

**Risposta n. 536/2022**

**OGGETTO:** Crediti di imposta per le imprese energivore e gasivore - Trasferimento al consolidato fiscale - Articolo 9 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 e articolo 15.1 del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25

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

**QUESITO**

Alfa S.A. (di seguito, la "società istate") con la presente istanza formula un quesito concernente l'interpretazione e l'applicazione delle norme in tema di cedibilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici nonché delle norme in tema di trasferimento dei crediti d'imposta al consolidato (segnatamente, gli articoli 121 del TUIR e 7 del decreto ministeriale 1° marzo 2018).

Alfa S.A., società di vertice di un consolidato fiscale, è in particolare interessata a conoscere il parere dell'Agenzia delle Entrate in merito alle modalità e limiti inerenti al trasferimento, a proprio favore, dei crediti d'imposta riconosciuti a beneficio delle cc.dd. imprese energivore e gasivore maturati in capo alle proprie controllate (di cui agli articoli 15 e 15.1 del decreto legge n. 4 del 2022 e 4 e 5 del decreto legge n. 17 del 2022) (di qui, i "crediti d'imposta energetici"), per successiva compensazione con

l'IRES dovuta dal medesimo consolidato.

La società istante (d'ora in avanti anche la "consolidante"), per il tramite della sua stabile organizzazione italiana, ha esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo in qualità di "*controllante*", ai sensi dell'articolo 117, comma 2, del TUIR, unitamente alle seguenti società residenti in Italia: (i) Beta S.p.A. (a partire dal periodo d'imposta ...); (ii) Gamma S.p.A. (a partire sempre dal ...); (iii) Delta S.p.A. (a partire dal ...); (iv) Epsilon S.r.l. (a partire dal ...) (di qui, unitamente denominate le società "consolidate" o "controllate").

Alcune delle predette società consolidate hanno effettuato acquisti di energia elettrica e gas naturale nel corso dei primi due trimestri del 2022 che danno loro diritto a beneficiare dei menzionati crediti d'imposta energetici che è loro intenzione trasferire alla società istante, per la parte che non fosse già stata compensata con debiti tributari di natura "soggettiva" (es. ritenute IRPEF o IRAP).

Tutto ciò premesso, Alfa S.A. chiede il parere dell'Agenzia delle Entrate in merito all'interpretazione e applicazione delle citate norme in tema di cedibilità dei crediti d'imposta energetici e delle disposizioni relative al trasferimento dei crediti d'imposta all'interno del regime di consolidato fiscale nazionale e, nello specifico, in ordine alle modalità, requisiti e limiti con cui la consolidante può acquisire detti crediti dalle proprie consolidate.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Alfa S.A. evidenzia che il dubbio sotteso alla presente istanza attiene, puntualmente, al coordinamento tra le norme in materia di circolazione dei crediti d'imposta nell'ambito del consolidato fiscale e le disposizioni sul trasferimento dei crediti d'imposta energetici.

Al riguardo, conviene fin d'ora sottolineare come, sebbene analoghe questioni siano state vagliate nelle risposte a interpello 191/E/2019 e 133/E/2021 (inerenti

rispettivamente alla circolazione nell'ambito del consolidato fiscale dei crediti d'imposta relativi alla ristrutturazione di sale cinematografiche e ad interventi antisismici), si pone comunque l'esigenza di chiarire se la fattispecie in esame possa mutuare le indicazioni ivi emerse, tenuto conto della circostanza - peculiare dei crediti d'imposta energetici - di dover essere utilizzati entro e non oltre il 31 dicembre 2022 (senza dunque attendere l'enunciazione nella relativa dichiarazione dei redditi).

Come noto, la disciplina istitutiva dei crediti d'imposta energetici (la quale, pur essendo "frammentata" in diverse norme, risulta omogenea per impianto e modalità applicative) reca apposite disposizioni in merito all'utilizzo di detti crediti, prevedendo - per quanto più nello specifico qui interessa - che:

- i crediti d'imposta energetici siano utilizzabili entro il 31 dicembre 2022, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, senza i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 e di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000;

- in alternativa all'utilizzo in compensazione, detti crediti possono essere ceduti, *"solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate"* a favore di soggetti finanziari qualificati (vale a dire *"banche e intermediari finanziari ..., società appartenenti a un gruppo bancario ... ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia"*); i contratti di cessione conclusi in violazione di tale disposizione sono nulli;

- in caso di cessione, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito d'imposta, rilasciato da professionisti ad hoc abilitati ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997;

- le imprese cessionarie del credito utilizzano i crediti con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima

data del 31 dicembre 2022;

- la cessione dei crediti energetici è comunicata all'Agenzia delle Entrate con le modalità previste dal provvedimento n. 253445 del 30 giugno 2022.

Dal canto loro, le disposizioni dettate in materia di consolidato, comprese quelle contenute nel decreto attuativo 1° marzo 2018 (che ha abrogato e sostituito il precedente decreto attuativo del 9 giugno 2004), prevedono che ciascuna società partecipante al consolidato debba redigere e presentare secondo le modalità e i termini previsti dal D.P.R. n. 322 del 1998 la propria dichiarazione dei redditi - senza liquidazione della 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.

Con puntuale riguardo ai crediti d'imposta, l'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 1° marzo 2018 dispone che "*ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto (...)*".

Tutto ciò premesso e considerato, la società istante ritiene che - analogamente a quanto precisato nelle risposte a interpello n. 191/E/2019 e n. 133/E/2021 - il trasferimento dei crediti che verrebbe effettuato, in suo favore, dalle consolidate, non configurerebbe una vera e propria cessione a terzi ai sensi della disciplina dei crediti energetici, ossia un contratto tra un creditore (cedente) ed un soggetto terzo (cessionario) mediante il quale il primo trasferisce al secondo il diritto di credito che vanta nei confronti del proprio debitore (ceduto).

La società istante ritiene che si sia piuttosto in presenza del trasferimento dei predetti crediti d'imposta al consolidato fiscale cui partecipa la stessa società istante in qualità di consolidante, 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 eccedenze d'imposta trasferiti dalle imprese che vi aderiscono.

Come già precisato dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte a interpello citate in precedenza, la soluzione appena prospettata 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 verrebbe meno per la stessa la possibilità di utilizzarlo in compensazione ai fini IRES.

Pertanto, fermo restando il vincolo temporale del 31 dicembre 2022 (data entro la quale è necessario utilizzare in compensazione i crediti di cui si discute), Alfa S.A. ritiene che i crediti d'imposta energetici possano esserle trasferiti, nel quadro del regime di consolidato fiscale nazionale:

(i) senza che i medesimi crediti debbano essere trasferiti "*solo per intero*" (con la conseguenza che le consolidate potrebbero trasferire alla consolidante i propri crediti energivori e gasivori solo per una quota parte, e per la parte residua decidere di utilizzarli in compensazione oppure cederli ad altri soggetti privati, senza essere vincolati al riguardo da alcuna regola di prioritario impiego);

(ii) senza la necessità di ottenere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito d'imposta;

(iii) senza la necessità di comunicare la cessione all'Agenzia delle Entrate con le modalità previste dal provvedimento n. 253445 del 30 giugno 2022;

(iv) senza che il citato trasferimento configuri una "prima cessione" del credito (con la conseguenza che la consolidante potrebbe a sua volta cedere il credito così ricevuto anche a privati diversi dai soggetti finanziari qualificati).

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, giova evidenziare che la presente istanza di interpello riguarda le modalità di fruizione dei crediti d'imposta che, con recenti interventi normativi, al ricorrere di determinate condizioni, il legislatore ha riconosciuto a determinati contribuenti in relazione a una quota delle spese sostenute nel primo e nel secondo trimestre 2022 per l'acquisto di energia elettrica, gas e carburanti.

Avuto riguardo alle specifiche richieste della società, secondo quanto rappresentato nell'istanza, si tratta dei seguenti crediti:

- credito d'imposta a favore delle imprese energivore, pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre del 2022, di cui all'articolo 15 del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25 e successive modificazioni;

- credito d'imposta a favore delle imprese energivore, pari al 25% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre del 2022, di cui all'articolo 4 del decreto legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34 e successive modificazioni;

- credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale ("imprese gasivore"), pari al 10% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre del 2022, di cui all'articolo 15.1 del citato decreto legge n. 4 del 2022;

- credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale ("imprese gasivore"), pari al 25% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre del 2022, di cui all'articolo 5 del citato decreto legge n. 17 del 2022.

Per quanto rileva ai fini del quesito formulato dall'interpellante, si ricorda che i

suddetti crediti d'imposta sono utilizzabili in compensazione tramite modello F24, entro il 31 dicembre 2022, e non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e quelli posti dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

In alternativa, ai sensi dell'articolo 9 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, e dell'articolo 15.1 del decreto legge n. 4 del 2022, le imprese beneficiarie possono cedere i crediti a soggetti terzi, alle seguenti condizioni:

- il credito è cedibile "solo per intero" dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di "soggetti qualificati" (banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e compagnie di assicurazione);

- in caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito medesimo;

- il credito d'imposta è utilizzato dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente, ossia in compensazione tramite modello F24, entro il 31 dicembre 2022.

Le modalità attuative della cessione e della tracciabilità del credito d'imposta sono state definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 253445/2022 del 30 giugno 2022.

Nel caso oggetto del presente interpello, l'Istante rappresenta che alcune delle società che aderiscono, in qualità di consolidate, al consolidato facente capo alla stabile organizzazione della Alfa S.A. hanno effettuato, nel corso dei primi due trimestri del 2022, acquisti di energia elettrica e gas naturale che danno loro diritto a beneficiare dei menzionati crediti d'imposta per le imprese energivore e gasivore.

L'intenzione delle società consolidate è quella di trasferire i crediti in esame alla società istante nel quadro del regime di consolidato fiscale nazionale.

Al riguardo, nel rilevare preliminarmente che - come evidenziato dallo stesso interpellante - la presente risposta non produce effetti in ordine alla spettanza dei crediti d'imposta (che si assume acriticamente, non essendo stato formulato alcuno specifico quesito sul punto, restando a tal fine impregiudicato ogni potere di controllo) - si concorda con la soluzione interpretativa proposta.

Tornano applicabili anche alla fattispecie in esame, avente ad oggetto i richiamati crediti d'imposta riconosciuti alle imprese energivore e gasivore, i chiarimenti contenuti nella risposta n. 191/E del 13 giugno 2019 (inerente alla circolazione nell'ambito del consolidato fiscale dei crediti d'imposta previsti per gli operatori del settore cinematografico e audiovisivo di cui agli articoli 17 e 18 della legge 14 novembre 2016, n. 220); nella risposta n. 133/E del 2 marzo 2021 (concernente l'utilizzo dei crediti tributari di cui agli articoli 14 e 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 - c.d. "Sismabonus" e "Risparmio Energetico"- nell'ambito del regime di consolidato fiscale) e nella più recente risoluzione n. 45/E del 2 agosto 2022 ("*Cessione in consolidato fiscale, di crediti derivanti da misure di Superbonus e bonus diversi dal Superbonus*").

Nei citati documenti di prassi, cui si rinvia, è stato chiarito che, coerentemente alla disciplina del regime del consolidato fiscale contenuta nel TUIR (artt. 117 e seguenti) e nei decreti ministeriali di attuazione, in costanza di consolidato ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo (inclusa la stessa consolidante) ha la facoltà di trasferire i propri crediti alla società consolidante, per consentire la compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta da quest'ultima. Il trasferimento dei crediti deve avvenire 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 fini della compensazione con l'IRES del gruppo e per la parte non eventualmente utilizzata dalla

società titolare del credito per l'assolvimento di altri tributi di sua spettanza.

Nei documenti di prassi sopra citati, è stato evidenziato, in particolare, che detto trasferimento non configura un'ipotesi di "cessione a terzi" dei crediti d'imposta; si è in presenza, invece, di un trasferimento di una posizione soggettiva alla *fiscal unit* che rileva ai fini della liquidazione dell'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, nell'ambito di un sistema di tassazione che consente la definizione di un reddito imponibile unico e di un'IRES di gruppo determinata 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.

Da quanto appena detto discende che, anche nel caso di specie, le società consolidate potranno trasferire al consolidato facente capo alla stabile organizzazione della Alfa S.A., ai fini della compensazione con l'IRES del gruppo e per la parte non eventualmente utilizzata dalla società partecipante per l'assolvimento di altri tributi, i crediti d'imposta oggetto del presente interpello, ai fini della loro compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, senza che tale trasferimento configuri una cessione delle predette agevolazioni. Al riguardo si ricorda che l'utilizzo in compensazione dei suddetti crediti nell'ambito del consolidato fiscale dovrà avvenire entro il 31 dicembre 2022.

In riferimento alla previsione secondo cui, in relazione ai crediti in esame, è possibile procedere alla loro cessione "*solo per intero*", dal momento che il trasferimento di dette posizioni soggettive al consolidato fiscale non costituisce una vera e propria cessione delle agevolazioni in esame:

- le società consolidate possono trasferire i propri crediti d'imposta alla *fiscal unit* anche in modo parziale, ai soli fini della compensazione con l'IRES del gruppo. La parte residua delle agevolazioni in questione potrà essere utilizzata in compensazione dalle stesse società consolidate ma non potrà essere ceduta ad altri soggetti, dal momento che si tratterebbe di una cessione parziale, preclusa dalla legge. Con il trasferimento, in tutto o in parte, del credito alla *fiscal unit*, infatti, le beneficiarie

rinunciano alla possibilità di cederlo per intero ad un terzo;

- non c'è l'obbligo, per le società consolidate, di richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta;

- non c'è l'obbligo, per le società consolidate, di comunicare la cessione dei crediti d'imposta con le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 253445/2022 del 30 giugno 2022.

Da ultimo, si rileva che, in ogni caso, la consolidante non può cedere i crediti d'imposta trasferiti, in tutto o in parte, dalle proprie partecipate a soggetti terzi - siano essi "qualificati" o meno -; la consolidante, infatti, ha la possibilità di utilizzare il credito trasferito in compensazione nei limiti dell'IRES dovuta dal consolidato, con la conseguenza che non può residuare in capo alla stessa un'eccedenza a credito cedibile (cfr., al riguardo, circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, paragrafo 5.1).

Il presente parere viene reso in relazione ai quesiti espressamente formulati dall'interpellante e sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza; pertanto, i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle in relazione alle quali sono stati formulati espressamente i quesiti da parte della società istante, ivi compresa la sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per la fruizione dei crediti d'imposta in questione. Su tali profili, quindi, restano impregiudicati i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE, CAPO DIVISIONE  
AGGIUNTO**

**(firmato digitalmente)**