

RISOLUZIONE N. 70/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 luglio 2015

**OGGETTO: *Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 21.
Modalità per la fruizione del credito d'imposta per gli enti non
commerciali, comma 656, legge 23 dicembre 2014, n. 190***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione della legge 23 dicembre 2014, n. 190 del 2014 è stato esposto il seguente

QUESITO

Il *trust* Alfa (di seguito anche “*trust*”) è proprietario di una quota pari al 90 per cento del capitale sociale della società Beta Srl. Nel corso del 2014 la partecipata ha deliberato le seguenti distribuzioni di utili, per un totale di euro 979.493,00:

- euro 700.000,00 in data 16 giugno 2014;
- euro 279.493,00 in data 30 ottobre 2014.

Il *trust*, per effetto di tali distribuzioni, ha incassato utili pari ad euro 881.543,70.

L'istante dichiara di avere natura di “*trust opaco*” e, pertanto, di essere soggetto all'IRES in relazione agli utili percepiti in qualità di socio di società di capitali.

L'articolo 4, comma 1, lettera q), del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2014, prevedeva che

gli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) non concorrono alla formazione della base imponibile per il 95 per cento del loro ammontare.

L'articolo 1, comma 655, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), ha modificato tale disposizione prevedendo che gli utili in questione non concorrano alla formazione del reddito imponibile per il 22,26 per cento del loro ammontare. Peraltro la nuova misura si applica a partire dagli utili messi in distribuzione da 1° gennaio 2014.

A seguito di tale modifica normativa il *trust* istante è tenuto al pagamento di una maggiore imposta rispetto a quella dovuta sulla base della previgente normativa pari ad euro 176.339,60.

Il comma 656, dell'articolo 1, della Legge di stabilità 2015, riconosce un credito di imposta *“pari alla maggiore imposta sul reddito delle società dovuta, nel solo periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2014 in applicazione della disposizioni introdotta con il comma 655”* prevedendone l'utilizzo esclusivamente in compensazione *“a decorrere dal 1° gennaio 2016, nella misura del 33,33 per cento del suo ammontare, dal 1° gennaio 2017 nella medesima misura e, dal 1° gennaio 2018, nella misura rimanente”*.

La citata disposizione, a detta del richiedente, non chiarirebbe le modalità e il termine di utilizzazione del credito. Al riguardo il medesimo ritiene che vi sarebbe la possibilità di tre distinte interpretazioni:

- a) il credito deve essere necessariamente utilizzato nella misura di un terzo per anno, negli anni 2016, 2017 e 2018 e non può essere in altro modo fruito, con conseguente perdita dello stesso, in mancanza di utilizzazione nelle medesime modalità;
- b) il credito di imposta può essere utilizzato a partire dall'anno 2016 ma deve essere interamente esaurito entro l'anno 2018 e per gli anni 2016 e 2017 può essere utilizzato nella misura massima di un terzo per ogni anno. In altre parole, secondo questa interpretazione, qualora il contribuente non

utilizzasse l'intero terzo spendibile per ogni anno negli anni 2016 e/o 2017 potrebbe in ogni caso fruirne nel 2018 per l'intera parte di credito non utilizzato nei due anni precedenti e qualora non avesse utilizzato per nulla il credito di imposta negli anni 2016 e 2017, potrebbe utilizzare l'intero credito nell'anno 2018. Tale interpretazione sarebbe legittimata dalla locuzione "dal 1° gennaio 2018, nella misura rimanente";

c) il credito di imposta può essere utilizzato, sino al suo esaurimento e quindi senza alcun termine finale, nel rispetto delle quote annuali massime indicate nella norma. In altre parole, secondo questa interpretazione, il contribuente potrebbe utilizzare una quota massima di un terzo del credito nell'anno 2016, una quota massima di due terzi del credito nell'anno 2017 e l'intero credito a partire dal 2018 e per tutti gli anni successivi sino al completo esaurimento del credito di imposta. Tale interpretazione appare giustificata dall'espressione "*a decorrere dal*" utilizzata dalla norma oggetto d'analisi.

Ciò premesso, chiede chiarimenti con riferimento alle modalità e al termine di utilizzazione del credito d'imposta in questione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il trust istante ritiene che l'interpretazione più corretta sia quella prospettata al punto c) di cui sopra in quanto la norma in questione attribuisce al contribuente una semplice facoltà e non un obbligo di utilizzazione del credito di imposta.

In tal senso, deporrebbe la circostanza che il comma 656, della Legge di stabilità 2015 prevede che il credito di imposta possa essere utilizzato senza alcun altro limite quantitativo a decorrere dagli anni di imposta ivi previsti.

L'utilizzazione dell'espressione "*a decorrere da*" evidenzerebbe la volontà del legislatore di rendere possibile la fruizione del credito di imposta a partire da un certo momento in poi e non, al contrario, quella di limitare temporalmente l'utilizzazione del credito medesimo.

A sostegno di tale interpretazione l'istante rileva che la norma in questione non dispone termini di decadenza o a termini oltre i quali il credito non possa essere utilizzato.

Alla luce di quanto sopra, il *trust* intende scegliere liberamente, senza limiti di tempo, in che anni e in che misura utilizzare il credito maturato, nel rispetto del limite di un terzo nel 2016 e di due terzi nel 2017.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La *Legge di stabilità 2015* ha modificato il regime di tassazione dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, lettera *q*) del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (prima della modifica apportata dalla Legge di stabilità 2015) gli utili percepiti dagli enti non commerciali non concorrevano alla formazione del reddito complessivo imponibile, in quanto esclusi, nel limite del 95 per cento, anche se conseguiti nell'esercizio di impresa.

In tal modo, veniva garantita la piena assimilazione del trattamento fiscale dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali a quello previsto per le società di capitale e gli enti commerciali ai sensi dell'articolo 89, comma 2, del TUIR.

Il comma 655 dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2015, come sopra illustrato, ha ridotto a partire dal 2014 la quota esente dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali, riducendo l'ammontare della stessa dal 95 per cento al 22,26 per cento.

Come chiarito dalla Relazione tecnica della legge, con l'incremento dell'imposizione si è inteso equiparare la tassazione degli enti non commerciali a quella propria delle persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate.

Il predetto incremento di tassazione riguarda anche i dividendi percepiti dai trust opachi che, fiscalmente, articolo 73 del TUIR, sono sostanzialmente equiparati agli enti non commerciali laddove non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Al fine di mitigare gli effetti negativi dell'incremento del regime impositivo per gli utili messi in distribuzione già dal 1° gennaio 2014, il comma 656 prevede la concessione di un credito di imposta *“pari alla maggiore imposta sul reddito delle società dovuta, nel solo periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2014, in applicazione della disposizione introdotta con l'art.1 comma 655”*.

In pratica, viene riconosciuto un credito pari alla differenza tra l'imposta dovuta in base al nuovo regime e l'imposta calcolata secondo le previgenti disposizioni.

Il comma 656, secondo quanto sopra illustrato, prevede, inoltre, che il credito possa essere utilizzato in compensazione, senza alcun altro limite quantitativo, a partire dal 1° gennaio 2016, nella misura del 33,33 per cento del suo ammontare, dal 1° gennaio 2017 nella medesima misura e dal 1° gennaio 2018 nella misura rimanente.

Nel caso in cui, per motivi di incapienza, la quota annuale – o parte di essa – non possa essere utilizzata, la stessa potrà essere fruita già nel successivo periodo di imposta, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, andando così a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo di imposta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE