

Roma, 5 marzo 2010

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 -- incentivi all'acquisto di auto ecologiche di cui all'articolo 1 del decreto legge n. 5 del 2009 -- cessione del credito.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 1 del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA Spa svolge attività di progettazione, produzione e distribuzione di autoveicoli, sia direttamente, sia tramite società appartenenti al gruppo BETA ed opera nel mercato italiano attraverso una propria rete di distributori (concessionari).

Nell'ipotesi di cessione di veicoli nuovi aventi le caratteristiche previste per poter usufruire degli "incentivi alla rottamazione" di cui all'articolo 1 del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, i contributi sono anticipati agli acquirenti dei veicoli sotto forma di sconto sul prezzo di vendita delle vetture, per poi essere recuperati esclusivamente da ALFA (in quanto impresa costruttrice) come credito d'imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (cfr. articolo 1, comma 231, della legge 27 dicembre 2006, n. 296).

L'istante fa presente che a causa della peculiare struttura organizzativa del gruppo e del particolare andamento congiunturale, sussistono alcuni problemi nell'utilizzo del credito d'imposta da parte di ALFA, che ha raggiunto al ... 2009 un ammontare ingente, stante la minore esposizione debitoria a titolo di IRES, IRAP e contributi.

L'istante chiede, pertanto, un'interpretazione estensiva della nozione di impresa costruttrice di cui all'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006, che ricomprenda anche le società del gruppo BETA che producono veicoli o parti

significative degli stessi (GAMMA, DELTA ed EPSILON), affinché i crediti d'imposta maturati possano essere proporzionalmente distribuiti tra le suddette società del gruppo, nonostante la commercializzazione dei veicoli sia effettuata esclusivamente da ALFA attraverso la propria rete di concessionari.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che possano qualificarsi imprese costruttrici ai fini dell'applicabilità dell'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006, oltre ad ALFA, anche le società GAMMA, DELTA ed EPSILON in quanto le stesse partecipano alla costruzione dei veicoli oggetto dei contributi.

Ai fini della fruizione del suddetto credito di imposta, si intende predisporre uno schema contrattuale (mandato) in cui ALFA - per la gestione dei contributi - opera nei confronti dei concessionari anche per conto delle altre società del gruppo (GAMMA, DELTA, EPSILON). Pertanto, al momento in cui si verificano i presupposti per la maturazione del contributo (e del relativo credito di imposta) gli effetti giuridici dovrebbero verificarsi direttamente in capo ai soggetti interessati.

Per quanto riguarda la ripartizione del credito d'imposta all'interno del gruppo BETA, l'istante intende adottare la seguente procedura:

- 1) il concessionario immatricola il veicolo, riconosce al cliente il contributo ed invia la relativa documentazione ad ALFA;
- 2) ALFA, verificata la documentazione, emette la nota di credito a favore del concessionario;
- 3) ALFA comunica alle altre società del gruppo la quota del credito d'imposta di loro competenza;
- 4) le altre società del gruppo emettono la nota di credito a favore di ALFA per un importo pari alla quota di credito d'imposta spettante;
- 5) ALFA e le altre società del gruppo provvedono a registrare il proprio credito d'imposta utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che l'articolo 1 del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito con modificazioni dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, nel prevedere una serie di incentivi rappresentati dai contributi concessi agli acquirenti di vetture aventi specifiche caratteristiche, ha rinviato alle disposizioni di cui ai commi da 230 a 234 dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

In particolare, l'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006, dispone che *“(...) i centri autorizzati che hanno effettuato la rottamazione, ovvero le imprese costruttrici o importatrici del veicolo nuovo rimborsano al venditore l'importo del contributo e recuperano detto importo quale credito di imposta solo ai fini della compensazione di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal momento in cui viene richiesto al pubblico registro automobilistico l'originale del certificato di proprietà. Il credito d'imposta non è rimborsabile (...)”*.

La legge n. 296 del 2006 non definisce l'impresa costruttrice. Tale nozione, tuttavia, si evince sia dal decreto legislativo 24 giugno 2003, n. 209 (in attuazione della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 settembre 2000, n. 2000/53/CE, relativa ai veicoli fuori uso), sia dal decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 (nuovo codice della strada).

In particolare, il costruttore del veicolo è colui che detiene l'omologazione del veicolo (cfr. articolo 3 del decreto legislativo 24 giugno 2003, n. 209) e rilascia all'acquirente, per ciascun veicolo costruito conformemente al tipo omologato, la dichiarazione di conformità, assumendosi la piena responsabilità ad ogni effetto di legge (cfr. articolo 76 del decreto legislativo n. 285 del 1992).

Tanto premesso, si ritiene che, alla luce della normativa richiamata, non possa accogliersi la proposta del contribuente di estendere la nozione di impresa costruttrice a soggetti diversi dal costruttore del veicolo nel significato sopra delineato.

Si osserva, tuttavia, che l'erogazione dei contributi statali in favore degli acquirenti dei veicoli non può tradursi in uno svantaggio per le imprese costruttrici (o importatrici) che anticipano detti contributi e poi li recuperano sotto forma di crediti d'imposta da utilizzare in compensazione, in particolar modo laddove gli ingenti crediti maturati non trovano capienza nelle imposte e nei contributi da versare.

Al fine di fornire soluzione alla problematica occorre condurre un'ulteriore riflessione, partendo dalla corretta individuazione della natura del credito d'imposta di cui al citato articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006.

Al riguardo, si osserva che i crediti di cui sono titolari le imprese costruttrici (o importatrici) sorgono a fronte di una mera anticipazione finanziaria effettuata dalle medesime per conto dello Stato.

Le imprese costruttrici o importatrici, infatti, non sono le effettive destinatarie dell'agevolazione, ma sono meri soggetti intermediari che intervengono nel rapporto tra l'Erario e gli acquirenti dei veicoli e, per espressa previsione normativa, sono obbligate a recuperare l'anticipazione sostenuta (erogazione ai clienti dei contributi statali) sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ma non anche a rimborso.

Si osserva, inoltre, che il credito in esame differisce sia dai crediti d'imposta per il rimborso di quanto indebitamente versato, sia dai crediti d'imposta in senso stretto (quest'ultimi riconosciuti *ex lege* in favore dei contribuenti per finalità agevolative).

Ciò in quanto il diritto di credito di cui al citato comma 231 non consiste nel diritto a ricevere una specifica prestazione finanziaria da parte dello Stato (il contributo in denaro, difatti, è erogato a favore degli acquirenti dei veicoli), né discende da un indebito versamento che si intende ripetere.

Nel caso in esame, pertanto, il credito di cui al citato comma 231 – attribuito all'impresa costruttrice che rimborsa al concessionario l'importo dei

contributi statali destinati agli acquirenti e anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita dei veicoli – rappresenta un vero e proprio diritto di credito che l'impresa costruttrice vanta nei confronti dell'Erario.

Solo ai fini procedurali, detto credito rientra nella categoria dei crediti d'imposta da quadro RU ed è compensabile *ex* articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, senza, tuttavia, che operino i limiti di utilizzo previsti dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (pari a 516.456, 90 euro), e dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (pari a 250.000 euro) (cfr. articolo 1, comma 10, del decreto legge n. 5 del 2009).

Tanto premesso, attesa la particolare natura giuridica del credito di cui all'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006, si ritiene che lo stesso possa essere ceduto dall'impresa costruttrice secondo le ordinarie regole civilistiche.

Al riguardo, l'articolo 1260 c.c. stabilisce che *“il creditore può trasferire a titolo oneroso o gratuito il suo credito, anche senza il consenso del debitore, purché il credito non abbia carattere strettamente personale o il trasferimento non sia vietato dalla legge.”*

Si precisa, inoltre, che nella cessione del credito effettuata ai sensi degli articoli 1260 e seguenti del codice civile, il cessionario subentra nel diritto di credito del cedente e si sostituisce a quest'ultimo nella medesima posizione. In particolare, il soggetto pubblico debitore (ceduto) può opporre al cessionario tutte le eccezioni che poteva far valere nei confronti del creditore originario (cedente).

Peraltro, la cessione del credito in esame deve risultare da atto avente data certa e, per essere efficace, deve essere notificata all'Agenzia delle entrate (debitore ceduto).

A tal fine, si ricorda che il requisito della data certa va interpretato alla luce delle disposizioni del codice civile ed in particolare dell'art. 2704 c.c.. Pertanto, non è necessario che l'atto di cessione rivesta la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, in quanto rileva qualunque fatto che possa essere idoneo a stabilire, con carattere di obiettività, l'antioriorità del documento.

Il cessionario, a sua volta, può utilizzare il credito ceduto nel rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 231, della legge n. 296 del 2006, ossia in compensazione con i propri debiti d'imposta o contributivi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In particolare, ai fini della compensazione mediante il modello F24 è necessario, altresì, che il credito ceduto risulti dalla dichiarazione del soggetto cessionario (cfr. articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997).

Occorre, inoltre, che nel contratto di cessione del credito e nella comunicazione di tale cessione all'Agenzia delle entrate sia indicato ogni elemento utile per consentire alla stessa di monitorarne il corretto uso. In particolare, occorre specificare il credito d'imposta ceduto con il relativo riferimento normativo, il codice tributo da utilizzare ai fini della compensazione e il periodo d'imposta in cui il credito viene ad esistenza (cfr. la risoluzione 12 marzo 2009, n. 62/E).

Da ultimo, si segnala che per gli atti di cessione dei crediti in esame non vi è l'obbligo di chiedere la registrazione ai sensi dell'articolo 5 della Tabella del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Infatti, come già ricordato con Ris. n. 166/E del 12 luglio 2007 con riferimento alla diversa fattispecie degli accordi di consolidamento posti in essere dai soggetti aderenti al consolidato nazionale, non sussiste obbligo di chiedere la registrazione per "Atti e documenti *formati per l'applicazione*, riduzione, *liquidazione*, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute...".

L'inclusione degli atti di cessione dei crediti in esame nel campo applicativo della disposizione da ultimo citata discende dalla peculiare natura del credito ceduto e dalla particolare utilizzazione vincolata cui questo credito è destinato; è la legge stessa a prevedere, infatti, che il credito sia fisiologicamente utilizzato, in via esclusiva, in compensazione dei debiti fiscali o contributivi.

Da quanto sopra discende, pertanto, che l'atto di cessione del particolare credito oggetto della fattispecie in esame, posto in essere ai sensi dell'articolo 1260 c.c., rientra tra gli atti "*formati per l'applicazione... o la liquidazione*" delle imposte.

Resta fermo che ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. 131 del 1986, qualora le parti presentino l'atto alla registrazione (al fine, ad esempio, di attribuirne data certa) l'imposta di registro è dovuta in misura fissa.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.