

***Bonus edilizi, salvi i crediti dell'incorporata***  
***La successione universale non configura una nuova cessione***

*In caso di società fuse o incorporate, il credito d'imposta derivante dai bonus edili potrà essere fruito dalla società risultante dalla fusione o incorporante in quanto questa subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate. L'agenzia delle Entrate ha chiarito, con la risposta a interpello n. 218/2023, che il passaggio dei crediti dall'incorporata alla incorporante non costituisce, infatti, una nuova cessione dei crediti, subentrando l'incorporante a titolo universale in tutti i diritti dell'incorporata.*

***Il quesito***

*Una società incorporata, al fine di avere chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 121 del DL 19 maggio 2020, n. 34, e ss.mm.ii., cd. decreto Rilancio, fa presente di essersi costituita in forma cooperativa, avente come scopo quello di migliorare le condizioni economiche, professionali ed organizzative dei propri soci. A partire dal 2021, ha offerto ai soci la disponibilità ad acquistare i crediti nei confronti dell'Erario sorti in conseguenza all'applicazione del cd. "sconto in fattura" per i lavori rientrati nell'agevolazione fiscale in materia di ristrutturazioni edilizie e di risparmio energetico (cd. ecobonus e bonus ristrutturazioni, rispettivamente, al 65% e al 50%). Detta attività si è intensificata anche alla luce dell'esaurimento dei plafond messi a disposizione degli istituti di credito per tali attività o, comunque, della loro sospensione intervenuta a causa delle incertezze normative che si sono venute a creare con la sovrapposizione delle varie norme che hanno modificato nel tempo le condizioni di applicazione, di controllo e di cessione dei crediti inerenti al meccanismo introdotto recentemente nel nostro ordinamento.*

*L'incorporata fa presente di aver deliberato di avviare un percorso di integrazione con un altro consorzio di artigiani svolgente attività simile ed operante nel medesimo territorio. Si tratta di una società cd. incorporante. Il relativo progetto di fusione è stato già approvato dai due rispettivi Consigli di Amministrazione.*

*La società incorporata chiede chiarimenti sulle modalità tecniche con cui i crediti presenti nell'attuale Cassetto fiscale dell'incorporata possano venire trasferiti dal sistema informatico dell'agenzia delle Entrate sul Cassetto fiscale dell'incorporante, vista anche l'assenza nella documentazione di prassi di un chiarimento su una casistica simile.*

## ***Le tipologie di fusione***

*L'operazione di fusione è disciplinata nel Titolo V, sezione II del Codice civile, dagli articoli che vanno dal 2501 al 2505-quater. Con tale istituto si realizza l'unificazione in un unico soggetto giuridico delle diverse entità giuridiche che vi partecipano.*

*L'articolo 2501 c.c. contempla due diverse forme di fusione, mediante:*

- › *la costituzione di una nuova società (fusione per unione o fusione propria);*
- › *l'incorporazione di una o più altre società (fusione per incorporazione o assorbimento).*

*A seconda del tipo di società che partecipano alla fusione, si possono ulteriormente distinguere due diverse forme:*

- › *fusione omogenea, tra società dello stesso tipo;*
- › *fusione eterogenea, tra società non dello stesso tipo.*

## ***Il principio contabile Oic 4***

*Come si evince dal principio contabile Oic 4 - Fusione e scissione, si possono identificare le seguenti tipologie di fusione:*

*a) fusione propria o per unione o pura, nella quale le società partecipanti all'operazione si estinguono e danno origine ad una nuova entità giuridica; in tale situazione, i soci delle società partecipanti, a fronte dell'annullamento delle azioni o quote di partecipazione nelle stesse, ottengono azioni o quote della nuova entità sulla base del rapporto di cambio tra nuove e vecchie azioni o quote;*

*b) fusione per incorporazione, nella quale viene ad «estinguersi» la sola società incorporata mentre la società incorporante effettua un aumento di capitale sociale con conseguente attribuzione ai soci della società incorporata delle relative azioni o quote, sulla base del rapporto di cambio tra nuove azioni o quote emesse e azioni o quote dell'incorporata che vengono contestualmente annullate.*

*In tale ambito si distingue:*

*b1) fusione per incorporazione di società fra le quali esiste un rapporto di partecipazione e ove sono incluse le seguenti principali sotto-tipologie:*

*- fusione per incorporazione di una società posseduta al 100%;*

- fusione per incorporazione di una società posseduta almeno al 90%;
- fusione per incorporazione inversa nella quale la società controllata incorpora la società controllante;
- fusione per incorporazione a seguito di acquisizione con indebitamento; tale operazione, nella sua forma più semplice, prevede la costituzione di una nuova società (destinata a fungere poi da incorporante) la quale, con i mezzi finanziari ottenuti concedendo in garanzia i beni della società incorporanda, procede all'acquisto della stessa ed alla sua successiva fusione per incorporazione;

b2) fusione per incorporazione di società fra le quali non esiste un rapporto di partecipazione (ad esempio nel caso in cui la società A - posseduta dal socio X - fonde per incorporazione la società B - posseduta dai soci Y e Z - e la società risultante dalla fusione A+B avrà come soci X, Y e Z).

Inoltre, a seconda del tipo di società partecipanti alla fusione, è possibile distinguere due tipologie:

- fusione «omogenea», che si realizza fra società di persone oppure fra società di capitali;
- fusione «progressiva», di società di persone in società di capitali (o «regressiva» nel caso opposto).

#### **Fusione per incorporazione - adempimenti degli amministratori**

Per attuare la procedura di fusione per incorporazione gli amministratori devono (quando è necessario nominare uno o più esperti per la redazione di una relazione che attesti la validità del progetto di fusione):

- redigere un progetto di fusione per tutte le società partecipanti alla fusione con i contenuti previsti dall'articolo 2501-ter c.c.
- redigere la situazione patrimoniale delle società partecipanti alla fusione, con l'osservanza delle norme sul bilancio e dei principi contabili emessi dall'Oic
- predisporre una relazione che giustifichi, dal punto di vista giuridico, economico-finanziario e fiscale le motivazioni. Nella relazione è necessario esporre anche i criteri di determinazione del rapporto di cambio (quando necessario) e le eventuali difficoltà di valutazione
- convocare l'assemblea dei soci per deliberarne la fusione per incorporazione

## **L'approvazione del progetto**

*Ciascuna società partecipante alla fusione deve procedere all'approvazione del progetto di fusione; a tal fine si prendono a base le formalità e le maggioranze di cui all'articolo 2502 c.c. La deliberazione di fusione dev'essere depositata per l'iscrizione nel Registro delle imprese entro 30 giorni dalla data della decisione (articolo 2502-bis c.c.). Viene stipulato e sottoscritto l'atto di fusione ex articoli 2503, 2503-bis e 2504 c.c.*

*La fusione è attuata 60 giorni dopo la data di iscrizione nel Registro delle imprese della delibera di fusione (periodo in cui i creditori possono opporre ricorso all'operazione). L'atto di fusione, nella forma di atto pubblico, va depositato entro 30 giorni presso il Registro delle imprese.*

<b>Fusione - deroghe al termine di opposizione dei creditori</b>	
<i>Il termine concesso per le opposizioni dei creditori può essere derogato nei seguenti casi eccezionali</i>	<i>- vi sia il consenso all'operazione da parte dei creditori delle società che vi partecipano esistenti anteriormente all'iscrizione o alla pubblicazione del progetto di fusione</i>
	<i>- siano stati pagati i creditori che non hanno dato il consenso ovvero siano state depositate delle somme corrispondenti presso una banca a titolo di garanzia</i>
	<i>- la relazione degli esperti sia redatta, per tutte le società partecipanti alla fusione, da un'unica società di revisione la quale asseveri, sotto la propria responsabilità, che la situazione patrimoniale e finanziaria delle società partecipanti alla fusione rende non necessarie garanzie a tutela dei suddetti creditori</i>

## **Il Superbonus 110%: cenni**

*Il Superbonus è l'agevolazione fiscale disciplinata dall'articolo 119 del citato decreto Rilancio, che consiste in una detrazione del 110% delle spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica e al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici.*

*Tra gli interventi agevolati rientra anche l'installazione di impianti fotovoltaici e di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici.*

*L'agevolazione si affianca alle detrazioni, già in vigore da molti anni, spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (ecobonus) e per quelli di recupero del patrimonio edilizio,*

*inclusi quelli antisismici (sisma bonus), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16 del DL 63/2013.*

*La legge di Bilancio 2022 ha prorogato l'agevolazione, prevedendo scadenze diverse in funzione dei soggetti che sostengono le spese ammesse. In particolare, il Superbonus spetta fino al 31 dicembre 2025, nelle seguenti misure:*

- 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023
- 70% per le spese sostenute nel 2024
- 65% per le spese sostenute nel 2025

*per i condomini e le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte e professione, per gli interventi su edifici composti da due a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.*

*Sono compresi gli interventi effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, nonché quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione. La detrazione va ripartita in quattro quote annuali di pari importo. In alternativa alla detrazione, si può beneficiare del Superbonus mediante una delle modalità previste dall'articolo 121 del DL 34/2020. In pratica, è possibile optare:*

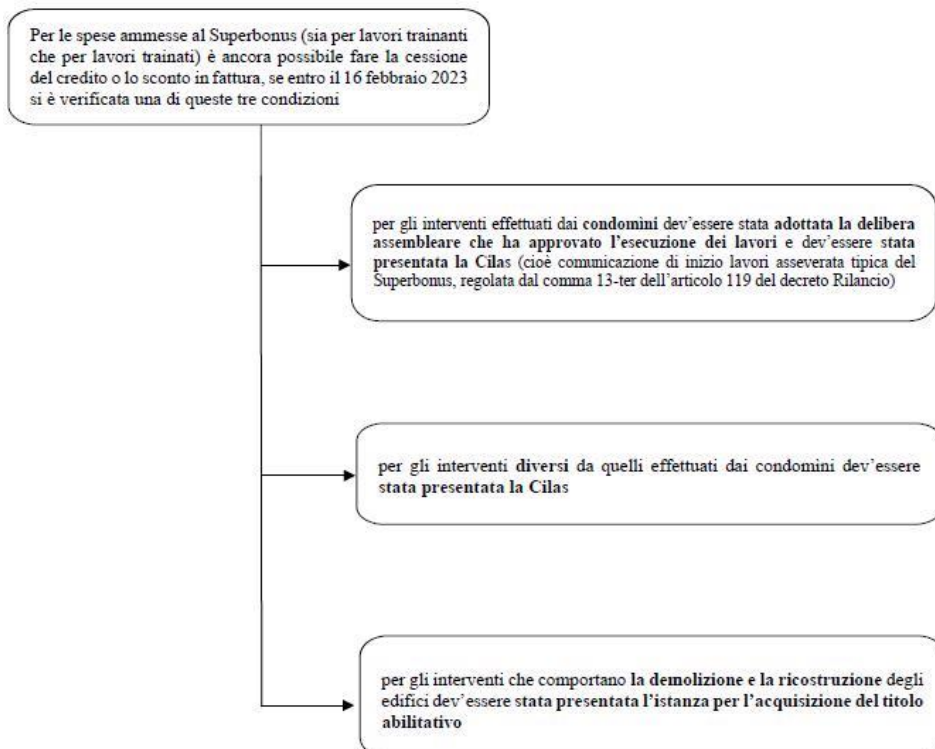
- *per un contributo anticipato sotto forma di sconto praticato dai fornitori dei beni o servizi;*
- *per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante.*

*Tali scelte devono essere comunicate all'agenzia delle Entrate.*

### **Stop alla cessione del credito**

- *Con il DL 11/2023 cambia radicalmente il panorama della cessione e dello sconto in fattura dei bonus casa. Dal 17 febbraio 2023 è vietato l'esercizio delle opzioni di cessione del credito d'imposta e di sconto in fattura dei bonus casa.*
- *Può evitare la stretta solo chi ha già avviato gli interventi edilizi agevolati prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, cioè entro il 16 febbraio compreso (cfr. D. Aquaro e C. Dell'Oste "Bonus casa e cessioni, così cambiano le regole con lo stop del Governo" Il Sole 24 Ore del 20 febbraio 2023).*
- *Il divieto di cessione e sconto in fattura riguarda il Superbonus e tutti gli altri bonus casa ordinari cedibili (in pratica, quelli elencati nel comma 2 dell'articolo 121 del DL 34/2020):*

- *bonus ristrutturazioni del 50% su una spesa fino a 96mila euro (per i lavori indicati alle lettere a), b) e d) dell'articolo 16-bis del Tuir, cioè gli interventi edilizi e la costruzione o l'acquisto del box auto pertinenziale);*
- *ecobonus del 50-65% per miglioramento energetico, anche nelle versioni potenziate al 70-75% nei condomini e nella versione dell'eco-sisma bonus dell'80-85%;*
- *sisma bonus ordinario, in tutte le sue declinazioni (dal 50% fino all'85%);*
- *bonus facciate del 90%, per le spese 2020 e 2021, o del 60%, per quelle del 2022 (ricordiamo che questa detrazione non è stata rinnovata nel 2023, ma - senza il blocco - sarebbe stato ancora possibile cedere i crediti riferiti alle spese degli anni scorsi);*
- *detrazione per l'installazione degli impianti fotovoltaici;*
- *detrazione per l'installazione delle colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (anch'essa scaduta, ma teoricamente ancora cedibile);*
- *bonus del 75% per l'abbattimento delle barriere architettoniche.*



## **La risposta delle Entrate**

*L'agenzia delle Entrate, dopo una meticolosa ricostruzione della normativa vigente (escluso però il DL 11/2023), evidenzia che, con riferimento al caso di specie, l'articolo 2504-bis c.c. dispone che, « La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione.*

*La fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504. Nella fusione mediante incorporazione può tuttavia essere stabilita una data successiva ».*

*La disciplina fiscale, a sua volta, stabilisce all'articolo 172, comma 4, del Dpr 917/1986, che, «Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7».*

*Tenuto conto delle norme appena richiamate, 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.*

*In particolare, con riferimento al credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, con la circolare n. 38/E del 9 maggio 2002, l'agenzia delle Entrate ha chiarito che « Il credito d'imposta spettante alle società fuse o incorporate potrà essere fruito dalla società risultante dalla fusione o incorporante in quanto questa, ai sensi del comma 3, dell'articolo 123, del Tuir (ora 172 del Tuir), subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate ».*

*Sul punto, inoltre, l'agenzia delle Entrate richiama la risoluzione n. 118/E del 29 aprile 2009, laddove (con riferimento al credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388) è stato ribadito quanto già sostenuto nella risoluzione n. 22/E del 6 febbraio 2006, e cioè che la «possibilità di trasferire il diritto a fruire del credito d'imposta in questione è consentita unicamente con riguardo ad operazioni che, in base a specifiche disposizioni giuridiche, prevedono una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici interessati (ad esempio, in caso di operazioni di fusione, scissione e trasformazione di società)».*

*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 (perché acquistati dai singoli consorziati).*

*Pertanto, considerato che dal progetto di fusione allegato all'istanza non risultano specifiche destinazioni delle risultanze della società incorporata, si ha che « la fusione produrrà i suoi effetti a*

*partire dal primo giorno del mese successivo a quello nel corso del quale sarà eseguita l'ultima delle iscrizioni degli atti di fusione nel Registro delle Imprese, tenuto presso la C.C.I.A.A. competente.*

*La data a decorrere dalla quale le operazioni della società incorporanda saranno imputate al bilancio della società incorporante, sarà quella del primo giorno dell'esercizio in cui la fusione produrrà i suoi effetti.*

*A far tempo dalla stessa data, primo giorno dell'esercizio in cui la fusione produrrà i suoi effetti, decorreranno altresì, gli effetti della fusione ai fini delle imposte sui redditi, come previsto dall'articolo 172, comma 9, del Testo Unico, D.P.R. 917/86 ».*

*L'agenzia delle Entrate ritiene che 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.*

### **Aspetti operativi**

*L'agenzia delle Entrate, 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 a interpello n. 153/2023, evidenzia che è necessario che nella sezione «CONTRIBUENTE» del modello F24 siano indicati:*

- nel campo «CODICE FISCALE» (cd. 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 (cd. 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».*