

Risposta n. 191

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - cessione dei crediti d'imposta di cui agli articoli 17 e 18 della legge 14 novembre 2016, n. 220*

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

QUESITO

La [ALFA] (di seguito istante) operante nel settore della realizzazione e gestione, in Italia e all'estero, di sale cinematografiche e/o multisale e di arene estive finalizzate alla realizzazione di spettacoli cinematografici e teatrali, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - interamente controllata da [BETA] fin dalla costituzione avvenuta [...] - ha aderito, [...], al regime di consolidato fiscale previsto dagli articoli 117 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito Tuir), in qualità di società controllata dalla consolidante [BETA].

Nel [...] è stata realizzata una Multisala cinematografica, nel comune di [...], composta da [...] per una spesa di [...] euro (investimento iniziale) per cui il [...] è stata presentata domanda definitiva al Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo (di seguito MIBACT) per l'ottenimento del credito d'imposta previsto dall'articolo 17 della legge 14 novembre 2016, n. 220 (già riconosciuto dal predetto Ministero il 30 novembre 2018 per un importo di [...] euro, a seguito di domanda preventiva del [...]).

Successivamente è stata effettuato un ulteriore investimento di [...] euro (Investimento Aggiuntivo) per la realizzazione di [...] e per il quale è stata inoltrata il [...] domanda preventiva al MIBACT, per l'ottenimento del medesimo credito d'imposta ma ad oggi la domanda in questione non ha avuto ancora riscontro.

L'istante fa presente di aver, altresì, maturato nel 2018 il diritto al credito d'imposta ex articolo 18 della legge n. 220 del 2016, riconosciuto agli esercenti sale cinematografiche, per un importo pari a [...] euro e prevede di maturarne un importo ancora più elevato per l'anno 2019.

Tanto premesso, l'istante, che ha aderito, sin dal periodo d'imposta 2017, al regime della tassazione di gruppo facente capo alla controllante [BETA], intende sapere se sia legittimata (già in sede di presentazione della prossima dichiarazione dei redditi) a cedere i crediti d'imposta di cui agli articoli 17 e 18 della legge n. 220 del 2016 nell'ambito del consolidato fiscale nazionale, per consentire alla consolidante [BETA] di utilizzarlo in compensazione con l'IRES dovuta nell'ambito del consolidato.

In alternativa, chiede se sia possibile cedere il credito d'imposta avvalendosi della procedura di cui all'articolo 43-ter de decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, stante il richiamo contenuto nell'articolo 118 del Tuir.

Chiede, infine, se, in entrambe le ipotesi, la cessionaria possa utilizzare i crediti anche oltre i limiti di utilizzo di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, senza che peraltro ricorra il limite generale di 700.000 euro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di essere legittimata a cedere i crediti d'imposta previsti dagli articoli 17 e 18 della legge n. 220 del 2016, nell'ambito del

consolidato fiscale in cui partecipa, affinché la consolidante [BETA] possa utilizzarlo in compensazione con l'IRES del consolidato.

In subordine, ritiene di essere legittimata a cedere detti crediti anche mediante la procedura prevista dall'articolo 43-ter del d.P.R. n. 602 del 1973.

Ritiene, infine, che la consolidante possa utilizzare i crediti d'imposta ricevuti anche oltre i limiti di utilizzo di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 – in applicazione di quanto previsto dall'articolo 21, comma 3, della legge n. 220 del 2016 per le società che maturano il credito - sia nell'ambito del consolidato fiscale che della procedura di cui dall'articolo 43-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, senza che peraltro ricorra il limite generale di 700.000 euro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 14 novembre 2016, n. 220 rubricata "*Disciplina del cinema e dell'audiovisivo*", in vigore dal 1° gennaio 2017, ha riformato l'intera disciplina dei crediti d'imposta nell'ambito del settore cinematografico e audiovisivo. In particolare ha previsto un apposito credito d'imposta:

- per le imprese di esercizio cinematografico, in misura non inferiore al 20 per cento e non superiore al 40 per cento delle *«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. articolo 17, comma 1);

- per 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»* (cfr. articolo 18, comma 1);

- ha stabilito che i crediti d'imposta previsti per gli operatori del settore cinematografico ed audiovisivo non concorrono alla formazione del reddito ai fini

delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, né rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 96 e 109, comma 5, del TUIR (ossia, ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi) (cfr. articolo 21, comma 2);

- ne ha imposto l'utilizzo *«esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»* (cfr. articolo 21, comma 2);

- ha previsto che ai crediti d'imposta in oggetto non si applica il limite di utilizzo di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (250.000 euro) (cfr. articolo 21, comma 3);

- ha demandato 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. articolo 21, comma 5);

- ha abrogato l'articolo 20 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 60, a decorrere dal 1° gennaio 2017 (cfr. articolo 39);

- ha dettato 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 articolo 40).

Il decreto interministeriale 15 marzo 2018, recante 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*”, ha stabilito, a sua volta, che:

- i crediti sono utilizzabili esclusivamente in compensazione (ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo 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. articolo 3, comma 1), presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici offerti dall’Agenzia delle entrate;

- l’ammontare del credito d’imposta utilizzato in compensazione non deve eccedere l’importo concesso dalla Direzione Generale Cinema del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo (cfr. articolo 3, commi 2 e 3);

- va redatto un piano di utilizzo del credito da predisporre ai fini del riconoscimento dello stesso, ovvero l’indicazione della “*suddivisione dell’utilizzo del credito d’imposta teorico spettante nell’esercizio finanziario in corso al momento del riconoscimento del credito spettante da parte della DG Cinema*” e negli esercizi successivi (più precisamente, per i crediti d’imposta di cui agli articoli 17 e 18 della legge n. 220 del 2016, nei tre esercizi successivi) [(cfr. articoli 11, comma 1, lettera c) e 18, comma 1, lettera b)].

Tutto ciò al fine di contrastare, per quanto possibile, attraverso l’indicazione puntuale dell’utilizzo del credito nei vari esercizi ed il costante monitoraggio sull’effettivo utilizzo dello stesso, ogni forma di mancato utilizzo del beneficio, al fine di garantire e tutelare l’Amministrazione finanziaria e gli altri aventi diritto.

Tanto premesso, il comma 4 del citato articolo 21, riprodotto sostanzialmente dall’articolo 31 del decreto attuativo del 15 marzo 2018, prevede che i crediti d’imposta in esame possano essere ceduti dal beneficiario - 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 dei beni e delle attività culturali e del turismo e dell'effettività del diritto al credito medesimo - a intermediari bancari, ivi incluso l'Istituto per il credito sportivo, finanziari e assicurativi sottoposti a vigilanza prudenziale.

I cessionari possono utilizzare il credito solo in compensazione dei propri debiti d'imposta o contributivi, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, restando impregiudicati i poteri delle competenti amministrazioni relativi al controllo delle dichiarazioni dei redditi e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente.

E' evidente come, attraverso la previsione della cedibilità dei crediti d'imposta, il legislatore abbia riconosciuto agli operatori del settore cinematografico la possibilità di ottenere un'immediata monetizzazione degli stessi crediti che, oltre ad essere fondamentale ai fini dell'ottimizzazione dei flussi finanziari, rappresentata, in particolare per le piccole imprese e per le imprese del settore incapienti ai fini della compensazione, un valido sostegno economico per consentire l'inizio o il proseguimento dell'attività in un settore connotato da numerose criticità.

Va aggiunto, in ogni caso, che i crediti d'imposta non possono essere ceduti a soggetti diversi da quelli espressamente indicati dalla norma (cfr. risposta n. 66/E del 21 febbraio 2019).

Nel caso di specie, tuttavia, l'istante ritiene di essere legittimato a cedere il credito d'imposta previsto dagli articoli 17 e 18 della legge n. 220 del 2016 nell'ambito del consolidato fiscale cui partecipa, affinché la consolidante possa utilizzarlo in compensazione con l'IRES di gruppo.

Per quanto concerne il consolidato fiscale, la relativa disciplina consente la determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile costituita dalla somma algebrica degli imponibili di ciascuna impresa partecipante.

Questa opportunità, tuttavia, non penalizza la possibilità di compensazione e di utilizzo dei crediti e delle eccedenze d'imposta che sono concessi alle imprese singolarmente considerate.

Infatti, gli articoli 121 del Tuir e 7 del decreto ministeriale 1° marzo 2018 (che ha abrogato e sostituito il precedente decreto attuativo del 9 giugno 2004) prevedono che ciascuna società partecipante al consolidato debba redigere e presentare secondo le modalità e i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, la propria dichiarazione dei redditi - senza liquidazione della relativa imposta - comunicando alla società o ente controllante il proprio reddito complessivo, le ritenute subite, le detrazioni e i crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 e gli acconti autonomamente versati.

Relativamente ai crediti d'imposta, l'articolo 7, comma 1, lettera b), del D.M. 1° marzo 2018 prevede che *“ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto (...)”*.

Il trasferimento dei crediti d'imposta è quindi consentito ai soli fini della compensazione con l'IRES del gruppo e per la parte non eventualmente utilizzata dalle singole società per l'assolvimento di altri tributi.

Tutto ciò premesso, risulta evidente che, nel caso descritto dall'istante, non si è in presenza di una vera e propria cessione a terzi del credito d'imposta previsto dagli articoli 17 e 18 della legge n. 220 del 2016, ossia di un contratto tra un creditore (cedente) ed un soggetto terzo (cessionario) mediante il quale il primo trasferisce - a titolo oneroso o gratuito - al secondo il diritto di credito che vanta nei confronti del proprio debitore (ceduto).

Si è in presenza, invece, del trasferimento del predetto credito d'imposta al consolidato fiscale cui partecipa la stessa società istante in qualità di consolidata, nell'ambito di un sistema di tassazione disegnato dal legislatore al fine di consentire la determinazione di un reddito imponibile unico e di abbattere l'IRES di gruppo anche attraverso l'utilizzo in compensazione *ex* articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 dei crediti e delle eccedenza d'imposta trasferiti dalle imprese che vi aderiscono.

Da ultimo, si evidenzia, che la soluzione appena prospettata risponde anche ad esigenze di carattere sistematico perché se si negasse alla società istante la possibilità di cedere il credito d'imposta in esame al consolidato verrebbe meno per la stessa la possibilità di utilizzarlo in compensazione ai fini IRES.

Infatti, l'istante in quanto consolidata, non procede autonomamente alla liquidazione della propria imposta (IRES), spettando alla consolidante, ai sensi dell'articolo 122 del TUIR, il calcolo del "*reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato*" e la "*liquidazione dell'imposta di gruppo*" (i.e. dell'IRES di gruppo).

Per tutte le ragioni sopra esposte, si ritiene che la [ALFA], già in sede di presentazione della prossima dichiarazione dei redditi (Modello Redditi di capitale 2019), possa cedere al consolidato fiscale cui partecipa in qualità di consolidata i crediti d'imposta maturati ai sensi degli articoli 17 e 18 della legge n. 220 del 2016, per la parte eccedente non utilizzata in compensazione dei propri debiti fiscali e contributivi, affinché siano utilizzati dalla consolidante per la compensazione dell'IRES di gruppo.

Resta, dunque, assorbito da quanto sopra chiarito il quesito posto in subordine in merito alla possibilità di ricorrere all'articolo 43-*ter* del dPR n. 602 del 1973.

Per quanto concerne, inoltre, la possibilità di utilizzo da parte della consolidante dei crediti d'imposta in esame anche oltre il limite speciale di utilizzo di 250.000 euro (di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007), nonché oltre il limite generale di 700.000 euro previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (come modificato da ultimo, a decorrere dal 2014, dall'articolo 9 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35), che a decorrere dal 1° gennaio 2001 disciplina il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (limite previsto "fino all'anno 2000" dall'articolo 25, comma 2, del medesimo decreto), torna applicabile quanto chiarito con la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, paragrafo 5.1, ossia che *"nessun limite è stabilito per il trasferimento dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del Modello UNICO Società di Capitali, dal momento che l'importo complessivamente utilizzabile degli stessi è predeterminato e già stanziato sui singoli capitoli di spesa delle amministrazioni competenti a riconoscere il beneficio indicato (cfr. risoluzione 24 maggio 1999, n. 86)"*.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)