

Risposta n. 439/2023

OGGETTO: Crediti d'imposta imprese "non gasivore" – compensazione orizzontale in presenza di ruoli scaduti ex articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010 – Compensazione ex articolo 155 CCII

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

QUESITO

ALFA, in persona del curatore e legale rappresentante della procedura di liquidazione giudiziale n. [...] /2023, ha presentato istanza di interpello al fine di ottenere un parere in merito al caso di seguito sinteticamente esposto.

«La società ALFA risulterebbe titolare dei seguenti crediti d'imposta:

· credito d'imposta imprese "non gasivore" maturato sugli acquisti di gas naturale del terzo trimestre 2022, istituito dall'art. 6, comma 4 del D.L. 115/2022 (il cd. Decreto Aiuti-bis), per complessivi Euro [...] (importo risultante anche dal cassetto fiscale della società);

· *credito d'imposta imprese "non gasivore" maturato sugli acquisti di gas naturale nei mesi di ottobre e novembre 2022, istituito dall'art. 1, comma 4 del D.L. 144/2022 (il cd. Decreto Aiuti-ter), per complessivi Euro [...] (importo risultante anche dal cassetto fiscale della società);*

· *credito d'imposta imprese "non gasivore", maturato sugli acquisti di gas naturale nel mese di dicembre 2022, istituito dall'art. 1, comma 1 del D.L. 176/2022 (il cd. Decreto Aiuti-quater), per complessivi Euro [...] (importo risultante anche dal cassetto fiscale della società);*

· *credito d'imposta imprese "non gasivore", maturato sugli acquisti di gas naturale nel primo trimestre 2023, istituito dall'art. 1, commi da 45 a 50 della L. 197/2022 (la Legge Finanziaria 2023), per complessivi Euro [...].»*

L'istante afferma che *«detti crediti d'imposta non sono mai stati usati in compensazione e, pertanto, potrebbero essere astrattamente cedibili, previa apposizione del prescritto visto di conformità.»*

Inoltre, la società *«è debitrice di Agenzia delle Entrate Riscossione per debiti erariali scaduti per oltre [...] Euro, anche se detto importo verrà meglio precisato a seguito della verifica dello stato passivo».*

Ciò premesso, *«intenderebbe cedere a terzi i predetti crediti d'imposta tramite procedure competitive da attuarsi dopo aver ottenuto il visto di conformità e le debite autorizzazioni da parte degli organi della procedura (comitato dei creditori e Giudice Delegato) e ripartendo l'incasso tra tutti i creditori nel rispetto della par condicio creditorum e delle cause legittime di prelazione previste dal Codice Civile.»*

A tal proposito, l'istante intende conoscere *«in merito alla possibilità di utilizzo di tali [crediti, ndr.] al di fuori della compensazione con ruoli erariali.»*

In particolare, l'incertezza giuridica sollevata dall'istante attiene *«la natura di tali crediti d'imposta che, se giuridicamente qualificabili quali crediti verso l'Erario, incontrerebbero un duplice ostacolo rappresentato:*

1. dal divieto di compensazione orizzontale in presenza di ruoli scaduti di ammontare complessivi superiore ad Euro 1.500, ex art. 31 del D.L. 78/2010;

2. dallo stesso Codice della Crisi dell'Impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. 14/2019, d'ora innanzi per brevità CCII) che, all'art. 155, riproponendo la formulazione del vecchio art. 56 della legge fallimentare, consente in linea generale ai terzi di compensare i propri debiti verso il debitore assoggettato a liquidazione giudiziale con i propri crediti, ancorché non scaduti prima dell'apertura della procedura concorsuale.

Agenzia delle Entrate potrebbe, pertanto, bloccare la cessione a terzi dei predetti crediti d'imposta opponendo la compensazione con i maggiori debiti fiscali della società».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In estrema sintesi, l'istante ritiene che *«il divieto di utilizzo del credito con modalità diverse dalla compensazione con ruoli erariali (mod F24 cod.trib. RUOL) [divieto disposto dall'articolo 31 del dl n. 78 del 2010, n.d.r] non riguarda i vari contributi e le agevolazioni concessi nella forma di credito d'imposta [...]».*

L'istante, ritiene, altresì, che *« i crediti d'imposta di cui al presente interpello non sono crediti verso l'Erario, compensabili con controcrediti dello stesso ex art. 56 l.f., ora*

art. 155 CCII, bensì agevolazioni erogate dallo Stato delle quali la forma del credito d'imposta (compensabile o cedibile a terzi secondo le norme che li hanno istituiti) è solo la modalità di erogazione.

[...]

Previa asseverazione dei predetti crediti d'imposta ad opera di un soggetto abilitato al rilascio del visto di conformità e previa autorizzazione da parte degli organi della procedura, [la società istante, ndr.] ritiene di poter procedere con la cessione a terzi dei predetti crediti d'imposta per imprese "non gasivore" tramite procedure competitive come richiesto dall'art. 216, comma 2, CCII.»

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6, comma 4 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (di seguito, Decreto Aiuti-*bis*), l'articolo 1, comma 4 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 (di seguito, Decreto Aiuti-*ter*), l'articolo 1 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (di seguito, Decreto Aiuti-*quater*) e l'articolo 1, comma 5 della legge del 29 dicembre 2022, n. 197 hanno previsto il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale durante il terzo trimestre 2022, ottobre e novembre 2022, dicembre 2022 e il primo trimestre 2023.

Trattasi di una misura agevolativa volta a contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi di gas naturale nei relativi periodi di riferimento attraverso un parziale ristoro alle imprese aventi i requisiti soggettivi e oggettivi normativamente richiesti.

Tanto premesso, nel presupposto - non verificabile in questa sede perché non oggetto dell'istanza - che l'istante abbia le condizioni per accedere all'agevolazione sopra richiamata, si osserva che l'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, disciplinando la preclusione alla compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo in via definitiva, al comma 1 sancisce che *«a decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento.»*

Tale disposizione contempla il divieto di compensazione dei soli crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori di ammontare superiore a 1.500 euro e per i quali è scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

Con la circolare n. 13/E dell'11 marzo 2011, è stato chiarito che *«ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24. Infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al decreto legge n. 78 del 2010, la norma è tesa ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso.»*

Come già evidenziato con la risposta all'interpello n. 451 pubblicata sul sito internet della scrivente il 1° luglio 2021, *«i crediti d'imposta cui si riferisce la norma*

sono quelli che nascono quando il prelievo erariale (anche mediante autoliquidazione) è effettuato in misura superiore al dovuto, mentre i crediti agevolativi sono riconosciuti ex lege al verificarsi di determinate condizioni, con la conseguenza che in nessun modo possono essere ricondotti ad una definizione di "credito derivante da imposta erariale"».

Alla luce delle considerazioni sin qui esposte, si ritiene che i crediti d'imposta per imprese "non gasivore", avendo natura agevolativa, non possono essere ricondotti alla definizione di "credito derivante da imposta erariale".

Con riferimento a tali crediti, convenendo con l'istante, non opera, pertanto, il divieto di compensazione in presenza di un debito iscritto a ruolo in via definitiva, disciplinato dall'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78.

Diversamente da quanto stabilito dall'istante, risulta, invece, applicabile l'articolo 155 del decreto legislativo del 12 gennaio 2019, n. 14 (di seguito, Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza o CCII), il quale al primo comma dispone che *«I creditori possono opporre in compensazione dei loro debiti verso il debitore il cui patrimonio è sottoposto alla liquidazione giudiziale i propri crediti verso quest'ultimo, ancorché non scaduti prima dell'apertura della procedura concorsuale».*

Il legislatore della riforma ha riproposto l'istituto della compensazione nell'ambito della liquidazione giudiziale in maniera pressoché speculare alla disposizione contenuta nella vecchia legge fallimentare all'articolo 56.

Sulla previsione in esame, la relazione illustrativa del nuovo codice commenta che *«la disposizione riafferma, per evidente esigenza di equità, la possibilità di opporre in compensazione a un debito nei confronti del soggetto sottoposto a liquidazione giudiziale un controcredito anche non scaduto prima dell'apertura.»*

L'operatività della compensazione nella procedura di liquidazione giudiziale è subordinata, tuttavia, a rigorose condizioni.

In particolare, la norma dispone che la compensazione opera in presenza di posizioni creditorie reciproche, indipendentemente dal fatto che queste siano scadute prima dell'apertura della liquidazione giudiziale, purché il fatto genetico dei crediti sia avvenuto prima dell'apertura della procedura.

I rispettivi crediti devono essere omogenei, nel senso che possono essere compensati soltanto crediti della stessa specie (es.: obbligazioni pecuniarie, obbligazioni aventi ad oggetto la consegna di una quantità di un bene specifico), liquidi, nel senso di certezza dell'esistenza e dell'importo - requisito, tuttavia, che non deve necessariamente preesistere rispetto all'apertura della procedura, potendo sussistere al momento della pronuncia della compensazione, ovvero quando la compensazione viene eccepita - ed esigibili, anche dopo l'apertura, essendo sufficiente che l'esigibilità sussista al momento della pronuncia.

Nel caso di specie, dunque, sussistendo le anzidette condizioni, l'Amministrazione finanziaria può, ai sensi dell'articolo 155 del CCII, opporre in compensazione del debito verso l'istante, rappresentato dai crediti per imprese "non gasivore" già citati, con il credito verso quest'ultimo, rappresentato dal debito iscritto a ruolo divenuto definitivo.

A nulla rileva, in questa circostanza, il discrimine circa la "natura" degli stessi, operante ai sensi dell'articolo 31 del d. lgs. n. 78 del 2010 - secondo cui *«è comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse*

imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto» e che, dunque, esclude, attraverso l'espressa indicazione dei crediti compensabili (*i.e.* i crediti relativi alle stesse imposte), la possibilità di estinguere i debiti per imposte erariali e relativi accessori iscritti a ruolo mediante la compensazione di crediti agevolativi - poiché il citato articolo 155 è applicato nell'ambito della liquidazione giudiziale, fase irreversibile, finale e straordinaria della vita dell'impresa nella quale l'Amministrazione finanziaria creditrice, al pari degli altri creditori, può esercitare tale diritto potestativo.

Ciò detto, si ritiene che l'Ente creditore abbia facoltà di opporsi alla cessione dei crediti in parola e chiedere la compensazione disciplinata dall'articolo 155 del CCII.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)