

Settembre 2015

Nessun limite alla compensazione del credito di imposta per il trust opaco

Stefano Loconte, Avvocato e Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM “Jean Monnet” di Casamassima

Libero utilizzo del credito di imposta, sino al suo esaurimento, senza alcun termine finale di decadenza, nel rispetto delle quote annuali massime indicate nella norma. Per i soggetti incapienti la quota annuale può essere rinviata al successivo periodo di imposta.

Sono questi i principali chiarimenti che l’Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 70/E del 31 luglio 2015, ha fornito in merito alle modalità di fruizione da parte degli enti non commerciali e per i trust opachi¹, del credito di imposta introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 per mitigare l’incremento della tassazione degli utili distribuiti.

La risposta dell’Agenzia delle Entrate nasce da un interpello con cui un contribuente (trust opaco, soggetto all’Ires in relazione agli utili percepiti in qualità di socio di società di capitali) chiedeva chiarimenti sulle modalità e sui tempi di fruizione del suddetto credito di imposta.

La normativa

Prima della modifica avvenuta ad opera della Legge di Stabilità 2015, il regime di tassazione dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali era disciplinato dall’art. 4, comma 1, lettera q) del DL 12 dicembre 2003, n. 344, il quale prevedeva che gli utili percepiti dagli enti non commerciali di cui all’art. 73, comma 1 lettera c) del TUIR non concorrevano alla formazione della base imponibile per il **95 per cento** del loro ammontare. In tal modo, il trattamento fiscale degli utili percepiti dagli enti non commerciali era pienamente **assimilato** a quello previsto per i dividendi degli altri soggetti IRES disciplinato dall’art. 89, comma 2 del Tuir.

¹ Come illustrato dall’Agenzia delle Entrate nella circ. 6 agosto 2007, n. 48, l’Amministrazione finanziaria individua due topologie di trust: 1) i trust aventi beneficiari individuati, i cui redditi vengono tassati direttamente in capo al trust, che si definiscono “**trust opachi**”; 2) i trust aventi beneficiari individuati, i cui redditi vengono imputati per trasparenza ai beneficiari stessi, che si definiscono “**trust trasparenti**”. La tassazione del trust opaco residente in Italia avviene seguendo le ordinarie regole concernenti la determinazione delle varie categorie di redditi, a seconda della natura esercitata dal trust. Pertanto, se si tratta di un ente non commerciale residente, esso risulterà un **soggetto passivo IRES**.

Al fine di **equiparare** il trattamento fiscale degli stessi a quello delle persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate, l'art. 1, comma 655 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), ha modificato tale regime di tassazione, riducendo a partire dal 1° gennaio 2014 la quota di esenzione degli utili percepiti dagli enti non commerciali al **22,26 per cento** del loro ammontare. L'innalzamento della soglia di imposizione ha riguardato anche i trust opachi, che rientrano nell'ambito degli enti non commerciali laddove non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Per mitigare gli effetti negativi di tale incremento di tassazione per gli utili messi in distribuzione già dal 1° gennaio 2014, il comma 656 dell'articolo 1 Legge di Stabilità 2015 ha poi riconosciuto 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 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”*. In altri termini, è stato riconosciuto un credito pari alla differenza tra l'imposta dovuta in base al nuovo regime e l'imposta calcolata secondo la normativa vigente prima delle modifiche introdotte dalla legge di Stabilità 2015 (maggiore Ires dovuta per effetto dell'abbassamento della quota esente dei dividendi dal 95% al 22,26%).

L'interpello

Secondo il contribuente (trust opaco “Alfa”), il comma 656 dell'articolo 1 della Legge di Stabilità 2015 non chiarirebbe le modalità e il termine di utilizzazione del credito. In particolare, la normativa, nella sua genericità, darebbe luogo a tre distinte soluzioni:

- 1) Il credito di imposta **deve** essere **necessariamente** utilizzato nella misura di **1/3 per anno** (2016-2017-2018), e non può essere fruito con altre modalità, con la conseguenza che lo stesso **si perderebbe** qualora non venisse utilizzato entro tale arco temporale e nelle suddette modalità.
- 2) Il credito di imposta **può** essere **utilizzato a partire** dall'anno **2016** ma **deve essere** interamente **esaurito** entro il **2018** e per gli anni **2016-2017** può essere utilizzato nella **misura massima** di **1/3** per ogni anno. In altre parole, qualora il contribuente non utilizzasse l'intero terzo spendibile per ogni anno negli anni 2016 e 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”* dell'art. 1, comma 656 della Legge di Stabilità 2015.

- 3) Il credito di imposta può essere utilizzato **fino al suo esaurimento e senza alcun termine finale**, nel rispetto delle quote annuali massime indicate nella norma. In altri termini, il credito di imposta potrebbe essere utilizzato nella quota massima di 1/3 nell'anno 2016, nella quota massima di 2/3 nell'anno 2017 e l'intero a partire dal 2018 e per tutti gli anni successivi fino a completo esaurimento. Tale interpretazione sarebbe giustificata dall'espressione "*a decorrere dal*" prevista dalla norma.

La soluzione interpretativa del contribuente

Secondo il contribuente la soluzione preferibile sarebbe quella espressa nel punto 3, atteso che:

- a) la norma in questione prevede **solo una facoltà** e non un obbligo per il contribuente di utilizzo del credito di imposta.
- b) la locuzione "*a decorrere da*" utilizzata dalla norma (*rectius*, art. 1, comma 656 della Legge di Stabilità 2015) evidenzerebbe la volontà del legislatore di rendere possibile la fruizione del credito di imposta **a partire da un certo momento in poi**, senza porre limitazioni temporali di sorta

La soluzione dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate nella risposta fornita con la risoluzione in esame ha chiarito che non è necessario che il credito di imposta sia fruito nella medesima percentuale per tutto il triennio (2016-2018) e soprattutto che lo stesso non debba necessariamente essere utilizzato – pena la perdita del medesimo – entro il 2018.

Infatti, con riferimento alle **modalità di utilizzo** del credito di imposta, il bonus può essere utilizzato **senza alcun limite quantitativo** nella misura del **33,33** per cento del suo ammontare a partire dal 1° gennaio 2016, nella stessa percentuale a partire dal 1° gennaio 2017 e nella **misura rimanente** dal 1° gennaio 2018, come previsto dall'art. 1, comma 656 del L. 190/2014.

Gli enti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare dovranno dunque indicare l'ammontare complessivo del credito di imposta nel quadro RU del modello Unico ENC 2015 per il 2015 per il 2014, mentre gli altri enti lo indicheranno nel modello Unico del prossimo anno. Il credito dovrà poi essere riportato nel rigo RN29 e sarà compensabile fino a concorrenza dell'Ires dovuta.

Con riferimento all'**arco temporale** di fruizione del credito, l'Agenzia ha specificato, poi, che lo stesso **non si perde**, nel caso in cui, per qualsiasi motivo, il credito di imposta **non venisse usufruito nei tempi**. Non vi sono, pertanto, termini di decadenza oltre i quali il credito non possa essere utilizzato. Pertanto, il trust può scegliere liberamente, senza limiti di tempo, in che anni e in che misura utilizzare il credito maturato, nel rispetto del limite di 1/3 nel 2016 e di 2/3 nel 2017.

Afferma, infatti, l’Agenzia che *“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 a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo di imposta”*. Dunque, se per motivi di incapienza, non è possibile utilizzare l’intera quota annuale del credito di imposta, questa si sommerà alla quota fruibile nel successivo periodo di imposta.