

Risposta n. 61

OGGETTO: Chiarimenti in merito alla cessione del credito corrispondente alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63. ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

QUESITO

La XXX S.P.A. rappresenta di:

- esercitare l'attività di somministrazione di lavoro in virtù di una autorizzazione definitiva rilasciata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e, in particolare, di fornire personale somministrato alle imprese appaltatrici di lavori per i quali è possibile cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica;

- assumere, in taluni casi, appalti per opere che legittimano la cessione del predetto credito stipulando un'associazione temporanea di imprese fornitrici di beni e di servizi.

La società istante fa presente, al riguardo, che:

- l'art. 14 del decreto 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, disciplina la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica effettuati su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o singole unità immobiliari;

- con la circolare n. 11/E del 2018 sono stati forniti chiarimenti in merito all'ambito applicativo della cessione del credito di imposta anche alla luce delle modifiche introdotte dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205. Nella citata circolare è stato, tra l'altro, precisato, che la cessione del credito d'imposta deve essere limitata ad un solo passaggio successivo a quello effettuato dal contribuente titolare del diritto e che i soggetti privati, ai quali il credito può essere ceduto, devono comunque essere "collegati" al rapporto che ha dato origine alla detrazione. Tanto premesso, la società istante chiede se la fornitura effettuata a favore delle imprese esecutrici dei lavori o la partecipazione in associazione temporanea di imprese fornitrici di beni e servizi la qualifichi "impresa collegata" e, quindi, avente diritto all'acquisizione dei crediti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter essere considerata "impresa collegata" in entrambe le ipotesi sopra prospettate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 2, lett. a), n. 3), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di Bilancio 2017), ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, nell'art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, il comma 2-sexies, ai sensi del quale per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, i condòmini possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione (pari, rispettivamente, al 70 o al 75 per cento delle spese sostenute) ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero

ad altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito. La detrazione non può essere ceduta ad istituti di credito ed intermediari finanziari.

Ai sensi del comma 2-ter del medesimo art. 14 del citato decreto legge n. 63 del 2013, come sostituito dall'art. 4-bis, comma 1, lett. a), del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la cessione del credito a favore di altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito, può essere esercitata anche dai soggetti che ricadono nella cd. no tax area. Si tratta, in particolare, dei soggetti che si trovano nelle condizioni di cui all'art. 11, comma 2, e all'art. 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del TUIR. I predetti soggetti possono optare per la cessione del credito anche ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. La cessione è consentita purché le condizioni di incapacienza, nel senso sopra precisato, sussistano nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese.

Le modalità attuative della cessione del credito sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 agosto 2017, prot. n. 165110.

Da ultimo, l'art. 1, comma 3, lett. a), n. 10), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) ha esteso, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per tutti gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici richiamati nell'art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013, ivi compresi quelli effettuati sulle singole unità immobiliari, confermando che il credito può essere ceduto:

- ai fornitori che hanno effettuato gli interventi nonché ad altri soggetti privati, con la facoltà per gli stessi di successiva cessione del credito, con esclusione delle banche e degli intermediari finanziari;

- anche alle banche e agli intermediari finanziari da parte dei soli contribuenti che ricadono nella no tax area.

Con la circolare n. 11/E del 18 maggio 2018, richiamata dall'istante, nonché con la circolare n. 17/E del 23 luglio 2018, sono stati forniti chiarimenti

in merito all'ambito applicativo della cessione del credito in commento, anche alla luce delle modifiche introdotte dalla citata legge di Bilancio 2018.

In ordine ai soggetti a favore dei quali può essere effettuata la cessione del credito, come rilevato dall'istante, nella citata circolare n. 11/E del 2018 è stato chiarito, sulla base di un parere reso dalla Ragioneria Generale dello Stato in ordine alla cedibilità dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni, che per soggetti privati cessionari devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione. A titolo esemplificativo, la detrazione potrà essere, dunque, ceduta, nel caso in cui i lavori vengano effettuati da soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nei confronti delle altre società del gruppo ad esclusione, tuttavia, per i soggetti diversi dai cd. no tax area, degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

Nella successiva circolare n. 17/E del 2018 è stato, inoltre, precisato che:

- nel caso in cui il fornitore del servizio si avvalga di un sub-appaltatore per eseguire l'opera, la cessione del credito può essere effettuata anche a favore di quest'ultimo o, ancora, a favore del soggetto che ha fornito i materiali necessari per eseguire l'opera, trattandosi comunque di soggetti che presentano un collegamento con l'intervento e, dunque, con il rapporto che ha dato origine alla detrazione. Tale collegamento sussiste, altresì, nell'ipotesi in cui venga stipulato un unico contratto di appalto con più soggetti, di cui uno o più curano la realizzazione di lavori funzionalmente collegati all'intervento complessivo agevolabile che, in sé considerati, non danno diritto alle detrazioni cedibili; in detta ipotesi, dunque, è possibile effettuare la cessione del credito anche a favore dei soggetti che hanno eseguito lavori che non danno diritto a detrazioni cedibili, sempreché questi rientrino nel medesimo contratto di appalto da cui originano le detrazioni in parola. Resta fermo che l'ammontare della detrazione che genera il credito cedibile si determina esclusivamente con riguardo alle spese sostenute per la realizzazione dei soli interventi per i quali è prevista la cessione;

- coerentemente con i chiarimenti già resi nella citata circolare n. 11/E del 2018, per le cessioni effettuate a soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nel

caso di lavori effettuati da un'impresa appartenente ad un Consorzio oppure ad una Rete di imprese, il credito corrispondente alla detrazione può essere ceduto anche agli altri consorziati o retisti, anche se non hanno eseguito i lavori, o direttamente al Consorzio o alla Rete. Restano in ogni caso escluse le cessioni a favore degli istituti di credito e degli intermediari finanziari nonché delle società finanziarie che facciano eventualmente parte del Consorzio o della Rete di Imprese;

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

Fatte tali premesse, per quanto attiene ai quesiti posti con la presente istanza di interpello, si ritiene che il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione debba ravvisarsi anche con la società che fornisce il personale nell'ipotesi di contratto di somministrazione di lavoro a favore di imprese appaltatrici di lavori che consentono la cessione del credito.

Si rammenta, infatti, che ai sensi dell'art. 30 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 - recante la "Disciplina organica dei contratti di lavoro e revisione della normativa in tema di mansioni, a norma dell'articolo 1, comma 7, della legge 10 dicembre 2014, n. 183" – "il contratto di somministrazione di lavoro è il contratto, a tempo indeterminato o determinato, con il quale un'agenzia di somministrazione autorizzata, ai sensi del decreto legislativo n. 276 del 2003, mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore."

In estrema sintesi, si tratta, dunque, di una fattispecie negoziale complessa, avente ad oggetto la fornitura di lavoro presso altri da parte del lavoratore somministrato dipendente dell'agenzia di somministrazione, nella quale coesistono:

- il contratto di somministrazione, di natura commerciale, stipulato tra un'agenzia di somministrazione e l'impresa utilizzatrice;

- il contratto di lavoro subordinato (c.d. contratto di lavoro somministrato) fra l'agenzia somministratrice e i lavoratori da somministrare.

In definitiva, dunque, l'impresa svolge la propria attività ed effettua gli interventi che danno origine alla detrazione cedibile anche sulla base del lavoro prestato dal lavoratore somministrato, in particolare fornendo fattori produttivi al pari del fornitore dei materiali necessari per eseguire l'opera di cui alla richiamata Circolare 17/E del 2018. Nel caso in argomento, pertanto, sussiste un 'collegamento' tra la società fornitrice del personale somministrato e il rapporto che ha dato origine alla detrazione, necessario ai fini della cedibilità della detrazione in commento.

Ad analoga soluzione, deve giungersi, a parere della scrivente, anche nell'ipotesi in cui la società che svolge l'attività di somministrazione di lavoro partecipi ad un'associazione temporanea di imprese (o raggruppamento temporaneo di imprese) per l'assunzione di appalti per opere che legittimano la cessione del credito. L'associazione temporanea di imprese concretizza, infatti, uno strumento di cooperazione temporanea ed occasionale tra imprese per la realizzazione congiunta di un'opera o un'affare.

Detto istituto è disciplinato nell'ambito del Codice degli appalti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50. In particolare, nell'art. 45 del citato d.lgs. viene precisato che i raggruppamenti temporanei di imprese sono costituiti da imprenditori individuali, anche artigiani, da società, anche cooperative, da consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro o da consorzi stabili, costituiti anche in forma di società consortili, i quali, prima della presentazione dell'offerta, abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, qualificato mandatario, il quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e dei mandanti.

L'associazione temporanea di imprese si differenzia, dunque, da altre forme associative/collaborative tra operatori economici, quali i Consorzi o le Reti di impresa, essendo caratterizzata dalla temporaneità e dall'occasionalità dell'aggregazione, finalizzata ad acquisire e realizzare una specifica opera.

Coerentemente con quanto affermato con la circolare n. 17 del 2018 con riferimento ai Consorzi o alle reti d'impresa, deve ritenersi che anche nell'ipotesi in cui la cooperazione imprenditoriale si realizzi attraverso l'associazione temporanea di imprese, il credito corrispondente alla detrazione possa essere ceduto anche a favore delle imprese partecipanti che non hanno eseguito i lavori.

Con riferimento al quesito posto, si ritiene, dunque, che la cessione del credito possa essere effettuata anche nei confronti della società istante, esercente l'attività di somministrazione di lavoro laddove la stessa, come rappresentato, partecipi ad un'associazione temporanea di imprese per l'assunzione di appalti per opere che legittimano la cessione del credito.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)