

Giurisprudenza

“Vecchi” tax credit cinematografici: fuori dalle dirette, ma dentro l'Irap

14 Maggio 2021

Potevano essere fruiti in dichiarazione o compensati o riportati in eccedenza e utilizzati entro i periodi di imposta successivi non oltre il quarto, ma non restituiti attraverso la richiesta di rimborso

immagine generica illustrativa

I crediti “cinematografici” ex articolo 20, Dlgs n. 60/1999, esclusi dal computo del reddito imponibile rilevante per le

imposte dirette, in assenza di diversa determinazione legislativa e di correlazione normativa tra essi e i costi non deducibili, concorrono invece alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap e non sono “rimborsabili”. Lo ha chiarito la Cassazione nell’ordinanza n. 8902 del 31 marzo 2021.

I fatti

Il 4 aprile 2006 una srl ha presentato istanza di rimborso dell’eccedenza Irap, relativa al periodo di imposta 2004, versata per aver incluso nella base imponibile Irap il credito d'imposta fruito (ex articolo 20, Dlgs n. 60/1999, e articolo.1, Dm n. 310/2000) per l'esercizio di sale cinematografiche.

Nei gradi di merito, l’esito del giudizio è stato altalenante: la sentenza della Ctp, favorevole alla società, infatti, è stata riformata dalla pronuncia della Ctr che ha accolto l’appello dell’ufficio.

In particolare la Ctr ha sostenuto che il credito d’imposta non fosse rimborsabile in quanto la società non solo non aveva usufruito del beneficio secondo le modalità previste *ex lege* (in dichiarazione o compensato o riportato in eccedenza e utilizzato non oltre il quarto periodo d’imposta successivo), ma neppure aveva presentato il registro dei corrispettivi e delle fatture emesse, pur essendo, questa, una condizione richiesta dalla legge.

La contribuente ha proposto ricorso per cassazione, lamentando violazione di legge (articolo 20, Dlgs n. 60/1999, articolo 1, Dm n. 310/2000, articolo 115 cpc e articolo 38, Dpr n. 602/1973) in

quanto, a suo parere:

- il rimborso richiesto non costituiva affatto un credito di imposta cinematografico (o un'eccedenza non utilizzata di tale credito), ma piuttosto un'eccedenza Irap erroneamente versata
- il versamento conseguiva all'erronea inclusione del credito cinematografico nella base imponibile Irap, rispetto alla quale aveva fornito la prova, producendo i modelli Irap e i prospetti di rideterminazione della base imponibile, di non avere dedotto ai fini Irap (e quindi di avere tassato) i crediti d'imposta cinematografici negli esercizi di riferimento
- il credito cinematografico era deducibile dalla base imponibile Irap anche per effetto del principio di derivazione della base imponibile Irap da quella Ires
- ex articolo 38, Dpr n. 602/1973 le eccedenze Irap dovevano ritenersi rimborsabili.

La Corte ha rigettato il ricorso, affermando che l'istanza di rimborso della società deve essere valutata alla luce dell'articolo 11-*bis*, Dlgs n. 446/1997 che ha espunto, dal regime giuridico che disciplina l'Irap, l'articolo 58 Tuir (ora articoli 56 e 91 Tuir) secondo il quale, *“con riguardo al reddito d'impresa e alla determinazione della base imponibile delle società ed enti commerciali residenti, ...non concorrono alla formazione del reddito: a) i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta;...”* (Cassazione, n. 8902/2021).

Osservazioni

I giudici di legittimità hanno osservato che la Ctr aveva inquadrato correttamente la questione del meccanismo di operatività dei crediti “cinematografici”, della loro natura di beneficio e della imprescindibilità, per la loro fruizione, della presentazione del registro dei corrispettivi e delle fatture emesse, la cui omessa esibizione in giudizio avrebbe comunque inibito una pronuncia di accoglimento dell'istanza di rimborso, non potendosi evidentemente scomputare dal reddito voci sulla cui sussistenza e sul cui importo non vi era stata evidenza documentale nei termini e secondo le modalità espressamente individuate dal legislatore.

In particolare la Corte ha effettuato una ricostruzione sistematica della disciplina dettata con riferimento a tali crediti, al fine di verificare se le relative disposizioni ne contenessero l'esclusione dalla base imponibile Irap.

Al riguardo, l'articolo 20, Dlgs n. 60/1999, in vigore dal 1° gennaio 2000 e fino al 1° gennaio 2017, quando è stato soppresso dall'articolo 39, legge n. 220/2016, stabiliva che:

- *“agli esercenti sale cinematografiche è riconosciuto un credito d'imposta in sostituzione degli abbuoni previsti ai fini del versamento dell'imposta sugli spettacoli che non concorre alla formazione del reddito imponibile e può essere compensato ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 “ (comma 1) e che*
- *“con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con i Ministri del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica e per i Beni e le attività culturali, sono determinati l'ammontare del credito, le condizioni ed i criteri per la sua concessione, nonché le modalità dei controlli” (comma 2).*

In attuazione di quest'ultima disposizione, l'articolo 1 del Dm n. 310/2000 ha previsto che il citato credito: non concorrevva alla formazione del reddito imponibile, poteva essere detratto in sede di liquidazioni e versamenti Iva o compensato ex articolo 17, Dlgs n. 241/1997, previa annotazione del relativo ammontare nel registro ex articoli 23 e 24, Dpr n. 633/1972.

La Corte ha riconosciuto che il credito ex articolo 20, Dlgs n. 60/1999, funzionale a sostenere un settore, quello cinematografico, reputato di rilievo sociale e dunque pubblico, costituisce una forma di sovvenzione statale indiretta, inclusa nella categoria delle agevolazioni fiscali, ma diversa dagli istituti tradizionali (quali le deduzioni dall'imponibile o la riduzione delle aliquote o le esenzioni) per i peculiari meccanismi di autonomia operativa rispetto ai tributi sui quali va a incidere.

La Cassazione, infatti, ha affermato che la sovvenzione in esame è “autoliquidata” in quanto si caratterizza *“... per l'assenza dell'intervento della Pubblica Amministrazione nella fase dell'erogazione del contributo, essendo il credito di imposta liquidato sostanzialmente dal medesimo contribuente sulla base di un meccanismo determinato direttamente e astrattamente, per via legislativa, in favore di un'attività svolta in via continuativa ..., al fine di sostenerne l'equilibrio aziendale...”* (pronuncia n. 8203/2021). Nessuna delle disposizioni, tanto dell'articolo 20, quanto del decreto attuativo, escludono il credito dalla base imponibile Irap.

I giudici di legittimità, quindi, hanno proseguito l'indagine nell'ambito delle disposizioni Irap.

Al riguardo l'articolo 11, lettera a), Dlgs n. 446/1997 prevedeva, nella versione originaria, che *“i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico delle imposte sui redditi”*, in tal modo sancendo la non assoggettabilità a Irap dei contributi quando gli stessi sono esclusi dall'imposta sui redditi.

La disposizione, tuttavia, è stata poi modificata:

- prima con l'introduzione dell'articolo 1, comma 1, lettera b), n. 2, Dlgs n. 176/1999, secondo il quale alla formazione della base imponibile concorrono *“i contributi erogati in base a norma di legge, con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione”*

- poi con l'articolo 1, comma 1, lettera h), Dlgs n. 506/1999, in vigore dal 15 gennaio 2000 che,

intervenendo sul richiamato articolo 11, lo ha “scisso e riformulato”, comprendendo al comma 3, la disposizione riguardante i contributi, già esistente, e introducendo l'articolo 11-*bis*.

Quest'ultimo ha confermato, nella prima parte, la regola generale di corrispondenza tra Irap e imposte dirette, stabilendo che i proventi e gli oneri ai fini Irap si determinano apportando a essi le variazioni, in aumento o in diminuzione, previste relativamente alle imposte dirette; nella seconda parte, invece, ha introdotto una serie di deroghe al principio generale della corrispondenza, disponendo che *“non si applicano le disposizioni degli artt. 58, 63 TUIR, e art. 75 TUIR, comma 5, seconda parte, e art. 5-bis TUIR, approvato con D.P.R. n. 22 dicembre 1986, n. 917, e del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 17, comma 4”*.

Ed è proprio all'articolo 1, Dlgs n. 506/1999 che, secondo la Corte, occorre rifarsi per verificare se sia legittima la richiesta di rimborso effettuata dalla società contribuente. Con il Dlgs n. 506, infatti, in deroga al principio generale del parallelismo Irap - imposte sui redditi, è stata prevista espressamente la non applicazione delle specifiche disposizioni, tra le quali l'articolo 58 Tuir, dettate in materia di imposte dirette.

Di conseguenza, i proventi agevolativi (pur se esclusi dal computo del reddito imponibile rilevante per le imposte dirette), concorrono invece alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap. Ciò si verifica anche per i crediti cinematografici che, ex articolo 1, Dm n. 310/2000, sono riconducibili tra i proventi dell'articolo 58 (attuale articolo 91, comma 1, lettera a) Tuir): se da una parte non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dall'altra, invece, assumono rilevanza ai fini Irap ex articolo 11-*bis*, Dlgs n. 446/1997 in mancanza sia di una diversa determinazione normativa specifica (nulla è detto in proposito nell'articolo 20, Dlgs n. 60/1999), sia della correlazione della misura di favore a componenti negativi sostenuti non ammessi in deduzione (unico caso in cui l'articolo 11, comma 3, Dlgs n. 446/1997 consentirebbe l'esclusione dalla determinazione della base imponibile Irap dei contributi erogati *ex lege*).

Tali conclusioni costituiscono ormai principi di legittimità consolidati. I giudici di piazza Cavour, pur essendosi pronunciati sulla questione dei crediti “cinematografici” solo di recente con l'ordinanza n. 8203/2021 e negli stessi termini con la pronuncia n. 8902/2021, hanno già avuto modo di applicare la disposizione dell'articolo 11-*bis*, Dlgs n. 446/1997 a situazioni analoghe, comunque riguardanti l'imponibilità ai fini Irap di proventi agevolativi. Ciò è accaduto, ad esempio, con riguardo ai proventi delle fondazioni musicali, percepiti in conformità agli scopi istituzionali, ex articolo 25, Dlgs. n. 367/1996 (Cassazione, n. 11148/2014), ovvero ai contributi erogati alle aziende di trasporto pubblico locale sulla base di leggi regionali, sia per la remunerazione del personale dipendente, in conseguenza della rinnovazione del contratto collettivo di lavoro (Cassazione, n. 8179/2019) sia al fine di ripianare i disavanzi di esercizio (Cassazione, n. 29192/2019), o ancora in

caso di contributi erogati alle aziende territoriali per l'edilizia residenziale (Cassazione, nn. 4410 e 13362 del 2019). Nelle relative pronunce si è affermato che i proventi agevolativi, ancorché esenti ai fini della formazione del reddito imponibile per le imposte dirette, devono comunque essere inclusi nella determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap, a eccezione di quelli la cui esclusione dalla base imponibile sia prevista dalle relative leggi istitutive o da altre disposizioni di carattere speciale, e di quelli la cui erogazione sia correlata, per espressa previsione normativa, a un componente negativo indeducibile (come ad esempio le spese per il personale ex articolo 11, comma 3, Dlgs n. 446/1997). Ipotesi di esclusione che non sono riscontrate nella fattispecie in esame e che non potrebbero ricavarsi in via interpretativa. Ciò in quanto un ampliamento della portata applicativa delle norme agevolative, aventi natura di stretta interpretazione (Cassazione nn. 21873/2020 e 31333 e n. 32635 del 2019), trasformerebbe l'erogazione in un aiuto di Stato non consentito, in contrasto con gli articoli 87 e seguenti del Trattato Ce, a vantaggio di un circoscritto numero di imprese, con conseguente alterazione del regime di concorrenza (Cassazione, nn. 8179 e 13362 del 2019).

Tali conclusioni troverebbero conferma, del resto, anche seguendo un'interpretazione sistematica e attuale delle disposizioni in materia. L'articolo 21, comma 2, della legge n. 220/2016, infatti, nel ribadire che i crediti di imposta, ex articoli 17 e 18 della stessa legge, non concorrono alla formazione del reddito, ha precisato però, rispetto alla disposizione precedente dell'articolo 20, Dlgs n. 60/1999, che ciò vale tanto ai fini delle imposte dei redditi, quanto con riguardo al valore della produzione ai fini Irap.

di

Romina Morrone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/vecchi-tax-credit-cinematografici-fuori-dalle-dirette-ma-dentro>