

Risposta n. 258/2023

OGGETTO: Credito d'imposta per le imprese non energivore – possibilità di fruire del beneficio anche per le imprese in amministrazione straordinaria – articolo 3 del decreto legge 21 marzo 2022 n. 21 convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 e successivi interventi normativi

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

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (di seguito anche la "Società", "ALFA" o l' "Istante"), ha chiesto dei chiarimenti in relazione all'interpretazione delle norme inerenti la fruizione del credito d'imposta stabilito dall'articolo 3 del decreto legge 21 marzo 2022 n. 21 convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 per le imprese non energivore.

L'Istante riferisce che con decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del ... la società è stata ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria per le grandi imprese in crisi di cui al decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347 ("Misure urgenti per la

ristrutturazione industriale delle grandi imprese in stato di insolvenza"), convertito, con modificazioni, nella legge 18 febbraio 2004, n. 39 e ss.mm.ii. (la "Legge Marzano").

Con il medesimo decreto è stato nominato un Commissario Straordinario di ... che ha assunto la gestione del patrimonio dell'impresa con il duplice obiettivo di:

(i) perseguire il recupero dell'equilibrio economico delle attività imprenditoriali salvaguardando, nella misura massima possibile, i livelli occupazionali

e

(ii) soddisfare, con gli attivi realizzati in corso di procedura, i creditori della società, anche in questo caso nella misura massima possibile.

L'Istante, anche a seguito dell'apertura della procedura di amministrazione straordinaria, è una società attiva nel settore della ...

A tale riguardo ALFA, successivamente all'apertura della procedura di amministrazione straordinaria, ha stipulato, tra l'altro, con il Ministero contratti aventi ad oggetto rilevanti forniture di ...; detti contratti risultano attualmente in essere.

Secondo quanto riferito dalla società, il Ministero dello Sviluppo Economico ha approvato il Programma di cessione dei complessi aziendali di ALFA, di cui all'articolo 57, comma 4, del D. Lgs. 270/1999, avente la finalità di risanamento della società con continuazione dell'esercizio d'impresa.

Il termine per l'esecuzione del predetto programma è stato prorogato dal Ministero dello Sviluppo Economico, con Decreto del ..., sino al ... 2023.

Ai sensi dell'art. 73 del d.lgs. 270 del 1999 "1. Nei casi in cui è stato autorizzato un programma di cessione dei complessi aziendali, se nel termine di scadenza del programma, originario o prorogato a norma dell'art.66, è avvenuta la integrale cessione

dei complessi stessi, il tribunale, su richiesta del commissario straordinario o d'ufficio, dichiara con decreto la cessazione dell'esercizio dell'impresa ... 3. A far data dal decreto previsto dal comma 1 l'amministrazione straordinaria è considerata, ad ogni effetto, come procedura concorsuale liquidatoria".

Qualora l'obiettivo dell'amministrazione straordinaria è di risanare la società con la continuazione dell'esercizio dell'impresa, le imprese per le quali è stata disposta l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi determinano il reddito d'impresa in modalità ordinaria, presentando le dichiarazioni IRES e IRAP in modalità ordinaria fino all'apertura della fase liquidatoria (cfr. risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 64/E del 13 giugno 2011 e n. 115/E del 12 aprile 2002).

Tanto premesso, con specifico riferimento al tema oggetto dell'istanza in esame, la società ALFA dichiara di non essere una impresa energivora "a forte consumo di energia elettrica" secondo la definizione di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017 e fa presente che, nello svolgimento della sua attività di impresa volta alla valorizzazione dei due rami aziendali oggetto del Programma di cessione ed alla salvaguardia dell'occupazione, è dotata "*di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW*" come richiesto dall'articolo 3 del decreto-legge n. 21 del 2022.

Tale norma ha introdotto un «Contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica» per le imprese "non energivore" (imprese a forte consumo di energia) a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, in favore delle imprese dotate di contatori di energia

elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kw diverse dalle imprese a forte consumo di energia di cui al Decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 300 del 27 dicembre 2017.

L'istante afferma che mentre le imprese energivore, per espressa previsione dell'articolo 3, comma 2, del predetto D.M. sono escluse dalle agevolazioni se sono "*in difficoltà ai sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01) concernente "Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà"*, per le società non energivore e in amministrazione straordinaria, nel silenzio della norma, non è chiaro se sia possibile fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 21/2022 (in relazione al secondo trimestre 2022), all'articolo 6 del decreto-legge n. 115 del 2022 (in relazione al terzo trimestre 2022), all'articolo 1 del decreto - legge n.144 del 2022 (in relazione ai mesi di ottobre e novembre 2022) e all'articolo 1 del decreto-legge n. 176 del 2022 (in relazione al mese di dicembre 2022).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter fruire del credito d'imposta per le imprese non energivore previsto dall'articolo 3 del decreto-legge n. 21 del 2022 (in relazione al secondo trimestre 2022), dall'articolo 6 del decreto-legge n. 115 del 2022 (in relazione al terzo trimestre 2022), dall'articolo 1 del decreto-legge n. 144 del 2022 (in relazione ai mesi di ottobre e novembre 2022) e all'articolo 1 del decreto-legge n. 176 del 2022 (in relazione al mese di dicembre 2022), per le seguenti ragioni:

1) la norma (articolo 3 decreto-legge n. 21 del 21/3/2022) istitutiva del credito di imposta per le imprese non energivore è contenuta nel decreto - legge "*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*" ed è stata emanata per contrastare gli effetti economici della grave crisi internazionale in atto in Ucraina; considerato che detta norma non prevede l'esclusione dalle agevolazioni per le imprese non energivore in amministrazione straordinaria deve ritenersi confermato che il credito d'imposta per le imprese non energivore spetti anche alle imprese come ALFA;

2) la Commissione Europea, che nella Comunicazione 2022/C131 I/01 pubblicata sulla GU dell'Unione Europea del 24/3/2022 ha adottato il "*Quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di stato a sostegno dell'economia a seguito della aggressione della Russia contro l'Ucraina*", nel par. 1, ha individuato al punto " 1.4. *Misure di aiuto di Stato adeguate*" e previsto che " 26. *Gli Stati membri devono notificare tali misure di aiuto e la Commissione le valuterà direttamente a norma dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), TFUE. Tali aiuti possono essere concessi a imprese in difficoltà*": pertanto, ad avviso della società, anche il credito d'imposta per le imprese non energivore può essere concesso a imprese in difficoltà;

3) il sito <https://www.rna.gov.it/> nell'ambito delle FAQ relative alle misure di aiuto di stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina (quesito 14) conferma il quadro temporaneo di aiuti previsto dalla Commissione europea del 23 marzo 2022 e riferisce che con il primo emendamento del *Quadro temporaneo di crisi per misure di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina* del 20 luglio 2022 è stato modificato e esteso l'ambito di applicazione del quadro temporaneo innalzando il tetto del massimale a 2 milioni di euro; quindi

anche il RNA, confermando il quadro temporaneo di aiuti previsto dalla Commissione Europea del 23 marzo 2022, conferma che il credito d'imposta spetta anche alle imprese in difficoltà.

4) la Comunicazione della Commissione Europea del 20 luglio 2022 (2022/C280/01) pubblicata sulla GU dell'Unione europea del 21.7.2022 non modifica il parere espresso dalla precedente Comunicazione del 23.3.2022 sopra riportata e quindi conferma anch'essa che il credito d'imposta spetta anche alle imprese in difficoltà;

5) l'art. 6 del decreto-legge n. 115 del 9.8.2022, l'art. 1 del decreto-legge n. 144 del 23 settembre 2022 e l'art. 1 del decreto - legge n.176 del 18 novembre 2022 che hanno prorogato l'agevolazione in questione e, parimenti, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 13 maggio 2022 non prevedono alcuna esclusione per le imprese in difficoltà, conseguentemente confermano, *a contrariis*, che il credito d'imposta per le imprese non energivore spetta anche alle imprese in difficoltà;

6) precedenti favorevoli all'utilizzabilità delle agevolazioni fiscali concesse alle imprese in amministrazione straordinaria che, come ALFA, hanno come obiettivo la continuità dell'azienda e dell'esercizio dell'attività economica e il mantenimento dei lavoratori nella stessa occupati, si riscontrano anche in altre norme agevolative. In particolare:

a) in riferimento al credito d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013 e del d.m. 27.5.2015, con la Circolare 5/E del 16 marzo 2016 (cfr. par. 1, pag. 9), l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di escludere dal novero dei beneficiari del credito i soggetti "*sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica (così come avviene*

tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta)". Nel caso di specie, la procedura di amministrazione straordinaria cui è stata sottoposta ALFA ai sensi dell'articolo 27 del D.Lgs. n.270 del 1999 è basata su un Programma di prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa, finalizzato al recupero dell'equilibrio delle attività imprenditoriali e mirato, in particolare, alla cessione dei complessi aziendali funzionanti, pertanto si tratta di una procedura finalizzata alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica e al mantenimento della forza lavoro occupata;

b) con riferimento al credito d'imposta per gli investimenti di cui all'articolo 1, comma 1051 e seguenti della Legge n. 178 del 2020, l'agevolazione è risultata spettante alle procedure concorsuali che sono finalizzate al risanamento quale per l'appunto l'amministrazione straordinaria; l'articolo 1, comma 1052 precisa che l'agevolazione non spetta alle imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale quindi, come chiarito nella circolare dell'agenzia delle entrate n. 9/E del 23.7.2021, quesito 1.2, le esclusioni riguardano esclusivamente le procedure concorsuali con finalità liquidatorie e non quelle finalizzate al risanamento e al mantenimento dei livelli occupazionali come nel caso specifico l'amministrazione straordinaria di ALFA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3 del decreto-legge 21 marzo 2022 n. 21 convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 (c.d. "decreto Ucraina"), recante «Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina» stabilisce, al comma 1,

il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 12% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, in favore delle imprese «dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica» (cosiddette imprese energivore) «di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 300 del 27 dicembre 2017».

Tale percentuale è stata poi rideterminata nella misura del 15 per cento dall'articolo 2, comma 3, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, (c.d. decreto Aiuti), convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2022, n. 91.

La misura, al pari delle altre agevolazioni previste in materia di caro energia a seguito della crisi ucraina, è stata prorogata dai successivi decreti:

- il decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, rubricato "Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali" (c.d. "decreto Aiuti-bis"), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142;

- il decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, rubricato "Ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)" (c.d. "decreto Aiuti-ter"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175;

- il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, rubricato "Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica" (c.d. "decreto Aiuti-quater").

I chiarimenti in merito all'ambito applicativo e alla disciplina dei crediti d'imposta previsti a sostegno delle imprese particolarmente danneggiate dall'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale sono stati forniti con diversi documenti di prassi (v. circolari n. 13/E, n. 22/E, n. 25/E e n. 36/E del 2022), cui si rinvia per quanto in questa sede non specificato.

Con riferimento al requisito soggettivo richiesto dalla norma per fruire dell'agevolazione in esame, si ricorda che, come chiarito dalla circolare n. 36/E del 2022, *"beneficiarie dei crediti d'imposta in esame sono le "imprese" che sostengono i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Sotto il profilo soggettivo, dunque, i crediti d'imposta sono riservati a **tutte** le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che - indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, nonché dal regime contabile adottato - rispettano le condizioni normativamente previste. "*

Nel medesimo documento di prassi, si legge altresì che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese commerciali sia le imprese agricole e, inoltre, per quanto di specifico interesse nel caso di specie, che *"**in assenza di un'espressa esclusione normativa**, possano beneficiare delle misure in commento sia gli enti commerciali sia gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla forma giuridica (consorzio, fondazione, ecc.), ivi comprese, ad esempio, le Opere pie, le Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB), le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCSS)*

e le Aziende unità sanitarie locali (AUSL) - e le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 4609, nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale."(enfasi aggiunta).

Ciò detto, oggetto di chiarimento dell'interpello in esame è la possibilità, per l'istante, di fruire del credito d'imposta previsto per le società non energivore anche se sottoposto alla procedura di amministrazione straordinaria, ai sensi dell'articolo 27 del D. Lgs. n. 270 del 1999, che è basata su un Programma di prosecuzione dell'esercizio dell'attività d'impresa, finalizzato al recupero dell'equilibrio delle attività imprenditoriali e mirato, in particolare, alla cessione dei complessi aziendali funzionanti; trattasi, secondo quanto dichiarato dall'istante, di una procedura finalizzata alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica e al mantenimento della forza lavoro occupata (cfr. risoluzione 12 aprile 2002, n. 115/E), circostanza avallata dal fatto che l'istante menziona contratti aventi ad oggetto forniture di ... e prestazioni di ammodernamento e potenziamento di quest'ultima, ancora in essere.

Coerentemente a quanto chiarito dalla Circolare 36/E del 2022 con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione del contributo, in assenza di un'espressa esclusione normativa per la fruizione del credito in esame da parte delle società in difficoltà, nel presupposto che ricorrano i presupposti previsti dalle citate disposizioni per il riconoscimento del contributo in relazione all'attività commerciale (quella preposta alla continuazione dell'attività aziendale) posta in essere dal soggetto istante, deve ritenersi che non sussistono elementi ostativi alla fruizione del credito d'imposta in questione da parte della società (cfr. in tal senso Circolare 5/E del 2016).

Il presente parere viene reso sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza e i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle in relazione alle quali è stato formulato espressamente un quesito da parte dell'Istante, ivi compresa la sussistenza di tutti i presupposti oggettivi e soggettivi per la fruizione del credito d'imposta in questione nonché la compatibilità della disciplina agevolativa in commento rispetto ai limiti e alle condizioni previste in materia di "aiuto di Stato" anche ai sensi del "Quadro temporaneo di crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina", di cui alla Comunicazione della Commissione (2022/C 131 I/01), adottato il 23 marzo 2022 e successivi atti.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**