

REDDITO IMPRESA E IRAP

Differenziale da cessione dei crediti d'imposta energia e gas

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi



Tra le diverse misure che il Governo ha introdotto nel corso del 2022 per mitigare gli effetti dell'**impennata dei costi energetici** che sta mettendo a dura prova numerose imprese italiane, i **crediti di imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas** occupano senza dubbio un ruolo di primo piano.

Indipendentemente dalle norme di riferimento e dalle regole di calcolo dei predetti crediti di imposta, si pone il tema del loro **trattamento contabile e fiscale** con specifico riferimento al caso in cui il titolare del credito opti per la **cessione del credito d'imposta**, in luogo dell'utilizzo in compensazione.

In tale fattispecie, il **corrispettivo di cessione** sarà, più che plausibilmente, **inferiore al valore nominale del credito** che risulta iscritto originariamente nelle scritture contabili del medesimo soggetto cedente.

Il dubbio che potrebbe sorgere è allora se tale differenza da cessione debba essere iscritta nella **sezione "operativa"** del conto economico, alla voce B.14 fra gli **"oneri diversi di gestione"** in quanto avente natura di perdita su crediti, oppure se la **classificazione della differenza negativa** sia da rinvenirsi più propriamente nella **sezione finanziaria** del conto economico.

La questione non è meramente bilancistica, posto che dalla **qualificazione e classificazione** di tale componente di reddito discende anche il relativo **trattamento fiscale**, in ottemperanza al **principio di derivazione rafforzata**, nonché alla luce delle considerazioni che possono discendere dal postulato della **prevalenza della sostanza sulla forma**.

Aiuta a dirimere tale dubbio il riferimento all'**Oic 15** laddove, al paragrafo 74, precisa che se l'operazione di cessione comporta il **trasferimento sostanziale di tutti i rischi**, la differenza tra il corrispettivo ed il valore contabile del credito cancellato al momento della cessione è rilevata come **perdita su crediti** da iscriversi alla voce B14 del conto economico *"salvo che il*

contratto non consenta di individuare componenti economiche di diversa natura, anche finanziaria”.

Pertanto, qualora nel contratto, ed in particolare ai fini della determinazione del corrispettivo di cessione, siano rilevanti ed indicati dei **criteri finanziari** (ad esempio, tramite la logica dell'**attualizzazione del credito**), la **natura del differenziale** tra prezzo di cessione e valore nominale del credito trasferito è da assimilare a quella a quella dell'interesse e, conseguentemente, tale componente negativo di reddito va propriamente **qualificato come voce di natura finanziaria** da classificare, se negativo, alla **voce C17** (“Interessi ed altri oneri finanziari”) oppure, se fisso positivo, alla voce C16d (“Proventi diversi dai precedenti”) del conto economico.

Tale interpretazione è altresì coerente con quanto indicato nella **comunicazione pubblicata dall'Organismo Italiano di Contabilità** in materia di superbonus e altre **detrazioni fiscali** maturate a fronte di **interventi edilizi** (a cui la fattispecie in commento – per ciò che concerne la fattispecie della cessione del credito - è del tutto assimilabile).

La classificazione del differenziale negativo da cessione del credito d'imposta nella **sezione finanziaria** anziché in quella operativa del bilancio deriva anche dalla considerazione che il **credito tributario** in commento può essere ceduto a terzi (cessionari) che ne acquisiscono il **diritto all'utilizzo in compensazione** con i propri debiti tributari e previdenziali, ma **conservando** a loro volta **le stesse modalità** previste in origine per il soggetto (cedente) che ne era l'originario titolare.

Perciò, in virtù della similitudine della fattispecie anche con quella dei **titoli di debito**, anch'essi cedibili a terzi, si rafforza ulteriormente la propensione per la **classificazione dell'onere** (o del provento) da cessione nella **sezione finanziaria del conto economico** in luogo della sezione operativa dello stesso.

Da parte sua, **l'impresa cessionaria** rileverà nel proprio bilancio, a seguito dell'acquisto, un credito tributario che sarà **valutato secondo i criteri generali indicati dall'Oic 15**.

Trattandosi di un credito acquistato, e non “generato”, la cessionaria rileverà il credito tributario ad un valore pari al costo sostenuto, salvo applicare il **criterio del costo ammortizzato** ove non vi potesse derogare.

Ai fini fiscali, si ritiene che per il soggetto cedente il **differenziale negativo** sia **deducibile ai fini Ires**, seppur nel rispetto dei **limiti posti all'articolo 96 Tuir**, in quanto onere di natura finanziaria; in modo speculare, l'eventuale differenziale positivo da cessione concorrerà appieno alla formazione dell'imponibile Ires.