

Risposta n. 240/2022

OGGETTO: Compensazione crediti d'imposta "Ecobonus" - articolo 1, commi da 1031 a 1041 e da 1057 a 1064 della legge 30 dicembre 2018, n. 145

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - consociata italiana del Gruppo [...] - distribuisce in Italia e a San Marino veicoli a marchio [...].

L'istante riferisce che, in qualità di società importatrice dei suddetti veicoli *«ha maturato nel corso degli ultimi anni ingenti crediti d'imposta relativamente all'acquisto di veicoli nuovi di fabbrica a ridotte emissioni di CO2, così come previsto dall'articolo 1, commi da 1031 a 1041 e da 1057 a 1064, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. Legge di Bilancio 2019) e successive modifiche normative.»*.

In particolare, l'istante fa presente che la disposizione normativa in commento *«ha introdotto (...) un contributo parametrato al numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro (CO2 g/km). Il contributo in questione viene corrisposto all'acquirente del veicolo direttamente dal venditore mediante*

compensazione con il prezzo di acquisto e conseguentemente le imprese costruttrici o importatrici del veicolo rimborsano al venditore l'importo del contributo recuperando tale importo quale credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza applicazione dei limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate».

Ad oggi, l'istante ha utilizzato il credito d'imposta solo in parte, compensandolo, ai sensi del citato articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, con il versamento delle ritenute dell'imposta sul reddito delle persone fisiche operate in qualità di sostituto d'imposta sui redditi da lavoro dipendente.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se sia possibile compensare detto credito d'imposta con ulteriori tipologie di tributi, ovvero se vi siano particolari disposizioni normative che ne impediscano la compensazione.

Nello specifico l'istante chiede *«se le disposizioni di cui all'art.17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, possano trovare applicazione anche nelle seguenti situazioni:*

1. Compensazione a fronte dei maggiori versamenti IRES e IRAP emergenti sui maggiori imponibili derivanti dalle procedure di Accordi Preventivi sottostanti gli accordi bilaterali tra l'Amministrazione finanziaria italiana e quelle estere di cui all'art. 31-ter del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, (...), ivi inclusi avvisi di accertamento o eventuali strumenti deflativi del contenzioso quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, acquiescenza, accertamento con adesione, etc;

2. Compensazione a fronte di maggiori versamenti IRES e IRAP emergenti su maggiori imponibili derivanti da accertamenti fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana e della Guardia di Finanza, ivi inclusi avvisi di accertamento o eventuali strumenti deflativi del contenzioso quali, a titolo esemplificativo e non

esaustivo, acquiescenza, accertamento con adesione, conciliazione, etc., ovvero in caso di ricorso per il pagamento di tributi, e relativi interessi, su base frazionata in pendenza del processo;

3. Possibilità di trasferimento del credito d'imposta nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, cui la Società aderisce, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che *«Ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, abbia il diritto di compensare il credito in questione con qualsiasi debito d'imposta su di essa gravante, senza alcuna limitazione (...)».*

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, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 1, comma 1031, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 ("legge di bilancio 2019") dispone, per quanto qui di interesse, che *«in via sperimentale, a chi acquista, anche in locazione finanziaria, e immatricola in Italia, dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021, un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica, con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice inferiore a 50.000 euro IVA esclusa, è riconosciuto:*

a) a condizione che si consegna contestualmente per la rottamazione un veicolo della medesima categoria omologato alle classi da Euro 0 a Euro 4, un contributo parametrato al numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro

(CO2 g/km), secondo gli importi di cui alla seguente tabella: (...);

b) in assenza della rottamazione di un veicolo della medesima categoria omologato alle classi da Euro 0 a Euro 4, un contributo di entità inferiore parametrato al numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro secondo gli importi di cui alla seguente tabella: (...)).

Il comma 1057 dispone, a sua volta, il riconoscimento di un contributo anche «A coloro che, nell'anno 2019, acquistano in Italia, anche in locazione finanziaria, un veicolo elettrico o ibrido nuovo di fabbrica, di potenza inferiore o uguale a 11 kW, delle categorie L1 e L3 e che consegnano per la rottamazione un veicolo delle medesime categorie di cui siano proprietari o utilizzatori, in caso di locazione finanziaria, da almeno dodici mesi, (...)).

Come stabilito dai commi successivi, il contributo è corrisposto dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto, ed a quest'ultimo rimborsato dalle imprese costruttrici o importatrici del veicolo medesimo che, a loro volta, lo recuperano quale credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

In particolare, il comma 1037, con riferimento al credito d'imposta di cui al comma 1031 (acquisto di un veicolo di categoria M1), stabilisce che *«Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo quale credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza applicazione dei limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate»*, mentre il comma 1061 - con riferimento al credito d'imposta di cui al comma 1057 (acquisto di un veicolo delle categorie L1e e L3e) - dispone che *«Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo quale*

credito di imposta per il versamento delle ritenute dell'imposta sul reddito delle persone fisiche operate in qualità di sostituto d'imposta sui redditi da lavoro dipendente, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta sul valore aggiunto, dovute, anche in acconto, per l'esercizio in cui viene richiesto al pubblico registro automobilistico l'originale del certificato di proprietà e per i successivi».

Con decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 20 marzo 2019 sono state adottate le disposizioni applicative in merito ai menzionati crediti d'imposta mentre con risoluzione n. 82/E del 23 settembre 2019 sono stati istituiti i codici tributo da utilizzare per la compensazione di detti crediti.

In particolare, l'articolo 4, comma 4, del citato decreto prevede che *«Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo quale credito di imposta per il versamento delle ritenute dell'imposta sul reddito delle persone fisiche operate in qualità di sostituto d'imposta sui redditi da lavoro dipendente, dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta sul valore aggiunto, dovute, anche in acconto, per l'esercizio in cui viene richiesto al pubblico registro automobilistico l'originale del certificato di proprietà e per i successivi. Ai fini di cui al periodo precedente, il credito è utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate».*

Con successivi interventi normativi è stata rimodulata l'intera disciplina dei crediti in argomento. Nello specifico, con l'articolo 44-*bis*, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 ("decreto Rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è stato sostituito il comma 1057 disponendo che *«(...) a coloro che, nell'anno 2020, acquistano, anche in locazione finanziaria, e immatricolano in Italia un veicolo elettrico o ibrido nuovo di fabbrica delle categorie L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e e L7e è riconosciuto un contributo pari al (...). Il contributo di cui al*

primo periodo è pari al (...), nel caso sia consegnato per la rottamazione un veicolo di categoria euro 0, 1, 2 o 3 ovvero un veicolo che sia stato oggetto di ritargatura obbligatoria (...), di cui si è proprietari o intestatari da almeno dodici mesi ovvero di cui sia intestatario o proprietario, da almeno dodici mesi, un familiare convivente (...))», mentre l'articolo 5, comma 15-bis, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 ("Decreto Sostegni 1"), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, ha sostituito il comma 1061 prevedendo che «Le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano tale importo sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza applicazione dei limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244. A tal fine, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.».

Al riguardo, con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2021 (prot. n. 2021/170816), sono state definite le modalità attuative delle disposizioni di cui all'articolo 5, comma 15-bis, del decreto-legge n. 41 del 2021, stabilendo che il credito d'imposta di cui trattasi può essere utilizzato in compensazione ai fini del versamento dei tributi e contributi pagabili tramite modello F24 (a titolo esemplificativo e non esaustivo, imposte dirette, IRAP, IVA, ritenute e trattenute, anche relative alle addizionali regionali e comunali all'IRPEF, contributi INPS, premi INAIL), senza le restrizioni previste nella previgente versione del citato comma 1061 e senza l'applicazione dei limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

In conclusione, emerge che i crediti di cui sono titolari le imprese costruttrici o importatrici sorgono a fronte di una mera anticipazione finanziaria effettuate dalle medesime per conto dello Stato, che le stesse non sono le effettive destinatarie dell'agevolazione ma meri soggetti intermediari che intervengono nel rapporto tra

l'erario e gli acquirenti dei veicoli e che, per espressa previsione normativa, sono obbligate a recuperare l'anticipazione sostenuta (erogazione ai clienti di contributi statali) sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Tanto premesso, con decreto ministeriale del 31 marzo 2000 (emanato per disporre l'«*Estensione dell'applicazione dei versamenti unitari con compensazione ed approvazione del nuovo modello di pagamento per l'esecuzione di tali versamenti, ai sensi degli articoli 17, comma 2, lettera h ter), e 24, comma 4, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*») è stato previsto all'articolo 1 che, «*1. Le disposizioni in materia di versamento unitario con compensazione si applicano, con riferimento ai tributi, ai contributi e ai premi elencati nell'art. 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, anche alle somme, ivi comprese le sanzioni, dovute ai sensi:*

- a) dell'art. 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;*
- b) del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;*
- c) degli articoli 2, comma 2, e 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;*
- d) degli articoli 13, 16 e 17, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.»*

Per l'effetto, con la circolare n. 83/E del 27 aprile 2000 sono stati forniti chiarimenti ai fini della corretta compilazione ed utilizzo del modello F24 «*per il versamento delle somme dovute dai contribuenti che si avvalgono dei vari tipi di istituti conciliativi*» - chiarimenti integrati con la risoluzione n. 69/E del 24 maggio 2000 - mentre con la risoluzione n. 95/E del 27 settembre 2011, sono stati istituiti i «*codici tributo per il versamento, mediante il modello F24, degli importi dovuti per adempimenti da accertamento diversi da istituti definitivi [...]*» e con la successiva risoluzione n. 37/E del 19 aprile 2012, sono stati istituiti i «*codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute per i tributi derivanti dagli atti oggetto del reclamo e della mediazione di cui all'articolo 17 bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*».

Non risultano dunque impedimenti all'utilizzo di detti crediti in compensazione, per il pagamento tramite modello F24:

a) delle maggiori imposte (IRES e IRAP) sui maggiori imponibili derivanti dalle procedure di Accordi Preventivi sottostanti gli accordi bilaterali tra l'Amministrazione finanziaria italiana e quelle estere di cui all'art. 31-*ter* del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, anche se emergenti da avvisi di accertamento, ovvero definite tramite gli strumenti deflativi del contenzioso (acquiescenza, accertamento con adesione, *etc*);

b) delle maggiori imposte (IRES e IRAP) emergenti su maggiori imponibili derivanti da accertamenti fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana e della Guardia di Finanza, ovvero definite con gli strumenti deflativi del contenzioso (acquiescenza, accertamento con adesione, conciliazione, *etc.*), ovvero in caso di ricorso per il pagamento di tributi, e relativi interessi, su base frazionata in pendenza del processo.

Con specifico riferimento alla possibilità di trasferimento del credito d'imposta nell'ambito del consolidato fiscale nazionale (quesito di cui al punto 3), come già chiarito in precedenti occasioni (cfr., ad esempio, risposta ad interpello n. 133 pubblicata il 2 marzo 2021 nell'apposita sezione del sito della scrivente <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli>), cui si rinvia per ogni approfondimento, ciascuna società partecipante al consolidato (inclusa la stessa consolidante) ha la facoltà di trasferire i propri crediti ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato. Tale trasferimento è consentito ai soli fini della compensazione con l'IRES del gruppo e per la parte non eventualmente utilizzata dalla società per l'assolvimento di altri tributi. Nella citata risposta è stato evidenziato che *«la soluzione appena prospettata risponde anche ad esigenze di carattere sistematico perché se si negasse alla società istante la possibilità di cedere il credito d'imposta in esame al consolidato fiscale verrebbe meno per la*

stessa la possibilità di utilizzarlo in compensazione ai fini IRES».

In tale evenienza, trattandosi di crediti d'imposta di natura agevolativa, affinché possano essere effettuati i controlli automatizzati per verificare la capienza del *plafond* delle agevolazioni disponibili (comunicate dal Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) all'Agenzia delle entrate) rispetto ai crediti utilizzati in compensazione, 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 consolidante 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 del titolare (se diverso dal soggetto di cui al punto precedente) che ha trasferito il credito d'imposta comunicato dal MISE nell'ambito del consolidato, unitamente al codice identificativo "62".

Per quanto sopra la soluzione proposta dall'istante è condivisibile.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)