

Risposta n. 453/2022

OGGETTO: Modalità di compensazione dell'ITF con crediti agevolativi da parte di un soggetto "non residente" - articolo 1, comma 494, della legge n. 228 del 2012

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

QUESITO

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

L'istante, società con sede legale nel [...], intende acquisire, a mezzo di "cessione del credito", alcuni crediti di imposta agevolativi, come previsto dall'articolo 121, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

In quanto soggetto passivo dell'imposta sulle transazioni finanziarie, di seguito ITF, sebbene fiscalmente non residente in Italia, l'istante riferisce che *«l'Agenzia delle entrate - Centro operativo di Pescara ha confermato all'Istante, via e-mail, di poter adempiere agli obblighi relativi all'Imposta sulle Transazioni Finanziarie utilizzando il codice fiscale originariamente attribuito alla stabile organizzazione»* - liquidata a fine 2021 - e, quindi, *«anche alla luce delle indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate nella risposta ad interpello 11 settembre 2020, n. 347, l'Istante provvede*

direttamente al versamento dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie mediante modello F24, utilizzando quindi il codice fiscale rimasto attivo successivamente alla liquidazione della relativa branch italiana e chiusura della relativa posizione IVA».

Precisa, altresì, che, «Ai fini della materiale presentazione del modello F24, e quindi del versamento dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie, ad oggi l'Istante si avvale dell'ausilio della stabile organizzazione italiana di [BETA], [...] ("[GAMMA]"), la quale riceve dall'Istante la provvista necessaria per i versamenti, i quali sono istruiti per il tramite di un conto corrente alla stessa intestato».

L'istante fa, inoltre, presente che, relativamente alla possibilità di compensare i crediti agevolativi con l'ITF, la recente circolare 23 giugno 2022, n. 23/E ha chiarito che «Relativamente alle imposte, ai contributi e alle altre somme dovute a favore dello Stato per le quali è ammessa la compensazione, il successivo comma 2 del medesimo articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 contiene un'elencazione tassativa degli stessi, tra cui, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 3, del decreto legge 25 febbraio 2022, n. 13, rientra a decorrere dal 26 febbraio 2022, anche l'imposta sulle transazioni finanziarie (ITF). [...]

Pertanto, a partire dal 26 febbraio 2022, deve ritenersi che l'ITF sia compensabile, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, con i crediti d'imposta acquisiti ai sensi dell'articolo 121 del decreto Rilancio».

Ciò premesso, «Alla luce del mutato contesto normativo, come sopra precisato, che consente ora di compensare l'Imposta sulle Transazioni Finanziarie con i Crediti d'Imposta di cui agli Artt. 119 e 121, l'Istante intende quindi chiedere chiarimenti in merito alle modalità di utilizzo di tali Crediti d'Imposta a fronte:

(i) dei versamenti che l'Istante sarà tenuta ad effettuare direttamente in relazione all'Imposta sulle Transazioni Finanziarie dovuta; nonché

(ii) dei versamenti che potrebbero essere veicolati per mezzo di un rappresentante fiscale nominato dall'Istante, eventualmente tra i soggetti del Gruppo cui l'Istante appartiene».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene corretto operare come di seguito riportato:

«3.1. Sull'utilizzo dei crediti d'imposta in esame da parte dell'Istante mediante versamento diretto

[...] è quindi intenzione dell'odierna Istante attivare un cassetto fiscale all'interno del quale confluiranno i Crediti d'Imposta ex Artt. 119 e 121 mediante l'utilizzo del codice fiscale già alla stessa attribuito e ad oggi utilizzato per l'effettuazione dei versamenti diretti dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie. Detti versamenti saranno così effettuati mediante presentazione del modello F24 con compensazione dei Crediti d'Imposta confluiti all'interno del cassetto fiscale dell'Istante.

A tal proposito, si rileva che, ai fini del versamento (e quindi della compensazione dei Crediti d'Imposta ex Art. 17) dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie, l'Istante aprirà un proprio conto corrente in Italia.

Il modello per la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione per la cessione dei Crediti d'Imposta ex Artt. 119 e 121, con specifico riferimento ai dati dei cessionari o dei fornitori che applicano lo sconto (quadro D del modello), richiede le seguenti informazioni:

- il codice fiscale del cessionario o del fornitore che applica lo sconto;*
- la tipologia di cessionario (i.e. , fornitore, altro soggetto privato, inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, impresa di assicurazione).*

Parimenti, anche la menzionata "Piattaforma cessione crediti " richiede - ai fini dell'identificazione del cessionario - esclusivamente l'indicazione del relativo codice fiscale.

3.2. Sull'utilizzo dei Crediti d'Imposta mediante nomina di un rappresentante fiscale

In alternativa alle modalità di versamento "diretto" sopra illustrate, l'Istante potrebbe procedere alla nomina di un rappresentante fiscale come previsto ai sensi dell'art. 19, comma 7 del D.M. 21 febbraio 2013.

L'Istante intende chiedere se, in questo caso, sia tenuta a nominare un soggetto terzo (estraneo al Gruppo) quale proprio rappresentante fiscale ai fini dell'adempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie o se, invece, sia libera di nominare una delle stabili organizzazioni italiane delle altre società del Gruppo, nel qual caso la scelta ricadrebbe verosimilmente (ma non necessariamente) sulla [GAMMA], che, come anticipato, attualmente provvede già al versamento dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie dovuta dalle società del Gruppo prive di una stabile organizzazione in Italia.

Dal momento che il versamento dell'Imposta sulle Transazioni Finanziarie dovuta dall'Istante verrebbe effettuato da [GAMMA] mediante modello F24, l'Istante ritiene che quest'ultima possa compensare l'Imposta sulle Transazioni Finanziarie dovuta dall'Istante con i Crediti d'Imposta acquistati dalla stessa [ALFA]. In particolare, [GAMMA] potrebbe, all'atto di compilazione del modello F24 presentato per conto dell'Istante, di volta in volta compensare gli importi dovuti mediante l'utilizzo della quota di Crediti d'Imposta non ancora fruita nell'anno di riferimento.

Per tale finalità, [GAMMA] sarebbe altresì delegata - sulla base di specifica autorizzazione rilasciata dall'Istante - ad operare sul cassetto fiscale che la stessa Istante provvederà ad attivare sulla base del codice fiscale già in proprio possesso come sopra rappresentato, avendo così visibilità degli importi relativi ai Crediti d'Imposta utilizzabili in compensazione acquisiti da quest'ultima. Tale autorizzazione non sarebbe fornita sulla base del modello di "conferimento/revoca della delega per la consultazione del cassetto fiscale" disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate, atteso che tale modulistica non consente la nomina di soggetti quali società residenti o stabili organizzazioni di società non residenti che non prestano attività di assistenza

fiscale. La delega sarebbe quindi fornita sulla base di una procura ordinaria ad operare sul cassetto fiscale in nome e per conto dell'Istante che fornirà a [GAMMA] le relative credenziali di accesso.

A tal proposito si rileva che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 18 luglio 2013, Prot. n. 2013/87896, par. 4.1.3 ha previsto che i rappresentanti fiscali dei soggetti non residenti, privi di una stabile organizzazione in Italia, debbano inviare una richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati, qualora questi ultimi non ne siano già in possesso. Sul punto, l'Istante ritiene che, a seguito della liquidazione della propria branch italiana, come confermato nella menzionata comunicazione a mezzo e-mail dall'Agenzia delle entrate - Centro operativo di Pescara, non sia necessario richiedere all'Agenzia delle entrate l'attribuzione di un nuovo codice fiscale».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alle modalità di versamento dell'ITF, l'articolo 1, comma 494, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 stabilisce che «*Gli intermediari e gli altri soggetti non residenti che intervengono nell'operazione possono nominare un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 che risponde, negli stessi termini e con le stesse responsabilità del soggetto non residente, per gli adempimenti dovuti in relazione alle operazioni di cui ai commi precedenti*».

Più nello specifico, il decreto attuativo 21 febbraio 2013, all'articolo 19 commi 7 e 8, ha precisato che «*7. Gli intermediari e gli altri soggetti non residenti che intervengono nell'operazione, in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'art. 162 del TUIR, adempiono agli obblighi derivanti dall'applicazione dell'imposta tramite la stabile organizzazione che risponde negli stessi termini e con le stesse responsabilità del soggetto non residente, per gli obblighi derivanti*

dall'applicazione dell'imposta. Gli intermediari e gli altri soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia possono nominare un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 che risponde negli stessi termini e con le stesse responsabilità del soggetto non residente, per gli obblighi derivanti dall'applicazione dell'imposta.

8. Negli altri casi, i predetti adempimenti, compreso quello relativo al versamento dell'imposta, devono essere adempiuti direttamente dai soggetti esteri, i quali, se obbligati alla presentazione della dichiarazione, sono tenuti ad identificarsi secondo modalità che saranno definite con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate».

In proposito, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 18 luglio 2013, prot. n. 87896, al punto «4.1 Soggetti non residenti» ha previsto che, «4.1.1 I) *Gli intermediari e gli altri soggetti non residenti nel territorio dello Stato, tenuti al versamento dell'imposta, in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22dicembre 1986, n. 917, per le operazioni ovunque compiute dagli stessi, adempiono agli obblighi derivanti dall'applicazione dell'imposta tramite tale stabile organizzazione. [...]*

4.1.2 Gli intermediari e gli altri soggetti non residenti nel territorio dello Stato, ovunque localizzati, privi di stabile organizzazione in Italia, tenuti al versamento dell'imposta, possono nominare, ai sensi dell'articolo 19, comma 7, del decreto, un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

4.1.3 I rappresentanti fiscali di cui al punto 4.1.2 devono inviare richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati, qualora questi ultimi non ne siano già in possesso, al fine di adempiere agli obblighi di versamento dell'imposta e di presentazione della dichiarazione, all'indirizzo di posta elettronica dell'Agenzia

delle entrate, Centro operativo di Pescara, entrate.ftt@agenziaentrate.it, unitamente alla comunicazione dell'avvenuta nomina.

4.1.4 In assenza di una stabile organizzazione in Italia o della nomina di un rappresentante fiscale, gli adempimenti dichiarativi e di versamento dell'imposta devono essere eseguiti e gli obblighi strumentali devono essere tenuti direttamente dai soggetti esteri i quali, se obbligati alla presentazione della dichiarazione, devono identificarsi mediante richiesta di attribuzione del codice fiscale, qualora non ne siano già in possesso».

Al riguardo, con la risposta ad interpello n. 347, pubblicata in data 11 settembre 2020 sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, nota all'istante e a cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento, è stato chiarito che, *«Laddove, infine, un soggetto non residente con una S.O. nello Stato e, quindi con un proprio codice fiscale, decida di estinguere la S.O ed avvalersi, come nel caso di specie, di un R.F., deve cessare la sola posizione IVA della S.O. e conservare il codice fiscale attribuitogli; in tal modo il rappresentante fiscale può utilizzarlo per adempiere agli obblighi sopra descritti (come disposto dalle norme sopra richiamate, infatti, il R.F. non è tenuto a chiedere l'attribuzione di un C.F. per il suo rappresentato qualora questo ne sia già in possesso)».*

In linea con le predette indicazioni, è ammissibile che l'istante proceda all'autonoma attivazione del proprio cassetto fiscale, avvalendosi del codice fiscale già attribuito alla stabile organizzazione cessata, anche al fine di effettuare la compensazione dell'ITF con i crediti agevolativi da acquisire, in base all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, a mezzo di "cessione del credito".

In alternativa, è consentito all'istante di avvalersi, al medesimo fine, della figura del rappresentante fiscale, appositamente da individuare - come previsto dall'articolo 1, comma 494, della legge n. 228 del 2012 e dall'articolo 19, comma 7, del decreto 21 febbraio 2013 - tra i sostituti d'imposta di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

In assenza di una preclusione normativa, l'istante può scegliere di nominare anche, quale rappresentante fiscale, la stabile organizzazione italiana di un'altra società del medesimo gruppo.

Il rappresentante fiscale - che, come chiarito dalle predette disposizioni normative, *«risponde negli stessi termini e con le stesse responsabilità del soggetto non residente»*, per i versamenti derivanti dall'applicazione dell'imposta - può limitarsi a comunicare la propria nomina all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'Agenzia delle entrate (indicato al punto 4.1.3 del provvedimento prot. n. 87896 del 2013), non essendo tenuto a richiedere contestualmente l'attribuzione del codice fiscale per l'istante rappresentato, già in possesso di quello attribuito alla stabile organizzazione cessata.

In ragione della nomina ricevuta e comunicata all'Agenzia delle entrate, il rappresentante fiscale è, quindi, responsabile del versamento dell'imposta al pari dell'istante, soggetto passivo cui si sostituisce, e, pertanto, è titolato a richiedere l'attivazione del cassetto fiscale per conto del soggetto rappresentato, cui potrà direttamente accedere al fine di procedere al versamento dell'ITF anche per il tramite della compensazione con i crediti agevolativi da acquisire, in base all'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, a mezzo di "cessione del credito".

Dal punto di vista procedurale, con riferimento all'acquisizione e all'utilizzo in compensazione tramite modello F24 dei crediti d'imposta da parte della società istante, si fa presente quanto segue.

Nella comunicazione all'Agenzia delle entrate della cessione dei crediti, da effettuarsi secondo le disposizioni vigenti (all'attualità, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 febbraio 2022, come modificato dal provvedimento del 10 giugno 2022), dovrà essere indicato come cessionario il codice fiscale della società istante. Ciò determinerà il caricamento dei crediti sull'apposita Piattaforma accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia, a disposizione della società istante.

La società istante dovrà, quindi, accedere alla suddetta Piattaforma, al fine di

accettare i crediti d'imposta ricevuti e, per certe tipologie di crediti, comunicare anche l'opzione per l'utilizzo in compensazione tramite modello F24.

Ai fini dell'utilizzo dei crediti in compensazione per il pagamento dell'ITF e di eventuali altri debiti della società istante, il modello F24 dovrà essere obbligatoriamente inviato tramite i servizi telematici dell'Agenzia (Entratel/Fisconline). In altre parole, il modello F24 non potrà essere presentato tramite i servizi telematici bancari e postali (es. home banking); ciò in quanto viene utilizzato in compensazione un credito d'imposta soggetto al controllo preventivo di capienza rispetto al plafond disponibile in capo al soggetto titolare del credito stesso (la società istante, nel caso di specie).

In particolare, il modello F24 potrà essere compilato e inviato secondo due modalità alternative:

1) nel modello F24 viene indicato esclusivamente il codice fiscale della società istante (debitrice dell'ITF e titolare dei crediti d'imposta compensati); il modello F24 potrà essere inviato direttamente dalla società istante, oppure tramite un intermediario incaricato (es. commercialista, CAF). Per l'addebito dell'eventuale saldo a debito del modello F24 (pari alla differenza tra debiti pagati e crediti compensati) dovrà essere indicato un conto corrente bancario o postale intestato alla società istante;

2) il modello F24 viene inviato dal rappresentante fiscale della società istante e quindi nel modello F24 sono indicati due codici fiscali. In particolare, come "primo" codice fiscale (il codice fiscale del contribuente) viene indicata la società istante e come "secondo" codice fiscale (codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare) viene indicato il codice fiscale del rappresentante fiscale, unitamente al codice identificativo "72" (cfr. risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 62/E del 4 ottobre 2013). Il modello F24 potrà essere inviato direttamente dal rappresentante fiscale, oppure tramite un intermediario incaricato (es. commercialista, CAF). Per l'addebito dell'eventuale saldo a debito del modello F24 dovrà essere indicato un conto corrente bancario o postale intestato al rappresentante fiscale.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)