

## Risposta n. 47

**OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Credito d'imposta previsto dall'articolo 20 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### QUESITO

Alfa, di seguito anche "l'interpellante" o "l'istante", è un'associazione che, sin dal ... 2014, ha l'esercizio del cinema ..., sala cinematografica ubicata in ....

L'associazione rappresenta che, pur in presenza dei requisiti sostanziali e procedurali per usufruire del credito d'imposta previsto dall'articolo 20 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, la stessa «*non ha fatto mai valere, né utilizzato questo credito, prima dell'esercizio 2017, non compilando il quadro RU delle dichiarazioni fiscali annuali, modelli ENC*» (cfr. pagina 1 dell'istanza).

Volendo ora procedere all'utilizzo del credito in esame, l'istante pone due diversi quesiti:

1) se e come far risultare il credito relativo alle annualità per le quali è già stata presentata la relativa dichiarazione dei redditi;

2) come gestire la successione temporale delle norme agevolative, specie in riferimento all'anno 2018, considerato che la legge 14 novembre 2016, n. 220 - attuata con decreto interministeriale del 15 marzo 2018 - nel riformare i crediti di imposta relativi al settore cinematografico, ne ha previsto una diversa disciplina e commisurazione.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In riferimento ai quesiti posti, l'istante:

1) intende provvedere alla compilazione del quadro RU nel modello Redditi ENC 2018 relativo al 2017, indicando il credito maturato nel corso dei precedenti esercizi fiscali a partire dal 2014 (anno di apertura della sala cinematografica), con utilizzo del credito di imposta in compensazione ex articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 nel corso del 2018.

In alternativa, vista l'attuale formulazione dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, l'associazione propone di integrare le dichiarazioni già presentate relative agli anni d'imposta precedenti il 2017, indicando nei rispettivi quadri RU la maturazione del credito e la sua non utilizzazione nell'anno;

2) stante l'avviso pubblicato in data 25 giugno 2018 dalla Direzione Generale Cinema del Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (MIBACT) – laddove, nell'illustrare la “Disciplina transitoria” si prevede che *«Gli introiti derivanti dalla programmazione avvenuta fino alla data del 31.05.2018 devono essere calcolati e utilizzati ai sensi del DM 310 del 2000»* - ritiene che *«il credito di imposta maturato in precedenza, secondo quanto previsto dal DM 310 del 2000, possa essere incrementato fino alla data del 31.05.2018 come evidenziato nell'avviso della DGC ed utilizzato, fino ad esaurimento dello stesso, essendo un diritto di credito acquisito fino al momento in cui tale previsione normativa ha perso di efficacia»* (così a pagina 2 dell'istanza).

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 20 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60 riconosceva, agli esercenti sale cinematografiche, in sostituzione degli abbuoni previsti ai fini del

versamento dell'imposta sugli spettacoli, un apposito credito d'imposta, disciplinato con decreto interministeriale 22 settembre 2000, n. 310.

Tale credito, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi:

- era commisurato ai corrispettivi del periodo d'imposta di riferimento (al netto dell'IVA), risultanti dalle annotazioni nel relativo registro, in percentuali variabili a seconda della tipologia di programmazione effettuata;

- poteva *«essere detratto in sede di liquidazioni e versamenti dell'imposta sul valore aggiunto o compensato ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, previa annotazione del relativo ammontare nel registro di cui all'articolo 23 o 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»* (cfr. l'articolo 1, comma 1, del D.I. n. 310).

Successivi interventi normativi, prima riducevano l'ammontare del credito in esame (si veda l'articolo 1 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 20 febbraio 2014), poi abrogavano la previsione del D.Lgs. n. 60 del 1999.

In particolare, rimodulando l'intera disciplina dei crediti d'imposta nell'ambito del settore cinematografico e audiovisivo, la legge 14 novembre 2016, n. 220, tra l'altro:

a) prevedeva:

un apposito credito d'imposta:

- per le imprese dell'esercizio cinematografico, commisurato alle *«spese complessivamente sostenute per la realizzazione di nuove sale o il ripristino di sale inattive, per la ristrutturazione e l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale cinematografiche, per l'installazione, la ristrutturazione, il rinnovo di impianti, apparecchiature, arredi e servizi accessori delle sale»* (cfr. l'articolo 17, comma 1);

- il potenziamento dell'offerta cinematografica, concesso agli esercenti sale cinematografiche e *«commisurato ad un'aliquota massima del 20 per cento sugli introiti derivanti dalla programmazione di opere audiovisive»* (così l'articolo 18, comma 1);

b) ne imponeva l'utilizzo *«esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»* (si veda l'articolo 21, comma 2);

c) demandava ad uno o più decreti interministeriali di stabilire *«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»* (cfr. l'articolo 21, comma 5);

d) abrogava l'articolo 20 del D.Lgs. n. 60 del 1999, a decorrere dal 1° gennaio 2017 (si veda l'articolo 39);

e) dettava una specifica norma transitoria, stabilendo che i nuovi crediti d'imposta *«continuano ad essere disciplinati, fino all'emanazione dei relativi decreti attuativi, dai decreti emanati ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, [...]»* (così l'articolo 40).

In ultimo, il decreto interministeriale 15 marzo 2018 (pubblicato nella G.U. n. 120 del 25 maggio 2018), reca le *“Disposizioni applicative dei crediti di imposta nel settore cinematografico e audiovisivo, di cui agli articoli 16, 17, comma 1, 18, 19 e 20, della legge 14 novembre 2016, n. 220”*.

Da tale provvedimento emerge che:

- i crediti sono utilizzabili esclusivamente in compensazione (ai sensi del citato articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997) *«a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla data in cui si considera maturato il diritto alla loro fruizione e,*

*comunque, a condizione che siano state rispettate le procedure previste nel presente decreto» (cfr. l'articolo 3, comma 1);*

- la Direzione Generale Cinema del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo ("DG Cinema") è il soggetto competente a riconoscere e determinare i crediti d'imposta utilizzabili in compensazione, comunicando *«all'Agenzia delle entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, entro il giorno 5 di ciascun mese, i dati dei soggetti ai quali, nel mese precedente, è stato riconosciuto il credito d'imposta, con i relativi importi, nonché le eventuali variazioni, revoche e cessioni intervenute o accettate in detto mese»* (si veda l'articolo 3, commi 2 e 3);

- il D.I. n. 310 del 2000 ha cessato la propria efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2018, data da cui si applicano le disposizioni relative al potenziamento dell'offerta cinematografica, con relativo credito d'imposta in favore degli esercenti delle sale cinematografiche (cfr. l'articolo 35, commi 1 e 7).

Intervenendo a chiarimento delle novità normative, la DG Cinema, nell'esercizio delle proprie prerogative, con specifico avviso del 25 giugno 2018, ha precisato che *«L'abrogazione del decreto del 22 settembre 2000 n. 310 del Ministero delle finanze (di concerto con i Ministeri dei beni e delle attività culturali e del Tesoro) citata in premessa decorre, per esigenze di sistematicità e ragionevolezza, a partire dal 2 luglio (dato che il 1 luglio è festivo) e avendo come riferimento la programmazione effettuata a decorrere dal 1° giugno 2018. Gli introiti derivanti dalla programmazione avvenuta fino alla data del 31 maggio 2018 devono essere calcolati e utilizzati ai sensi del DM 310 del 2000».*

Alla luce di quanto riassunto, rilevata l'inammissibilità del quesito formulato sub 2) – stante la competenza di altro organo a riconoscere e quantificare il credito d'imposta in esame in riferimento all'anno 2018 – occorre soffermare l'attenzione sull'omessa indicazione dello stesso nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta precedenti il 2017.

Al riguardo, va in primo luogo rammentato che l'articolo 5, comma 1, lettera a), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha sostituito l'articolo 2, commi 8 e 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, con riferimento ai termini per la presentazione della dichiarazione integrativa in materia di imposte sui redditi e dell'IRAP.

In particolare, per effetto di detta modifica, i termini entro cui è possibile presentare la dichiarazione integrativa sono stati equiparati, a prescindere dal soggetto (Amministrazione finanziaria o contribuente) a favore del quale le omissioni o gli errori siano da emendare.

In entrambi i casi, infatti, la dichiarazione integrativa può essere presentata entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Tale allineamento temporale ha comportato:

- da un lato, la modifica dei termini entro cui l'Amministrazione finanziaria può procedere alla liquidazione e all'accertamento della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli nuovi elementi nella stessa indicati (cfr., sul punto, l'articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, a mente del quale «*i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione*»);
- dall'altro, la previsione di diverse modalità di utilizzo del credito (o del maggior credito) emergente dalla dichiarazione integrativa, a seconda dei termini di presentazione della stessa.

In particolare, nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata:

- entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito (o il maggior credito) è immediatamente compensabile, ai sensi

dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, con debiti del medesimo periodo risultanti dalle dichiarazioni presentate (si rammenta, in questo senso, come lo stesso articolo 17, comma 1, preveda che i pagamenti in compensazione siano effettuati «entro la data di presentazione della dichiarazione successiva»);

- oltre i termini per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo, il credito (o il maggior credito) può essere utilizzato in compensazione solo per pagare debiti futuri, ovvero debiti che matureranno a partire dall'anno d'imposta successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione integrativa. Ciò al fine di evitarne un uso indebito.

In tale ipotesi, peraltro, il credito (o il maggior credito) deve essere indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa e concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito (cfr., sul punto, le istruzioni al “QUADRO DI - DICHIARAZIONE INTEGRATIVA” del Modello Redditi ENC).

Dal quadro normativo delineato emerge chiaramente come la disciplina dettata dal novellato articolo 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322 del 1998, abbia ad oggetto, in generale, il credito o il maggior credito che si genera nell'ambito della dichiarazione integrativa, all'esito della procedura ordinaria di liquidazione della stessa.

Tale non è, tuttavia, il credito d'imposta riconosciuto agli esercenti sale cinematografiche, che:

- è istituito e disciplinato dalle specifiche disposizioni normative richiamate nelle pagine precedenti;

- deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione per fini di monitoraggio del credito maturato e dell'utilizzo dello stesso in compensazione c.d. “orizzontale” o “esterna”.

Ciò premesso, si ritiene che la mancata indicazione nel quadro RU del modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è maturato ed in quelli successivi (fino all'anno nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo), non

sia di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione (a differenza di quanto avverrebbe laddove tale indicazione fosse prevista a pena di decadenza, impedendo altresì la presentazione di successive dichiarazioni integrative).

Tuttavia, al fine di non vanificare la previsione normativa circa l'obbligo di indicazione in dichiarazione, l'omessa compilazione del suddetto quadro deve essere sanata mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa per ciascun anno di omissione (si veda, sul punto, la circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 in tema di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, avente valenza generale).

Nel caso di specie, dunque, l'associazione potrà presentare 3 dichiarazioni integrative, una per ciascuno degli anni (2014, 2015, 2016) in cui è stata omessa la compilazione del quadro RU, inserendo, in ognuna, il credito dell'anno di riferimento e quello che residua dall'anno precedente (ad esempio, nella dichiarazione integrativa per il 2015, il credito d'imposta maturato e non utilizzato in quell'anno, nonché quello derivante dal 2014), seguendo le istruzioni proprie del relativo modello dichiarativo.

Si avranno, così, tanti crediti quanti sono i periodi rettificati, che potranno essere spesi in compensazione dal giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione integrativa.

A completamento di quanto sopra riportato, si ricorda che l'omessa indicazione del credito in dichiarazione costituisce pur sempre una violazione, seppure di natura formale.

Alla stessa, quindi, si rende applicabile la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, oggetto di possibile ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO**

*(firmato digitalmente)*