

L'Agenzia delle Entrate riconosce la qualifica di cessionario del credito d'imposta di cui all'art. 14, comma 2-sexies, D.L. 63/2013 anche al fornitore di energia elettrica dell'impresa che esegue gli interventi di riqualificazione.

Maddalena Cecci

Con la [risposta ad interpello n. 249 del 6 agosto 2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che l'impresa che esegue interventi di riqualificazione energetica può cedere al proprio fornitore il credito d'imposta ricevuto dai propri clienti committenti e corrispondente alle detrazioni loro spettanti per le spese sostenute ai sensi dell'articolo 14, comma 2-sexies, del D.L. n. 63 del 2013.

La fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria riguardava, in particolare, una società impegnata nell'esecuzione di interventi di energia elettrica interessata a comprendere se, alla luce del dettato normativo di cui all'art. 14, comma 2-sexies, D.L. n. 63/2013, fosse possibile provvedere alla cessione del credito d'imposta ad un proprio fornitore.

A favore della cedibilità del credito d'imposta in esame, la Società evidenziava che le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E e n. 17/E del 2018 consentono di ritenere che, in ragione dello stretto collegamento esistente tra le attività svolte e la fornitura prestata dal terzo, questi non poteva non essere anch'esso riconosciuto come potenziale cessionario del credito.

Accogliendo la soluzione rappresentata dalla contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che

“il credito di imposta in argomento possa essere ceduto ai fornitori della società che esegue gli interventi (ad esempio il fornitore di energia elettrica)”.

E quindi che

“il committente (primo cedente) può cedere all'impresa esecutrice (primo cessionario) dell'intervento di riqualificazione energetica l'importo che gli spetta ai fini della detrazione d'imposta. L'impresa istante può cedere tale credito d'imposta ad un proprio fornitore (secondo cessionario) che se no lo cede a sua volta, può utilizzarlo solo in compensazione”.

Ebbene, il ragionamento condotto dall'Agenzia delle Entrate nel caso di specie si fonda sul dettato normativo di cui all'art. 14, D.L. 63/2013, in materia di detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, il quale, al comma 2-sexies, così come modificato dalla L. 232/2016, prevede, in particolare, che:

“per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui al presente articolo, in luogo della detrazione, i soggetti beneficiari, diversi da quelli indicati al comma 2-ter, possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. Le modalità di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione”^[1].

La richiamata disposizione incontra una deroga nella previsione di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), secondo cui per coloro i quali, nel biennio 2020-2021, sostengono spese per gli interventi elencati al comma 2 (tra i quali quelli di efficienza energetica di cui all'art. 14, D.L. 63/2013) è riconosciuto, in via alternativa rispetto all'utilizzo diretto della detrazione spettante, il diritto di optare:

“a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari”.

Alla luce di un siffatto quadro normativo – il quale, a ben vedere, per il biennio 2020-2021 estende la qualifica di cessionari di crediti d'imposta anche agli istituti di credito e negli altri intermediari finanziari -, l'Agenzia delle Entrate riconosce, quindi, all'impresa istante realizzatrice degli interventi di riqualificazione energetica la possibilità di cedere il credito al

proprio fornitore.

Orbene, si ritiene utile osservare che le valutazioni compiute dall'Amministrazione Finanziaria si allineano perfettamente alle direttive dalla stessa precedentemente impartite attraverso le circolari richiamate dall'istante con il proprio interpello.

Ed invero, per quanto di rilievo in questa sede, con la [circolare n. 11/E del 2018](#), l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato, in primo luogo, che, quanto alla cessione della detrazione spettante ai sensi dei commi 2-ter e 2-sexies dell'articolo 14, D.L. 63/2013, il [Provvedimento del 28 agosto 2017, prot. 165110](#) (ora sostituito senza modifiche rilevanti in questa sede dal [Provvedimento del 19 aprile 2019, prot. 100372/2019](#)) ha genericamente stabilito che

“il credito può essere ceduto da tutti i soggetti teoricamente beneficiari della detrazione, anche se non tenuti al versamento dell'imposta. La possibilità di cedere la detrazione, pertanto, riguarda tutti i soggetti che sostengono le spese in questione, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta”.

Rinviando ancora una volta al Provvedimento, sotto il profilo soggettivo è stato sottolineato, quindi, l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'art. 14 cit., il quale deve intendersi operativo anche a favore di soggetti IRES nonché dei cessionari del credito i quali possono, a loro volta, cedere il credito ottenuto.

Ciò chiarito, il successivo passaggio del Provvedimento riportato dall'Agenzia nella sua circolare è funzionale ad individuare i potenziali cessionari del credito in oggetto, i quali vengono espressamente identificati nei seguenti soggetti:

- “- i fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi agevolabili;*
- gli altri soggetti privati, per tali intendendosi, oltre alle persone fisiche, anche i soggetti che esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa, anche in forma associata (società ed enti) nonché, infine,*
- banche ed intermediari finanziari nelle sole ipotesi di cessione del credito effettuate dai soggetti che ricadono nella no tax area”.*

Siffatti chiarimenti non sono stati ritenuti, tuttavia, sufficienti per elidere il rischio che l'utilizzo non compiutamente disciplinato della cessione del credito potesse determinare conseguenze negative per la finanza pubblica; ciò, soprattutto in ragione del fatto che una illimitata cedibilità dei crediti d'imposta in commento potesse, di fatto, sfociare in una trasformazione di tali *bonus* in strumenti finanziari negoziali con relativa riclassificazione degli stessi.

Per tale ragione, in linea con la *ratio* che sottende le misure in oggetto -funzionali ad agevolare i contribuenti senza, tuttavia, recare danni alle casse erariali -, l'Agenzia delle Entrate ha mantenuto ferme le opportune precisazioni rilasciate dalla Ragioneria Generale chiarendo che

“a) la cessione del credito prevista dai commi 2-ter e 2-sexies deve intendersi limitata ad una sola eventuale cessione successiva a quella originaria;

b) per altri soggetti privati, di cui al citato comma 2-sexies, devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione”.

Tali ultime precisazioni, dalla quali si desume che tra i soggetti cessionari del credito d'imposta in oggetto possono rientrare anche i soggetti privati, diversi dai fornitori ma pur sempre collegati al rapporto giuridico da cui è sorto il diritto alla detrazione, presta il fianco ad un'altra considerazione utile.

Ed infatti, guardando al contenuto della successiva [circolare n. 17/E del 2018](#), richiamata anche dall'impresa istante, è possibile ravvisare che la verifica relativa alla possibilità di effettuare la cessione del credito richiede in ogni caso un accertamento in ordine all'effettivo collegamento del cessionario rispetto al rapporto da cui trae origine la detrazione. Nella richiamata circolare si legge, infatti, che

“il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione deve essere valutato sia con riferimento alla cessione originaria che a quella successiva”.

Ebbene, in linea con il dettato normativo e con le indicazioni di prassi già compiutamente

fornite, è stata, dunque, correttamente riconosciuta la (ulteriore) cedibilità del credito d'imposta nel caso di specie in quanto, in primo luogo, il quesito prospettato dall'impresa istante aveva ad oggetto la seconda cessione e, inoltre, il secondo (potenziale) cessionario risultava certamente avere uno stretto collegamento con le prestazioni di servizi di riqualificazione energetica che l'impresa istante ha svolto a favore del primo cedente, ed in forza delle quali quest'ultimo ha maturato il diritto alla detrazione.

Le considerazioni sinora svolte conducono alla conclusiva riflessione secondo cui l'Agenzia delle Entrate, seppur attenta ad arginare un uso indiscriminato dell'agevolazione rappresentata dal credito d'imposta di cui all'art. 14, comma 2-*sexies*, D.L. 63/2013, pare ben disposta ad estendere l'utilizzabilità dei *bonus* fiscali in commento a tutti i soggetti direttamente coinvolti nel circuito, al fine di sostenere l'intero settore produttivo.

[1] Per completezza, si chiarisce che la disposizione in esame risulta applicabile ad una più ampia platea di destinatari rispetto al disposto di cui al comma 2-*ter*, da qual si differisce in quanto tale ultima previsione si rivolge espressamente ai *“soggetti che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese si trovavano nelle condizioni di cui all'articolo 11, comma 2, e all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.*