

# Ammissibile la cessione al consolidato del *Tax credit* per il cinema

di Gian Marco Committeri (\*)

Con la risposta all'istanza di interpello n. 191/2019, l'Agenzia delle entrate torna a pronunciarsi sulla disciplina dei crediti di imposta per il cinema, ammettendone la cessione in favore del consolidato fiscale cui partecipa, in qualità di consolidata, la società che ha maturato il beneficio fiscale. Secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, in tal caso, non si configura una vera e propria cessione bensì un trasferimento del credito d'imposta al consolidato fiscale 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 art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 dei crediti e delle eccedenze d'imposta trasferiti dalle imprese che vi aderiscono. Infatti, ai sensi dell'art. 21, comma 4, della Legge n. 220/2016, i crediti d'imposta possono essere ceduti solo a controparti qualificate; sulla portata applicativa di tale norma, ed in particolare sull'ipotesi che le attività di recupero potessero essere esperite solo nei confronti del soggetto cedente, l'Agenzia, con la risposta alla consulenza giuridica n. 9/2019, ha chiarito altresì che la Legge n. 220/2016 non ha il rango di legge speciale, ragion per cui la stessa non può derogare al regime ordinario, restando quindi pienamente operante il principio generale di solidarietà previsto dall'art. 43-bis, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.

## 1. Premessa

Con la Legge 14 novembre 2016, n. 220 (nota anche come Legge audiovisivo) (1), il legislatore ha ridefinito gli incentivi e le agevolazioni fiscali a sostegno del settore cinematografico e audiovisivo, rafforzando la disciplina del *Tax credit* ed istituendo un piano straordinario per il potenziamento del circuito delle sale cinemato-

grafiche e per la digitalizzazione del patrimonio cinematografico (2). Successivamente, con due distinti decreti del Ministero dei Beni e delle attività culturali e del Turismo, entrambi datati 15 marzo 2018 (3), sono state definite le **modalità applicative** dei benefici fiscali previsti per il settore. Si tratta in particolare dei seguenti crediti di imposta:

(\*) Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

(1) I primi provvedimenti in materia erano stati introdotti dall'art. 1, commi 325-337, della Legge n. 244/2007 al fine di sostenere le imprese operanti nei diversi comparti del settore. I vantaggi fiscali, inizialmente concessi per un periodo di tre esercizi, sono stati prorogati dall'art. 2, comma 4, del D.L. n. 225/2010. Successivamente, l'art. 8 del D.L. n. 91/2013, oltre ad aver reso permanenti dette misure, ne ha esteso l'applicazione ai produttori indipendenti di opere audiovisive. La Legge n. 220/2016 è entrata in vigore il 1° gennaio 2017 ed ha abrogato: i) il D.M. 7 maggio 2009 e successive modificazioni (inerente ai crediti d'imposta per la produzione cinematografica e le produzioni esecutive di opere cinematografiche straniere); ii) il D.M. 21 gennaio 2010 e successive modificazioni (inerente ai crediti d'imposta per gli investitori esterni e per la distribuzio-

ne di opere cinematografiche); iii) il D.M. 21 gennaio 2010 e successive modificazioni (inerente ai crediti d'imposta per la digitalizzazione delle sale cinematografiche); iv) il D.M. 5 febbraio 2015 e successive modificazioni (inerente ai crediti d'imposta per le opere audiovisive destinate alla tv e al *web*).

(2) Sul tema v. anche G.M. Committeri "Al via i nuovi crediti d'imposta per le produzioni di opere cinematografiche, televisive e *web*", in *Corr. Trib.*, n. 29/2018, pag. 2272.

(3) Recanti uno le disposizioni applicative dei crediti di imposta nel settore cinematografico e audiovisivo, di cui agli artt. 16, 17, comma 1, 18, 19 e 20, della Legge n. 220/2016 e uno le disposizioni applicative in materia di credito di imposta per le imprese di produzione cinematografica ed audiovisiva, di cui all'art. 15 della medesima legge.

- credito d'imposta per le imprese di produzione (art. 15) (4);
- credito d'imposta per le imprese di distribuzione (art. 16) (5);
- credito d'imposta per le imprese dell'esercizio cinematografico, per le industrie tecniche e di *post*-produzione (art. 17) (6);
- credito d'imposta per il potenziamento dell'offerta cinematografica (art. 18) (7);
- credito d'imposta per l'attrazione in Italia di investimenti cinematografici e audiovisivi (art. 19) (8);
- credito d'imposta per imprese non appartenenti al settore cinematografico e audiovisivo (art. 20) (9).

Come stabilito da entrambi i decreti ministeriali, tutte le tipologie di crediti di imposta:

- **non concorrono** alla formazione del reddito ai fini delle **imposte sui redditi** e del valore della produzione ai fini dell'**IRAP**;

- **non** rilevano ai fini della determinazione della percentuale di **deducibilità degli interessi passivi** e rispetto ai criteri di **inerenza** per la **deducibilità delle spese**, *ex* artt. 96 e 109, comma 5, del T.U.I.R.;
- sono utilizzabili esclusivamente **in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 mediante F24, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla data in cui si considera maturato il diritto alla loro fruizione;
- sono utilizzabili **oltre il limite** di cui all'art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007 (*i.e.* **euro 250.000**).

## 2. Riconoscimento del credito d'imposta

Al fine di ottenere il riconoscimento del credito d'imposta, il soggetto interessato deve presentare alla Direzione Generale Cinema presso il MI-BACT ("DG Cinema") una **richiesta preventiva** redatta su modelli predisposti dalla medesima

(4) Per le imprese di produzione è previsto il riconoscimento di un credito di imposta non inferiore al 15% e non superiore al 30% del costo eleggibile di produzione di opere cinematografiche e audiovisive (quest'ultime sono le opere riconosciute di nazionalità italiana e che sono in possesso dei requisiti di eleggibilità culturale come previsti dalla normativa). Il D.M. rivede i benefici ascrivibili a ciascuna categoria di impresa produttrice: per i produttori indipendenti, infatti, è previsto un credito di imposta pari al 30% delle spese sostenute per lo sviluppo di film, opere *web*, televisive (art. 10 del decreto), fino ad un massimo di euro 300.000 per ciascuna impresa ovvero gruppo di imprese. Anche per la produzione indipendente di opere cinematografiche il credito è pari al 30%, da calcolarsi sul costo eleggibile di produzione, fino ad un massimo di 8 milioni di euro per ciascuna impresa ovvero gruppo di imprese (art. 12). Per i produttori originari indipendenti di opere televisive e *web*, il credito d'imposta è variabile dal 15% al 30% in funzione della struttura proprietaria dei diritti sull'opera e dei relativi accordi contrattuali (art. 15 del D.M.).

(5) Le imprese di distribuzione possono, invece, accedere ad un credito di imposta compreso tra il 15 ed il 40% delle spese complessivamente sostenute per la distribuzione nazionale ed internazionale di opere cinematografiche e audiovisive. La base di calcolo del credito è costituita dalle spese sostenute per la distribuzione di film di nazionalità italiana, come individuate nella Tabella 1 allegata al decreto attuativo. Il credito d'imposta spetta a condizione che il costo eleggibile di distribuzione del film non sia inferiore ad euro 40.000 in caso di lungometraggi di finzione, ovvero non inferiore ad euro 20.000 in caso di documentari e cortometraggi. Il credito d'imposta è calcolato in base alle aliquote previste nella Tabella 2 allegata al decreto, differenziate in funzione della tipologia di soggetto distributore e della data di prima uscita in sala cinematografica.

(6) Alle imprese di esercizio cinematografico è riconosciuto un credito d'imposta di importo modulabile compreso tra il 20 e il 40% del costo eleggibile. Il credito di imposta è riconosciuto in relazione alle spese sostenute per la ristrutturazione e l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale e dei relativi impianti e servizi accessori (20%), nonché per la realizzazione di nuove sale o il ripristino di sale inattive (25%). L'aliquota del 40% è prevista per gli investimenti realizzati dalle piccole e

medie imprese d'esercizio, nonché dalle microimprese e da imprese di esercizio di nuova costituzione. Per le industrie tecniche e di *post*-produzione, inclusi i laboratori di restauro, il legislatore ha inoltre previsto un credito d'imposta in misura compresa tra il 20 e il 30% delle spese sostenute per l'adeguamento tecnologico e strutturale del settore.

(7) Al fine di potenziare l'offerta cinematografica (art. 18 della Legge n. 220/2016), si riconosce agli esercenti sale cinematografiche un credito d'imposta con un'aliquota massima del 20%, commisurato agli introiti derivanti dalla programmazione di opere audiovisive, tenendo conto della nazionalità italiana od europea dei film, della tipologia di impresa, di sala cinematografica, del periodo di programmazione del film, del *budget* stanziato e di ulteriori criteri disciplinati dal decreto ministeriale.

(8) Per l'attrazione in Italia di investimenti cinematografici, l'art. 19 della Legge n. 220/2016 ha previsto per le imprese nazionali di produzione esecutiva e di *post*-produzione un credito di imposta in misura pari al 30% delle spese sostenute nel territorio nazionale riferibili ad opere cinematografiche e audiovisive, o a parti di esse, realizzate in Italia, utilizzando prevalentemente manodopera italiana o europea, su commissione di produzioni estere.

(9) I soggetti non appartenenti al settore cinematografico ed audiovisivo (art. 20 della Legge n. 220/2016), definiti investitori "esterni", che effettuano apporti in denaro nell'ambito di contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza agli utili, nel rispetto di determinate condizioni, possono beneficiare di un credito d'imposta in misura pari al 30% degli apporti in denaro versati a titolo di investimento di rischio per la produzione di film di nazionalità italiana di lungometraggio. L'apporto dell'associato può essere relativo alla "produzione e distribuzione in Italia e all'estero" di opere cinematografiche riconosciute di nazionalità italiana. L'aliquota è elevata al 40% nel caso di apporti in denaro effettuati per la produzione di opere che abbiano ricevuto i contributi selettivi per la scrittura, lo sviluppo, la produzione e la distribuzione nazionale e internazionale di opere cinematografiche e audiovisive. Peculiarità nella disciplina riferibile agli investitori esterni è la non cedibilità del credito di imposta, a differenza delle altre tipologie di *Tax credit* per il cinema.

DG Cinema e contenente gli elementi tassativamente indicati dalla norma a seconda della tipologia del credito di imposta di cui si intende beneficiare.

L'impresa interessata a richiedere il riconoscimento del credito dovrà presentare alla DG Cinema, in sede di richiesta preventiva, il "**piano di utilizzo**" del credito, ossia l'analitica indicazione dell'utilizzo atteso del credito d'imposta teorico spettante nell'esercizio finanziario di riconoscimento dello stesso e negli esercizi successivi, nei termini previsti dalla normativa per i diversi operatori.

Entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta, la DG Cinema comunica il **riconoscimento** o il mancato riconoscimento del credito d'imposta teorico spettante, secondo gli importi e gli esercizi finanziari indicati nella richiesta. Alla richiesta preventiva deve seguire, a pena di decadenza, la richiesta definitiva alla DG Cinema. Entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta definitiva, la DG Cinema comunica ai soggetti interessati l'importo del credito spettante definitivo, secondo gli importi e gli esercizi finanziari indicati nella richiesta.

### 3. Cessione del credito d'imposta

Una delle principali novità introdotte dalla Legge audiovisivo è la facoltà riconosciuta in capo ai singoli beneficiari di poter cedere il credito d'imposta ai soggetti tassativamente individuati dall'art. 21, comma 4 (*i.e.* **intermediari bancari, finanziari e assicurativi** sottoposti a vigilanza prudenziale). Scopo di tale previsione è evidentemente quello di riconoscere agli operatori del settore cinematografico la possibilità di ottenere un'immediata monetizzazione degli stessi crediti per la parte che non trova capienza nelle compensazioni periodiche. Si tratta di misura di grande importanza, soprattutto per le piccole imprese che operano nel settore della produzione o distribuzione cinematografica o audiovisiva nonché per la generalità degli esercenti le sale cinematografiche (che vantano, peraltro, un credito IVA strutturale con conseguente maggiore difficoltà a compensare il credito d'imposta).

I crediti d'imposta non possono essere ceduti a soggetti diversi da quelli espressamente indicati dalla norma. La cessione del *Tax credit* deve comunque avvenire nel rispetto delle disposizioni di cui agli artt. 1260 ss. c.c. e previa adeguata **dimostrazione del riconoscimento del diritto** da parte del MIBACT e dell'**effettività** del diritto al credito medesimo. Il beneficiario deve infatti richiedere alla DG Cinema l'**attestazione** in merito al riconoscimento e all'effettività del

diritto al credito maturato alla data della richiesta medesima. L'**accoglimento della richiesta** definitiva del credito d'imposta da parte della DG Cinema equivale ad attestazione di effettività ai fini della cedibilità dello stesso. Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito ceduto da parte del cessionario, il cedente è tenuto a comunicare alla DG Cinema i dati anagrafici e il codice fiscale del cessionario stesso, nonché l'importo del credito ceduto.

Al termine della procedura, la DG Cinema comunicherà al cedente e al cessionario l'**accettazione della cessione**. I soggetti cessionari possono fruire del credito ceduto esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a partire dal giorno 10 del mese successivo alla data di accettazione della cessione da parte della DG Cinema.

A seguito della cessione, permangono, in capo alle competenti amministrazioni, i poteri relativi al **controllo** delle dichiarazioni dei redditi e all'**accertamento** e all'irrogazione di **sanzioni** nei confronti del cedente del credito d'imposta. Rispetto a tale potere di controllo, si ricorda che l'Agenzia delle entrate, con la risposta all'istanza di consulenza giuridica n. 9 del 18 febbraio 2019, ha precisato che, in caso di cessione dei crediti, eventuali **azioni di recupero** potranno essere avviate sia nei confronti del soggetto cedente sia nei confronti del soggetto cessionario. Tale chiarimento si rendeva opportuno poiché, al comma 4 dell'art. 21, Legge n. 220/2016, l'unico soggetto citato ai fini dell'azione di recupero è il cedente; il dubbio era che, quindi, la Legge n. 220/2016 potesse assurgere a legge speciale rispetto al regime ordinario di cui all'art. 43-bis, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.

Con provvedimento della DG Cinema del 27 giugno 2019, emanato tenendo conto della posizione espressa dalla Agenzia delle entrate nella risposta n. 9 del 18 febbraio 2019, viene precisato che:

- anche il cessionario deve indicare i crediti d'imposta, sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i crediti sono riconosciuti (*rectius*: trasferiti), sia in quella relativa al periodo d'imposta in cui sono utilizzati;
- il cedente deve produrre alla DG Cinema anche il contratto di cessione del credito;
- oggetto di cessione può essere soltanto il credito d'imposta riconosciuto in via definitiva e non ancora utilizzato;
- il beneficiario deve richiedere alla DG Cinema l'attestazione in merito al riconoscimento e all'effettività del diritto al credito maturato alla data della richiesta; entro 60 giorni la DG Cine-

ma comunica al cedente ed al cessionario l'accettazione della cessione del credito;

- la DG Cinema pubblicherà sul sito istituzionale apposito avviso concernente le modalità operative da adottarsi ai fini della presentazione della richiesta;

- indipendentemente dalla data di riconoscimento del credito ceduto, il cessionario può fruire dell'importo relativo al beneficio fiscale esclusivamente a decorrere dall'anno indicato per il suddetto importo nel piano di utilizzo originario (10).

I chiarimenti contenuti nel decreto direttoriale si applicano alle richieste definitive pervenute ai sensi dei Decreti ministeriali del 15 marzo 2018 per i quali non sia avvenuto il completo utilizzo del credito.

#### 4. Cessione al consolidato

Con la risposta n. 191 del 13 giugno 2019, l'Agenzia delle entrate ha affermato a chiare lettere che il trasferimento del credito di imposta al consolidato fiscale cui partecipa la società che ha maturato il beneficio non integra una cessione che sarebbe stata altrimenti vietata stando alle disposizioni di cui all'art. 21, comma 4, della Legge n. 220/2016 di cui si è dato conto in precedenza.

Il chiarimento dell'Amministrazione finanziaria arriva in risposta ad un'istanza di interpello presentata da una società 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. L'istante, interamente controllato da un'altra società fin dalla sua costituzione, ha aderito al regime di consolidato fiscale previsto dagli artt. 117 ss. del T.U.I.R., in qualità di società controllata dalla consolidante. Il quesito riguardava la possibilità di cedere i crediti d'imposta di cui agli artt. 17 e 18 della Legge n. 220/2006 previsti per gli esercenti sale cinematografiche - e maturati a seguito degli investimenti realizzati - nell'ambito del **consolidato fiscale nazionale**, per consentire alla consolidante di utilizzarli in **compensazione con l'IRES** dovuta dalla *fiscal unit*. In subordine, l'istante riteneva di essere comunque legittimata a cedere il credito d'imposta avvalendosi della procedura di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973, stante il richiamo contenuto nell'art.

118 del T.U.I.R. In entrambi i casi, l'istante chiedeva di poter utilizzare i crediti anche **oltre il limite di utilizzo** di cui all'art. 1, comma 53, della Legge n. 44/2007, senza che ricorra, inoltre, il limite massimo compensabile di euro 700.000.

Riepilogate brevemente le caratteristiche principali del *Tax credit*, l'Amministrazione finanziaria ribadisce che, ai sensi dell'art. 21, comma 4, della Legge n. 220/2016, i crediti d'imposta non possono essere ceduti a soggetti diversi da quelli espressamente indicati dalla normativa del *Tax credit* per il cinema. Tuttavia, nel caso di specie, la "cessione" del credito al consolidato fiscale è comunque legittima poiché il trasferimento dei crediti d'imposta è consentito ai soli fini della compensazione con l'IRES del gruppo e per la parte eventualmente non utilizzata dalle singole società per l'assolvimento di altri tributi. Non si tratta, infatti, di una vera e propria cessione a terzi del credito d'imposta, nel senso 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 (erario). Piuttosto, si ha il **trasferimento del credito d'imposta** al consolidato fiscale cui partecipa la stessa società istante in qualità di consolidata, nell'ambito di un sistema di tassazione introdotto dal legislatore per consentire la determinazione di un reddito imponibile unico e di abbattere l'IRES di gruppo anche attraverso l'utilizzo in compensazione dei crediti e delle eccedenze d'imposta trasferiti dalle società che vi aderiscono.

Quanto al **limite speciale di utilizzo** ex art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007 e al **limite generale** ex art. 34, comma 1, della Legge n. 388/2000 e successive modifiche, l'Agenzia ricorda che già con la circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 era stato chiarito che "nessun limite è stabilito per il trasferimento dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del Mod. 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".

(10) Sul punto possono sorgere complicazioni qualora il piano di utilizzo preveda diversi esercizi e la cessione non ven-

ga perfezionata con indicazione di quale "porzione" di credito d'imposta sia ceduta ovvero la cessione non sia la prima.

### 5. Considerazioni conclusive

I chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria vanno valutati positivamente, ancorché si tratti di una conclusione facilmente prevedibile. Difatti, non vi sarebbe stata ragione per giungere ad una conclusione diversa, poiché, come affermato dalla stessa Agenzia, negando alla consolidata che ha maturato il credito d'imposta la possibilità di cederlo al consolidato, verrebbe meno per la stessa la possibilità di utilizzarlo in compensazione ai fini IRES.

L'ammissibilità del trasferimento del *Tax credit* al consolidato non produce, infatti, alcun effetto

distorsivo ma risponde piuttosto ad **esigenze di carattere sistematico**: nell'ambito del consolidato fiscale, la consolidata non procede autonomamente alla liquidazione della propria IRES, spettando solo alla consolidante 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'IRES di gruppo. Pertanto, non potrà che essere la consolidante ad utilizzare i crediti d'imposta ancorché maturati in capo a società consolidate (11).

---

(11) Nello specifico, quindi, l'appartenenza al consolidato fiscale costituisce una circostanza che può rendere più agevole l'utilizzazione del *Tax credit* (nel caso di imposte dovute a livello consolidato maggiormente capienti rispetto a quelle che sarebbero state liquidate autonomamente dal soggetto che ha

maturato il beneficio) ma si tratta di conseguenza tipica del regime che si fonda nella compensazione intersoggettiva dei risultati prodotti dalle singole società partecipanti e nella individuazione di un solo imponibile di gruppo.