutive dovute in Italia;*

- la Stabile Organizzazione dell'Istante sarà nominata rappresentante fiscale in Italia dell'Istante, con riferimento, tra l'altro, ai versamenti d'imposta di cui al punto che precede;

- la Stabile Organizzazione dell'Istante è titolare di crediti Superbonus;

- l'Agenzia delle Entrate ha già chiarito la possibilità di compensare crediti Superbonus con debiti di imposta di qualsiasi natura, purché il relativo versamento sia da effettuare con modello F24, così come previsto dall'art. 17, co. 1, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241;

- la normativa vigente, la prassi e la giurisprudenza Comunitaria, hanno consolidato il principio di unitarietà giuridica tra casa madre e propria stabile organizzazione.

[...] ritiene, quindi, che vi siano tutti i presupposti giuridici affinché la Stabile Organizzazione possa compensare i propri crediti Superbonus con i debiti di imposta dell'Istante, relativamente all'attività di sostituto di imposta in Italia.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo rilevato che non costituiscono oggetto di interpello né l'*an* (ossia la sussistenza o meno), né il *quantum* (i.e. il calcolo con relativa quantificazione), dei crediti di cui l'istante ha disponibilità diretta, o tramite la propria stabile organizzazione, a seguito della descritta fusione per incorporazione.

Rimangono quindi impregiudicati su tali elementi eventuali controlli degli Uffici competenti, anche in riferimento ad assunti e circostanze di fatto non verificabili nella presente sede.

Ferme restando le indicazioni che saranno fornite in risposta all'interpello n. 956-/[...] presentato dall'istante, in relazione al quale è stata richiesta documentazione integrativa, per avere, tra l'altro, conferma che la *Stabile Organizzazione* possa assumere il ruolo di rappresentante fiscale per l'applicazione delle citate norme riguardanti la tassazione delle rendite finanziarie, nonché *«chiarimenti circa il proprio ruolo e le proprie responsabilità di sostituto d'imposta con specifico riferimento al nuovo modello di business che è intenzionata a proporre alla propria clientela»*, va rilevato come la scrivente abbia già fornito, tramite diversi documenti di prassi e risposte a specifiche istanze di contribuenti, indicazioni sui rapporti tra casa madre e sua stabile organizzazione, nonché sulla spendibilità dei crediti di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 - convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 e poi variamente integrato - in generale e quale frutto di operazioni straordinarie.

In particolare, si è da tempo chiarito che:

- *«[...] secondo la Corte di Giustizia UE, un "centro di attività stabile" che non gode di indipendenza economica dalla casa madre non può essere considerato un soggetto autonomo, ma costituisce con essa un soggetto passivo unico" (cfr. sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04, le cui determinazioni sono state recepite in via di prassi dalla Risoluzione 16 giugno 2006, n. 81 a proposito delle prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana ovvero tra casa madre italiana e stabile organizzazione estera; sentenza 16 luglio 2009, C-244/08, punto 38; sentenza 12 settembre 2013, causa C- 388/11, punto 34).*

In altre parole, secondo l'orientamento adottato dalla Corte di Giustizia, devono considerarsi irrilevanti ai fini IVA le transazioni "interne" che intervengano tra casa madre e stabile organizzazione, in ragione della unitarietà giuridica del soggetto.

L'unitarietà giuridica tra casa madre e stabile organizzazione che, nei termini anzidetti, costituisce il tratto caratterizzante i rapporti tra tali entità, è stata, altresì, ribadita dai giudici unionali nelle sentenze 11 marzo 2021, causa C- 812/19 e 17 settembre 2014, causa C-7/13.» [così la risposta n. 169, pubblicata il 6 aprile 2022, ma, tra i vari documenti di prassi in materia, si veda, altresì, la risoluzione 16 gennaio 2019, n. 5/E: «La stabile organizzazione, pur potendo costituire autonomo centro di imputazione di redditi (cfr. articolo 7 del modello OCSE) o evidenziare indici rivelatori della fonte del reddito, non è titolare di autonoma soggettività giuridica, limitandosi a riflettere quella della casa madre. D'altronde, anche se l'ordinamento italiano attribuisce alla stabile organizzazione una sufficiente autonomia, al punto da assoggettarla a particolari obblighi e adempimenti (tenuta della contabilità, veste di sostituto d'imposta, obbligo di tenuta di particolari evidenze contabili), si tratta, di fatto, di obblighi giuridicamente imputabili al soggetto non residente per l'attività dal medesimo svolta in Italia attraverso la stabile»];

- «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", sulla cui legittimità la scrivente non si pronuncia, restando integro il potere di controllo da parte degli organi competenti -» sono compensabili «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.» (cfr. la risposta n. 435, pubblicata il 25 agosto 2022).

Rientrano tra di esse, ad esempio, le «imposte sui redditi, l'IVA, l'IRAP, i contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa, i contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai datori dei lavori, i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, le tasse sulle concessioni governative, le tasse scolastiche, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA, le somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS.» (cfr. la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E e la relativa nota n. 3);

- «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. [...] 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 [...]]», con l'effetto che, in assenza di diverse indicazioni rinvenibili dall'atto di fusione, «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".» (così, in particolare, la risposta n. 218 pubblicata il 16 febbraio 2023).

Alla luce di quanto sopra, nei limiti indicati, al quesito posto dall'istante può darsi risposta affermativa.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**