

Compensazione senza limiti per ecobonus e sismabonus nel consolidato fiscale nazionale

Fabrizio Esposito

Con la [risposta a interpello n. 133 del 2 marzo 2021](#), l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata favorevolmente in merito alla possibilità per una società aderente al regime di consolidato fiscale nazionale (ex artt. 117 e ss. TUIR) di trasferire i crediti d'imposta "ecobonus" e "sismabonus" alla società consolidante ai fini della liquidazione dell'IRES di gruppo, senza l'applicazione dei limiti all'utilizzo in compensazione orizzontale sanciti dall'art. 34 L. n. 388/2000 (€ 700.000) e (soprattutto) senza incorrere nelle limitazioni alle "ulteriori cessioni" sancite dalle norme disciplinanti tali agevolazioni.

Tale risposta a interpello, in particolare, è stata resa con riferimento alla precedente edizione dello «sconto in fattura» introdotta dall'art. 10, comma 3-ter d.l. n. 34/2019, rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2019, e appare di sicuro interesse per quei fornitori che intendono trasferire tali crediti d'imposta al consolidato fiscale, per i quali potevano sussistere dubbi sull'ammissibilità di tali trasferimenti ove qualificati come vere e proprie cessioni di crediti d'imposta.

Si ricorda infatti che, ai sensi delle disposizioni contenute negli artt. 14, comma 3.1, e 16, comma 1-*octies*, d.l. n. 63/2013 - abrogate dalla Legge di bilancio 2020 con decorrenza dal 1° gennaio 2020 -, i soggetti che avevano sostenuto spese per interventi agevolati di cui ai citati artt. 14 e 16 potevano optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione ad essi spettante, per lo «sconto in fattura», consistente in un contributo di pari ammontare anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sottoforma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, senza limiti, in cinque quote annuali di pari importo. Il fornitore, a sua volta, poteva cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. In altri termini, secondo tali disposizioni normative, era consentita solo un'ulteriore cessione del credito successiva a quella originaria, vale a dire quella posta (eventualmente) in essere dall'impresa che ha realizzato gli interventi agevolati in favore del fornitore indiretto di beni e servizi, comunque "collegato al rapporto che ha dato origine alla detrazione", senza possibilità di ulteriori terze cessioni da parte di quest'ultimo.

Proprio in considerazione di tali limitazioni, la società istante ha chiesto chiarimenti all'Agenzia delle Entrate in merito alla trasferibilità, nell'ambito del consolidato fiscale cui la stessa aderiva, dei crediti acquisiti non solo direttamente dai soggetti titolari delle detrazioni,

ma anche dai fornitori che hanno realizzato gli interventi agevolati in qualità di seconda cessionaria. In tale ultima circostanza, ove il trasferimento del credito alla consolidante fosse stata intesa come una fattispecie di cessione del credito, esso sarebbe stato precluso in ragione del divieto di ulteriori cessioni da parte del secondo cessionario sancito dalle richiamate norme agevolative; con la conseguenza che la società (seconda) cessionaria aderente al regime di consolidato fiscale avrebbe potuto eventualmente utilizzare il credito d'imposta solo ai fini dell'assolvimento di tributi diversi dall'IRES mediante compensazione orizzontale (ex art. 17 d.lgs. n. 241/1997), considerato che la predetta imposta sarebbe stata liquidata e versata a livello di gruppo dalla società consolidante.

Sul punto, l'Agenzia ha tuttavia chiarito che la società consolidata può liberamente trasferire i crediti *de quibus* alla società consolidante, senza incorrere nelle limitazioni alle ulteriori cessioni sancite dalle disposizioni normative sopra richiamate.

Ed infatti, ad avviso dell'Agenzia, il trasferimento dei crediti d'imposta alla consolidante non integra una vera e propria ipotesi di cessione di crediti, ma si tratta piuttosto *"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"*, quale diretta conseguenza di uno specifico *"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 eccedenze d'imposta trasferiti dalle imprese che vi aderiscono"*. A tal proposito, l'Agenzia ha ricordato che è proprio la disciplina in tema di consolidato fiscale a deporre a favore dell'utilizzabilità dei crediti *de quibus* delle società consolidate ai fini della liquidazione dell'IRES di gruppo: ed infatti, l'art. 121 del TUIR, come noto, prevede che ciascuna società consolidata rediga e presenti la propria dichiarazione dei redditi, senza liquidare la relativa imposta, allo scopo di comunicare alla consolidante, oltre al proprio reddito imponibile, anche l'ammontare di ritenute subite, detrazioni, acconti d'imposta, nonché - per quanto di interesse - dei crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997.

Ne deriva dunque che ciascuna società consolidata (ivi inclusa la consolidante) ha la facoltà di trasferire i crediti *de quibus* al consolidato:

1. ai (soli) fini della compensazione con l'IRES di gruppo dovuta dalla consolidante, per un ammontare non superiore all'imposta risultante dalla dichiarazione del consolidato e

2. per la parte eventualmente non utilizzata in proprio dalla consolidata ai fini dell'assolvimento di altri tributi (art. 7 D.M. 1° marzo 2018).

Tale soluzione, ad avviso dell'Agenzia, *"risponde anche ad esigenze di carattere sistematico perché se si negasse alla società istante la possibilità di cedere il credito d'imposta in esame al consolidato fiscale verrebbe meno per la stessa la possibilità di utilizzarlo in compensazione ai fini IRES"*; principio, peraltro, già espresso in un precedente documento di prassi vertente su questioni analoghe al caso affrontato nell'interpello in esame (risposta a interpello n. 191/2019).

D'altronde, tale conclusione - osserva l'Agenzia - risulta altresì coerente con la *ratio* della preclusione di "ulteriori cessioni" prevista dalle norme agevolative in materia di ecobonus e sismabonus, diretta a *"scongiurare il rischio di una riclassificazione dei bonus in strumenti finanziari negoziabili e dei conseguenti impatti negativi sui saldi di finanza pubblica"*; ed infatti, deve escludersi in radice che tali effetti possano configurarsi *"nei passaggi del credito che avvengono in seno e nella logica propria di un regime volto alla determinazione di una base imponibile unica ed alla liquidazione di un'imposta unitaria in applicazione delle regole proprie del consolidato"*.

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate si è soffermata sulla diversa questione della spettanza delle detrazioni "sismabonus" ed "ecobonus" nel caso in cui il bonifico effettuato per il pagamento dei lavori di ristrutturazione e riqualificazione sia stato compilato in modo tale da non consentire alle banche e a Poste italiane di adempiere correttamente all'obbligo di ritenuta dell'8% di cui all'art. 25 del d.l. n. 78/2010.

Pur non fornendo una risposta diretta al quesito per difetto di legittimazione (la questione afferisce invero non alla società istante bensì ai titolari della detrazione) e per mancata individuazione puntuale degli errori commessi, l'Agenzia ha colto l'occasione per ricordare che gli elementi che devono essere presenti nel bonifico per la fruizione della detrazione sono:

- indicazione della causale del versamento;
- codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- codice fiscale o partita IVA del soggetto a favore del quale è effettuato il bonifico.

In particolare, l'Agenzia, trascrivendo un estratto della [circolare n. 13/E/2019](#), ha ribadito che, anche laddove non siano indicati nel bonifico tutti i dati richiesti e non sia possibile ripetere il bonifico, la detrazione resta comunque spettante *“solo qualora il contribuente sia in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dall'impresa con la quale quest'ultima attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati correttamente contabilizzati ai fini della loro imputazione nella determinazione del reddito d'impresa Tale documentazione dovrà essere esibita dal contribuente che intende avvalersi della detrazione al professionista abilitato o al CAF in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi o, su richiesta, agli uffici dell'amministrazione finanziaria”*. In caso di fruizione indebita della detrazione, viene infine ricordato che il recupero dell'eventuale credito non spettante avviene in ogni caso sul soggetto titolare della detrazione ceduta e non sul soggetto acquirente, al netto di eventuali responsabilità di quest'ultimo *“ascrivibili a comportamenti suoi propri, anche in termini di frode e abuso della disciplina, che possono emergere in sede di controllo sostanziale”*.