

Risposta n. 478/2023

OGGETTO: Compensazione dei debiti previdenziali e contributivi con i crediti di imposta agevolativi derivanti dagli interventi elencati all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 – Articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997

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

QUESITO

ALFA (di seguito, istante) pone un quesito, qui sinteticamente riportato, in merito alla possibilità di utilizzare i crediti d'imposta cd. da *Superbonus* in compensazione con debiti previdenziali e contributivi relativi al proprio personale dipendente.

Al riguardo, l'istante afferma di essere «*una società di diritto [...] , residente in [...] , che si occupa di (i) installazione di reti e sistemi di ingegneria, compresa la revisione e la ricostruzione, (ii) costruzione di strade e ferrovie, comprese riparazione e ricostruzioni, (iii) installazione di apparecchiature di processo, (iv) lavori speciali*

nei terreni (quali a titolo esemplificativo e non esaustivo, la perforazione nel terreno e l'installazione di fondazioni, ecc.), (v) costruzioni di strutture portanti, ecc., [...]

ALFA fa parte del medesimo gruppo societario di BETA, [...] operante, tra gli altri, nel settore della ristrutturazione ed il restauro, la gestione e l'amministrazione di immobili per qualsivoglia uso e destinazione.

In particolare, BETA, nel corso degli ultimi anni ha maturato crediti di imposta derivanti dall'applicazione del cd. sconto in fattura su interventi di ristrutturazione edilizia (cd. "Superbonus") di cui all'art. 119 del Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito nella Legge n. 77 del 17 luglio 2020 (c.d. Decreto Rilancio) e interventi cd. "minori" quali (i) interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16bis, c.1, lettera a), b) e d), del TUIR, (ii) interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'articolo 14 del D.L. 63/2013, (iii) interventi antisismici di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-sexies del D.L. 63/2013, (iv) interventi di recupero e restauro delle facciate di edifici esistenti di cui all'art. 1, c. 219 e 220, Legge 160/2019, ecc.

In data 1° luglio 2023, ALFA e BETA hanno sottoscritto un contratto di distacco infragruppo, in virtù del quale:

(i) ALFA, in qualità di distaccante, si è impegnata a distaccare presso BETA, società distaccataria, proprio personale specializzato, altamente qualificato, esperto e competente;

(ii) BETA è tenuta a rimborsare a ALFA esclusivamente i costi sostenuti da quest'ultima per i propri dipendenti (i.e., salario base e ogni altro elemento della retribuzione, contributi previdenziali, altri contributi obbligatori dovuti ai soggetti

distaccati, altri costi che il distaccante sosterrà in relazione ai servizi resi alla società distaccataria attraverso i propri lavoratori);

(iii) Di comune accordo, durante il periodo di distacco, BETA anticipa in nome e per conto di ALFA, le spese relative allo stipendio e qualsiasi voce di compensazione in denaro dei distaccati e i contributi previdenziali per i distaccati dovuti in Italia.

Come noto, il distacco presuppone la conservazione dell'obbligo retributivo e contributivo a carico della società distaccante, fatta salva la possibilità per le parti di prevedere un accordo in cui regolare, oltre alle mansioni da assegnare, le modalità attraverso le quali la società distaccante provvede a riaddebitare alla distaccataria il relativo onere. In ossequio a quanto poc'anzi menzionato, ALFA versa in Italia, per il tramite di un rappresentante previdenziale, i contributi dovuti in relazione ai lavoratori distaccati in Italia. [...]

In tale contesto, BETA intende stipulare un contratto con ALFA avente ad oggetto la cessione diretta di parte del credito d'imposta maturato in relazione a interventi rientranti nel cd. "Superbonus" e i c.d. "bonus minori" menzionati supra.

In virtù di tale contratto, la società ALFA, come detto soggetto non residente in Italia e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, acquisirebbe i predetti crediti fiscali al fine di utilizzarli in compensazione dei contributi previdenziali dovuti in Italia per i lavoratori distaccati.»

Tutto ciò premesso, l'istante intende conoscere «se la società istante possa utilizzare i crediti fiscali eventualmente acquistati da BETA in compensazione dei versamenti dei contributi previdenziali (con Modello F24), dovuti in Italia per i lavoratori distaccati.»

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In estrema sintesi, *«la Società Istante ritiene che i crediti di imposta che intende acquisire a titolo oneroso dalla BETA possano essere utilizzati in compensazione - tramite Modello F24 - del pagamento dei contributi previdenziali dovuti in relazione ai lavoratori distaccati in Italia presso la BETA».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la presente risposta esula da ogni esame circa la veridicità e correttezza delle operazioni descritte - in particolare, l'operazione di distacco del personale, rispetto alla quale l'istante non pone alcuna specifica domanda -, né è valutata l'effettiva presenza delle condizioni per fruire dei crediti d'imposta di cui si discute, né di quelle necessarie per cederli a soggetti terzi diversi dagli istituti di credito, trattandosi di aspetti che non sono oggetto di quesito, restando pertanto integro il potere di controllo da parte degli organi competenti.

Con specifico riferimento all'istituto della compensazione, si ricorda che, l'articolo 17 del decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241, nel disciplinare la cd. compensazione orizzontale, al comma 1 stabilisce 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 presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.»*

Il citato comma 1 è stato, recentemente, oggetto di interpretazione autentica ad opera dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito dalla legge 11 aprile 2023, n. 38, secondo cui «[1]articolo 17, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si interpreta nel senso che la compensazione ivi prevista può avvenire, nel rispetto delle disposizioni vigenti, anche tra debiti e crediti, compresi quelli di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nei confronti di enti impositori diversi.»

Come si legge nella circolare 7 settembre 2023, n. 27/E, «[1]a suddetta disposizione d'interpretazione autentica chiarisce, con valenza anche per il passato, che la compensazione ivi prevista, fermo restando il rispetto delle disposizioni vigenti, può avvenire anche tra crediti e debiti riferiti a enti impositori diversi. A titolo esemplificativo, è quindi possibile estinguere i debiti previdenziali e contributivi mediante l'impiego in compensazione di crediti d'imposta (nella fattispecie considerata, derivanti da bonus edilizi)».

Tale interpretazione è, peraltro, in linea con quanto più volte chiarito dalla prassi amministrativa, (cfr. le risposte ad interpelli n. 435 pubblicata il 28 agosto 2022, nn. 394 e 395, pubblicate il 25 luglio 2023, tutte rinvenibili nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli)), laddove è stato detto che, il citato articolo 17 «[...] 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 riferimento al caso prospettato, il comma 2 del citato articolo, elenca tra i crediti e i debiti per i quali è ammessa la compensazione quelli relativi «*e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative*».

L'articolo 121, comma 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, stabilisce, a sua volta, che «*[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. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244».

Stante quanto sopra, si ritiene, dunque, condivisibile la soluzione prospettata dal contribuente, nel senso che l'istante può compensare i crediti di imposta cd "edilizi", acquisiti a mezzo di "cessione del credito" - sulla cui legittimità, come già anticipato, la scrivente non si pronuncia, restando integro il potere di controllo da parte degli organi competenti - con le somme dovute a titolo di contributi previdenziali, il cui versamento per il tramite del Modello F24 è previsto direttamente dal citato comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Si rammenta, infine, che secondo quanto disposto dall'articolo 121, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2020, alla compensazione orizzontale dei crediti d'imposta di cui si discute «[n]on si applicano i limiti di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244».

Residuano, invece, gli altri limiti disposti dal medesimo articolo 121 (utilizzo «sulla base delle rate residue di detrazione non fruite» e «con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione», nonché l'impossibilità a fruire negli anni successivi della quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno o di chiederne il rimborso).

Si ricorda, infine, che, nel caso di irregolare utilizzo dei crediti in parola per compensare i debiti d'imposta o contributivi, sono applicabili le disposizioni contemplate dall'articolo 121 commi 5 e 6 del decreto-legge n. 34 del 2020, secondo cui *«Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1. L'importo di cui al periodo precedente è maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.*

6. Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi., e non anche quelle disposte dall'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, laddove sia violato il divieto di utilizzo in compensazione di un credito dell'accollante per il pagamento di un debito di un soggetto terzo, accollato ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212».

È esclusa, invece, l'applicazione di quanto disposto dall'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, che disciplina la violazione del divieto di utilizzo in compensazione di un credito da parte dell'accollante per il pagamento di un debito di un soggetto terzo, accollato ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Firma su delega della Direttrice centrale

IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)