

Risposta n. 9

OGGETTO: Consulenza giuridica - Ente pubblico - Articolo 21, comma 4, legge n. 220 del 2016

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 21 comma 4 della L n. 220 del 2016, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa, di seguito anche istante, pone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

In riferimento alla normativa vigente – cfr., in particolare, l'articolo 21, comma 4, della legge 14 novembre 2016, n. 220 e l'articolo 8, comma 6, del decreto ministeriale 15 marzo 2018, nonché l'articolo 43-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 – l'istante pone il dubbio se, nel caso di cessione dei crediti d'imposta nel settore cinematografico, le eventuali azioni di recupero degli stessi (in quanto “revocati” o “decaduti”) siano da porre in essere nei confronti del solo cedente oppure anche del cessionario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che nel caso di crediti ceduti ai soggetti e nelle forme previste all'articolo 21, comma 4, della legge n. 220 del 2016 e all'articolo 8, comma 6, del D.M. 15 marzo 2018, le eventuali azioni di recupero vadano svolte nei confronti del solo cedente, unico soggetto esplicitamente citato nella legge n. 220 del 2016 (che assurgerebbe, quindi, a legge speciale rispetto al regime ordinario di cui al d.P.R. n. 602 del 1973).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Rimodulando l'intera disciplina dei crediti d'imposta nell'ambito del settore cinematografico e audiovisivo, la legge 14 novembre 2016, n. 220, all'articolo 21, commi 4 e 5, ha previsto che: *«4. Nel rispetto delle disposizioni di cui agli articoli 1260 e seguenti del codice civile, e previa adeguata dimostrazione del riconoscimento del diritto da parte del Ministero e dell'effettività del diritto al credito medesimo, i crediti d'imposta sono cedibili dal beneficiario a intermediari bancari, ivi incluso l'Istituto per il credito sportivo, finanziari e assicurativi sottoposti a vigilanza prudenziale. I cessionari possono utilizzare il credito ceduto solo in compensazione dei propri debiti d'imposta o contributivi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. La cessione del credito non pregiudica i poteri delle competenti amministrazioni relativi al controllo delle dichiarazioni dei redditi e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito d'imposta. Il Ministero e l'Istituto per il credito sportivo possono stipulare convenzioni al fine di prevedere che le somme corrispondenti all'importo dei crediti eventualmente ceduti, ai sensi del presente comma, a detto Istituto siano destinate al finanziamento di progetti e iniziative nel settore della cultura, con particolare riguardo al cinema e all'audiovisivo.*

5. Con uno o più decreti [...], sono stabiliti, partitamente per ciascuna delle tipologie di credito d'imposta previste nella presente sezione e nell'ambito delle percentuali ivi stabilite, i limiti di importo per opera o beneficiario, le aliquote da riconoscere alle varie tipologie di opere ovvero alle varie tipologie di impresa o alle varie tipologie di sala cinematografica, la base di commisurazione del beneficio, con la specificazione dei riferimenti temporali, nonché le ulteriori disposizioni applicative della presente sezione, fra cui i requisiti, le condizioni e la procedura per la richiesta e il riconoscimento del credito, prevedendo modalità atte a garantire che ciascun beneficio sia concesso nel limite massimo dell'importo complessivamente stanziato, nonché le modalità dei controlli e i casi di revoca e decadenza».

Con due decreti del 15 marzo 2018, il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, di concerto con quello dell'economia e delle finanze, dettava le previste disposizioni applicative dei crediti di imposta nel settore cinematografico e audiovisivo, di cui rispettivamente:

- a) all'articolo 15 della legge n. 220 del 2016 (per le imprese di produzione);
- b) agli articoli 16 (imprese di distribuzione), 17, comma 1 (imprese dell'esercizio cinematografico), 18 (potenziamento dell'offerta cinematografica), 19 (attraazione in Italia di investimenti cinematografici e audiovisivi) e 20 della medesima legge (imprese non appartenenti al settore cinematografico e audiovisivo).

Dal quadro succintamente tratteggiato emerge, tra l'altro, che la cessione dei crediti d'imposta in esame deve:

- 1) rispettare, salva espressa deroga, le regole dettate dal codice civile;
- 2) avvenire solo nei confronti di alcuni soggetti (intermediari bancari, ivi incluso l'Istituto per il credito sportivo, finanziari e assicurativi sottoposti a vigilanza prudenziale);
- 3) seguire le regole applicative individuate nei ricordati decreti ministeriali.

Con particolare riferimento al punto 1), va rammentato che «*La cessione del credito, lasciando inalterati i termini e le modalità del rapporto sostanziale da cui il credito*

trae origine, comporta che il debitore ceduto diventa obbligato verso il cessionario allo stesso modo in cui lo era nei confronti del suo creditore originario (Cass. 13 dicembre 2013, n. 27884).

1.3.- Il cessionario acquista soltanto i diritti rivolti alla realizzazione del credito ceduto, tra i quali rientrano le azioni dirette all'adempimento della prestazione [...]. Ma queste azioni, avendo origine derivativa, sono trasmesse al cessionario nel medesimo regime che le contrassegnavano in testa al cedente» (Corte di cassazione 20 aprile 2018, n. 9842).

Da ciò la conseguenza che il debitore ceduto, anche ove sia l'Amministrazione finanziaria, *«potrà opporre al cessionario tutte le eccezioni opponibili al cedente. Tra esse vanno sì comprese quelle relative ai fatti modificativi ed estintivi del rapporto anteriori alla cessione o anche posteriori al trasferimento, purché, però, anteriori all'accettazione della cessione o alla sua notificazione o alla sua conoscenza di fatto (Cass. 17 gennaio 2001, n. 575)»* (così sempre Cass. n. 9842 del 2018).

Tra tali eccezioni vanno naturalmente ricomprese quelle relative all'inesistenza del credito oggetto della cessione, che impedisce radicalmente il sorgere della pretesa creditoria, nonostante l'avvenuta notificazione al debitore (o la sua accettazione) ai sensi dell'articolo 1264 c.c. (si veda, ad esempio, Corte di cassazione 26 luglio 2002, n. 11073).

In altre parole, dunque, il rapporto cedente-debitore ceduto, nei termini appena visti, corrisponde a quello cessionario-debitore ceduto.

Rispetto a tale regola generale la legge n. 220 del 2016 non contiene specifiche indicazioni contrarie.

Né può leggersi in questo senso l'articolo 21, comma 4, terzo periodo, della legge, in ragione del quale, come già visto, *«La cessione del credito non pregiudica i poteri delle competenti amministrazioni relativi al controllo delle dichiarazioni dei redditi e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito d'imposta».*

La norma, infatti, specifica solo il permanere delle azioni nei confronti del cedente - volte alla verifica della sussistenza del credito d'imposta da inserire in dichiarazione ed alla irrogazione delle specifiche sanzioni in ipotesi di comportamenti illegittimi - senza che le stesse si possano intendere assorbite da quelle nei confronti del cessionario.

Analogamente sembrano doversi leggere i decreti attuativi del 15 marzo 2018, laddove, pur a fronte di un richiamo all'articolo 21, comma 4, sopra citato (cfr., rispettivamente, gli articoli 8, comma 6 e 21, comma 3, dei due decreti):

a) per i crediti d'imposta di cui all'articolo 15 della legge n. 220 del 2016 si prevede, senza specificazione del soggetto a carico del quale operare:

- il *«recupero della somma eventualmente e indebitamente già fruita, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, ovvero della somma fruita in misura eccedente all'importo riconosciuto con la comunicazione della DG Cinema»* (articolo 21, comma 2);

- che *«1. La DG Cinema, qualora, a seguito dei controlli effettuati, accerti l'indebita fruizione, anche parziale, dei crediti d'imposta di cui al presente decreto, per il mancato rispetto delle condizioni richieste dalla norma, ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge.*

2. Il recupero del credito d'imposta indebitamente utilizzato è effettuato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui il credito è stato revocato o rideterminato. Per quanto non espressamente disciplinato dal presente decreto, si applicano le disposizioni in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso, previste per le imposte sui redditi. [...]

7. I soggetti beneficiari delle agevolazioni concesse ai sensi del presente decreto sono tenuti a comunicare tempestivamente alla DG Cinema l'eventuale perdita, successivamente all'accoglimento dell'istanza di agevolazione ovvero nelle more

della comunicazione da parte della DG Cinema del credito spettante definitivo, dei requisiti di ammissibilità ai benefici previsti dal presente decreto.

8. In caso di dichiarazioni mendaci o di omesse comunicazioni ai sensi del comma 7 del presente articolo o di falsa documentazione prodotta in sede di richiesta per il riconoscimento dei crediti d'imposta di cui al presente decreto, oltre alla revoca del contributo concesso e alla sua intera restituzione, maggiorata di interessi e sanzioni secondo legge, è disposta, ai sensi dell'art. 37 della legge n. 220 del 2016, l'esclusione dalle agevolazioni previste dalla medesima legge, per cinque anni, del beneficiario nonché di ogni altra impresa che comprenda soci, amministratori e legali rappresentanti di un'impresa esclusa ai sensi del presente comma» (cfr. l'articolo 23);

b) per i crediti d'imposta di cui agli articoli da 16 a 20 della legge n. 220 si prevede parimenti, senza specificazione del soggetto a carico del quale operare:

- il recupero del beneficio eventualmente già fruito maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge (si veda l'articolo 8);

- l'applicazione delle disposizioni in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso, previste per le imposte sui redditi. con revoca del contributo concesso e sua intera restituzione, maggiorata di interessi e sanzioni in caso di dichiarazioni mendaci o di omesse dichiarazioni, nonché di falsa documentazione prodotta in sede di richiesta per il riconoscimento dei crediti d'imposta (cfr. l'articolo 32).

Il richiamo, tanto nell'articolo 23, quanto nell'articolo 32 dei decreti del 15 marzo 2018 (rispettivamente per i crediti ex articolo 15 della legge n. 220 del 2016 e per gli altri), all'applicazione delle «*disposizioni in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso, previste per le imposte sui redditi*», spinge a considerare applicabili, tra di esse, anche l'articolo 43-bis, comma 2, del d.P.R. n. 602 del 1973 (*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*). Ivi, con regola di ordine generale, si stabilisce che «*il cessionario risponde in solido con il contribuente fino a*

concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse».

Alla luce delle disposizioni del codice civile e di quelle proprie dei crediti d'imposta nel settore cinematografico e audiovisivo, la soluzione interpretativa prospettata dall'istante non risulta condivisibile, dovendosi ritenere che il cessionario di detti crediti risponda in solido con il cedente, fino a concorrenza delle somme indebitamente fruite, laddove gli stessi risultino non spettanti (“revocati”, “decaduti” ecc.).

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)