

Risposta n. 406/2022

OGGETTO: Crediti derivanti da interventi di riqualificazione energetica - Cessione nell'ambito del consolidato fiscale - Articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34

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, parte dell'omonimo gruppo societario, riferisce di aver *«sviluppato una nuova offerta commerciale che prevede l'effettuazione di interventi di riqualificazione energetica presso gli immobili dei propri clienti, e la regolazione dell'operazione tramite sconto in fattura per la quota parte dei lavori che beneficia di crediti di imposta cedibili ai sensi dell'art. 121, secondo comma, del DL 34/2020 (d'ora in avanti ogni volta che si parlerà genericamente di "crediti" si farà riferimento a tale tipologia). [...] Avendo riscosso tale formula commerciale un ampio consenso tra i propri clienti, l'istante si trova a dover gestire un'ingente mole di "crediti edilizi", superiore a quanto sia in grado di compensare direttamente in F24 (ad esempio con il versamento delle ritenute e dei contributi dei propri dipendenti). Ciò anche alla luce del fatto che, avendo aderito ai regimi dell'IVA di Gruppo (art. 73, comma 3, del DPR*

633 del 26 ottobre 1972) e del consolidato fiscale nazionale (art. 117 e ss del DPR 917 del 22 dicembre 1986), l'istante non può operare autonomamente compensazioni orizzontali ai fini IRES ed IVA.».

Alla luce di quanto sopra, «l'istante intende conoscere il parere di Codesta Spettabile Agenzia in merito alla possibilità di:

i. Trasferire, senza i limiti di importo, il credito di imposta maturato tramite sconto in fattura alla consolidante al fine di utilizzarlo all'interno del regime del consolidato fiscale nazionale in compensazione con l'IRES di gruppo;

ii. Cedere, senza limiti di importo, i citati crediti alle società del Gruppo al fine di compensarli, in prima battuta, con i propri debiti tributari (ad esempio con le accise) e, in secondo luogo, di trasferirli a propria volta al consolidato fiscale qualora ve ne fosse necessità;

iii. Cedere, senza limiti di importo, i crediti alla controllante, [BETA], al fine di permettere a quest'ultima di utilizzarli in compensazione in F24 con l'eccedenza debitoria derivante dall'adesione al regime dell'IVA di Gruppo.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi:

- in merito al quesito *sub i.*, rilevato che per «quanto concerne il trasferimento al consolidato fiscale, l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito (contiguo) della disciplina prevista dagli artt. 14 e 16 del DL 63/2013, ha confermato tale possibilità con la risposta ad interpello n. 133 del 2 marzo 2021, precisando che tale passaggio non è da considerarsi un'ulteriore cessione e - per l'effetto - non dovrebbe soggiacere ai limiti previsti per la compensazione orizzontale», analogamente sarebbe possibile trasferire i crediti «al consolidato fiscale senza limiti o, meglio, con il solo limite dell'ammontare del saldo e degli acconti dell'IRES di gruppo.».

Peraltro, attesa «la possibilità di trasferire al consolidato i crediti in oggetto

senza i limiti di cui all'art. 34, c.1 della Legge 388/2000, l'istante intende inoltre avere conferma delle modalità con cui dare evidenza in dichiarazione di tale trasferimento. In particolare, secondo l'istante le corrette modalità di compilazione dei Modelli dichiarativi sono le seguenti:

Per quanto riguarda il soggetto che trasferisce il credito, andrà compilato il quadro GN, sezione III, del modello Redditi SC - ciò nonostante il credito non sia indicato in altri quadri del medesimo modello dichiarativo o in altre dichiarazioni, bensì sia esclusivamente evidenziato all'interno del cassetto fiscale:

Per quanto riguarda la società consolidante, andranno compilati: il quadro NX, sezione X, ed il quadro CC, sezione II del modello CNM.»;

- circa il quesito sub ii., avendo «la facoltà di scegliere alternativamente se utilizzare i crediti direttamente in F24, trasferirli al consolidato, oppure cederli ad "altri soggetti" [...], l'intenzione sarebbe quella di cederli ad altre società del Gruppo per compensarli con i relativi debiti tributari e, in particolare, con le accise che rappresentano un debito rilevante per le aziende del settore. [...] Inoltre, non perfezionandosi un'ulteriore cessione tramite il trasferimento al consolidato (per le motivazioni riportate nella citata Circolare 133 del 2 marzo 2021 [rectius risposta ad interpello n. 133 pubblicata il 2 marzo 2021]), il secondo cessionario potrebbe a sua volta trasferire i crediti al consolidato fiscale qualora ve ne fosse la necessità.»;

- quanto al quesito sub iii., l'istante ritiene di avere «la facoltà di cedere i crediti alla controllante [...], la quale ricopre il ruolo di capogruppo all'interno del regime dell'IVA di gruppo e, come tale, ha l'onere di versare all'Erario l'eventuale eccedenza debitoria del gruppo. [...] La scrivente non ravvisa impedimenti alla compensazione, da parte di [BETA], dei debiti IVA di gruppo con i crediti oggetto del presente interpello.».

L'istante, dunque, «ritiene possibile il trasferimento dei crediti di imposta cedibili ai sensi dell'art. 121, comma 2, all'interno del regime del consolidato fiscale senza limiti di importo. Inoltre, essendo l'istante il fornitore dei lavori oggetto di

agevolazione, la stessa potrà cedere il credito ad altre società facenti parte del Gruppo al fine di compensarli con altri debiti tributari, tra cui le accise ed il saldo a debito derivante dall'applicazione del regime dell'IVA di Gruppo. Anche gli utilizzi in capo a tali cessionari (direttamente in F24 ovvero tramite compensazione nel consolidato fiscale) non soggiacciono a limiti di importo, come evidenziato dal terzo comma dell'art. 121 DL 34/2020.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Premesso che l'istante non indica in quale preciso ambito normativo si inseriscano gli interventi di "riqualificazione energetica" che pone in essere e risulta quindi:

- impossibile entrare nel merito della conformità degli stessi alle varie previsioni legislative vigenti (cfr., ad esempio, l'articolo 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, laddove si richiamano gli «*interventi di: [...] b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119;*»);

- in conseguenza, valutare la corretta maturazione del relativo credito d'imposta in capo al soggetto che sostiene la spesa per poi cedere il credito stesso, correttezza che si avrà dunque per acriticamente presupposta;

va ricordato che sui dubbi avanzati la scrivente si è già espressa in più occasioni, sia con appositi documenti di prassi (si vedano, tra le più recenti, le circolari n. 19/E e 23/E, rispettivamente del 27 maggio e 23 giugno 2022), sia in risposta a specifiche istanze dei contribuenti su casi personali.

In particolare, per quanto concerne il consolidato fiscale, si è chiarito «*che la relativa disciplina consente la determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile, costituita dalla somma algebrica degli imponibili di*

ciascuna impresa partecipante.

Questa opportunità, tuttavia, non penalizza la possibilità di compensazione e di utilizzo dei crediti e delle eccedenze d'imposta che sono concessi alle imprese singolarmente considerate.

L'articolo 121 del TUIR prevede, infatti, che ciascuna società partecipante al consolidato debba redigere e presentare, secondo le modalità e i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, la propria dichiarazione dei redditi - senza liquidare la relativa imposta - comunicando alla società o ente controllante il proprio reddito complessivo, le ritenute subite, le detrazioni e i crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo n. 241 del 1997 e gli acconti autonomamente versati. [...]

Pertanto, in conseguenza dell'esplicito riconoscimento della fiscal unit, 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. Il trasferimento dei crediti d'imposta è quindi 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.».

Non vi è, dunque, «un contratto di cessione intercorso tra un creditore (cedente) ed un soggetto terzo (cessionario) mediante il quale il primo trasferisce - a titolo oneroso o gratuito - al secondo il diritto di credito che vanta nei confronti del proprio debitore (ceduto).

Si è in presenza, invece, di un trasferimento di una posizione soggettiva alla fiscal unit che rileva ai soli fini della liquidazione dell'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante [...], avvenuto nell'ambito di un sistema di tassazione disegnato dal legislatore al fine di consentire la determinazione di un

reddito imponibile unico e di abbattere l'IRES di gruppo anche attraverso l'utilizzo in compensazione ex articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 dei crediti e delle eccedenza d'imposta trasferiti dalle imprese che vi aderiscono.» (con queste parole la risposta n. 133 pubblicata il 2 marzo 2021 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia, www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli).

Da notare, peraltro, che la deroga, disposta dall'articolo 121, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2020, che ammette la compensazione dei crediti d'imposta in esame anche oltre il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 - il quale, a decorrere dal 1° gennaio 2001, con le modifiche via via introdotte in riferimento al relativo *quantum*, disciplina il tetto massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (limite previsto "fino all'anno 2000" dall'articolo 25, comma 2, del medesimo decreto) - si applicherebbe solo nei confronti del cessionario del credito d'imposta, mentre non produrrebbe effetti nei confronti della consolidante che, nell'utilizzarlo nell'ambito del consolidato, dovrebbe applicare l'ordinaria disciplina dei crediti d'imposta.

Va ricordato, tuttavia, che la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, recante disposizioni in merito al consolidato fiscale nazionale, dopo aver chiarito, in linea generale, che nel rispetto di quanto disposto dall'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 1° marzo 2018 *«non possono essere trasferiti crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 di importo superiore al limite indicato dall'articolo 25 citato»* (limite ora contenuto nell'articolo 34 della legge n. 388 del 2000), ha altresì specificato che, in ossequio a quanto previsto dalla risoluzione n. 86/E del 24 maggio 1999, *«nessun limite è [invece, ndr.] stabilito per il trasferimento dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello UNICO Società di Capitali, dal momento che l'importo complessivamente utilizzabile degli stessi è predeterminato e già stanziato sui singoli capitoli di spesa delle*

amministrazioni competenti a riconoscere il beneficio indicato».

Nel caso di specie, i crediti oggetto della presente istanza, sebbene non rientranti nel novero di quelli indicabili nel quadro RU, ne conservano, dal punto di vista sostanziale, le medesime caratteristiche, trattandosi di crediti di imposta previsti da specifiche disposizioni di natura "agevolativa", il cui importo complessivamente utilizzabile è predeterminato e stanziato in appositi capitoli di spesa del bilancio dello Stato. Ne deriva che, in ossequio a quanto previsto dalla citata circolare, per ragioni di coerenza sistematica, deve essere riconosciuta, anche con riguardo a quest'ultimi, la possibilità di trasferirne il relativo importo al consolidato fiscale senza l'applicazione dei 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, e all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (si veda in merito la recente risoluzione n. 45/E del 2 agosto 2022, cui si rinvia per tutti i dettagli del caso).

Tanto detto in riferimento alla cessione nei confronti della consolidante e, stanti le peculiarità del credito ceduto, condividendo le modalità di compilazione delle dichiarazioni ipotizzate dall'istante - inserimento nel quadro GN, Sezione III, "ECCEDENZE DI IMPOSTA DIVERSE DALL'IRES TRASFERITE AL CONSOLIDATO" della dichiarazione della consolidata (cfr. il modello Redditi SC 2022 e le relative istruzioni), nonché, in conseguenza, compilazione dei quadri NX, "Sezione X - Eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite al gruppo" e CC, "Sezione II - Eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite alla tassazione del gruppo" del modello CNM 2022 (si vedano anche in questo caso le relative istruzioni disponibili sul sito istituzionale della scrivente) - va comunque ricordato che:

- al fine dell'utilizzo del credito in compensazione, la consolidante compilerà il modello F24 indicando quale codice fiscale del contribuente quello della consolidante e nei campi "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" e "codice identificativo", rispettivamente, il codice fiscale della consolidata che trasferisce il credito al consolidato e il "valore" 62;

- per la cessione a soggetti diversi dalla consolidante, l'utilizzo in compensazione sconta i limiti previsti dall'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020 , come in ultimo modificato dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 (cfr., in precedenza, sul numero delle cessioni possibili e le varie limitazioni in argomento la richiamata circolare n. 19/E del 2022, nonché il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022, come modificato dal successivo prot. n. 202205 del 10 giugno 2022).

Peraltro, ferma la possibilità di utilizzare il credito ricevuto anche per il pagamento in compensazione di accise (si veda, in generale, la risposta ad interpello n. 1 pubblicata il 7 gennaio 2020) deve evidenziarsi che, ad ora, dopo aver ricevuto il credito da parte di chi ha sostenuto le spese per gli interventi ammessi, il primo cessionario non è legittimato ad ulteriori cessioni, se non nei confronti dei soggetti qualificati specificamente individuati dall'articolo 121 del d.l. n. 34 (*i.e.* istituti di credito, intermediari finanziari, ecc.). Ciò fermo restando che, come già rilevato, laddove il cessionario sia una società consolidata il credito potrà sempre essere trasferito alla consolidante nei termini sopra specificati.

Infine, con riferimento alla liquidazione IVA di gruppo - di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, al decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, nonché a quello ministeriale 13 dicembre 1979 - va rilevato che la stessa è tutta interna all'imposta sul valore aggiunto ed alle relative liquidazioni, risultando impossibile, a differenza di quanto avviene per il consolidato, trasferire altri crediti d'imposta. D'altronde, l'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, dispone al comma 1 che *«Non sono ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i crediti e i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto trasferiti da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione della predetta imposta a norma dell'ultimo comma dell'articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

Sono, invece, ammessi alla compensazione di cui all'articolo 17, comma 2, del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, i crediti e i debiti relativi alla stessa imposta risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e delle società controllanti». A commento della norma appena citata la Corte di Cassazione ha chiarito che «la compensazione -la quale richiede il requisito della reciprocità, ex art. 1241 c.c., ossia la sussistenza di crediti e debiti reciproci tra i medesimi i soggetti-, è ammissibile soltanto per i crediti che siano confluiti nella dichiarazione presentata dalla controllante e che influiscano sull'Iva complessivamente dovuta sia dalla controllante, sia dalle controllate, le quali restano responsabili, quali soggetti passivi d'imposta, a norma dell'art. 73, comma 3, penultimo periodo, del decreto Iva.

Per converso, non si può reputare ammissibile, per difetto del suddetto presupposto della reciprocità, una compensazione con debiti e crediti che non confluiscono nella dichiarazione Iva di gruppo, in quanto si tratta di poste delle quali va esclusa la cessione ed in relazione alle quali, per conseguenza, la controllante non ha legittimazione alcuna (in termini, Cass. 1 ottobre 2014, n. 20708).» (cfr. Corte di Cassazione, Ordinanza 19 maggio 2017, n. 12645). In tal senso anche i documenti di prassi pubblicati sul punto (cfr., ad esempio, la risoluzione n. 151/E dell'11 aprile 2008), nonché le istruzioni alle dichiarazioni IVA.

La cessione del credito acquisito, dunque, rimarrà eventualmente possibile nei limiti (numerici e quantitativi) fissati dall'articolo 121 del d.l. n. 34 del 2020, secondo quanto avviene nei confronti dei "normali" terzi, ulteriori cessionari del credito stesso (si rinvia per tutti i dettagli del caso ai sopra richiamati provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, nonché, per il funzionamento della piattaforma tramite cui operare, alla recente guida, "*La piattaforma "Cessione crediti": come funziona, quando si utilizza*", disponibile nell'apposita sezione del sito istituzionale della scrivente).

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)