

AGEVOLAZIONI

La trasferibilità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

di **Debora Reverberi**

Master di specializzazione

IL NUOVO PIANO NAZIONALE TRANSIZIONE 4.0

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui alla disciplina agevolativa previgente dell'[articolo 1, commi 185-197, L. 160/2019](#) non poteva formare oggetto di cessione o trasferimento anche all'interno del consolidato fiscale, per effetto dell'espresso divieto contenuto al [comma 191](#).

Nell'attuale disciplina l'[articolo 1, comma 1059, L. 178/2020](#) dispone che *"il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241", senza previsione di espressi divieti al trasferimento.*

Coerentemente col tenore letterale della norma di Legge, i documenti di prassi sulla disciplina vigente, in particolare le recenti [circolari AdE 9/E/2021](#) e la [risposta all'interpello n. 508 del 23.07.2021](#), prevedono espressamente alcune fattispecie di **trasferimento della titolarità del credito in capo ad un soggetto diverso da quello che l'ha maturato**.

In linea generale vige un **divieto di trasferibilità a terzi, per effetto di atti realizzativi, dei crediti d'imposta di natura soggettiva**: il trasferimento è consentito a condizione che **il credito circoli con l'azienda o con il ramo d'azienda nell'ambito della quale è maturato**.

Le fattispecie in cui può verificarsi legittimamente il trasferimento della titolarità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, secondo i chiarimenti forniti in relazione all'attuale disciplina agevolativa ex L. 178/2020, sono i seguenti:

- **attribuzione al socio** del credito maturato in capo alla **società di persone**;
- **attribuzione al collaboratore familiare** del credito maturato in capo all'impresa familiare;
- **attribuzione al socio del credito maturato in capo alla società cooperativa** che abbia

optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'[articolo 115 Tuir](#);

- **trasferimento all'avente causa nell'ambito di operazioni straordinarie** che prevedano una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici coinvolti;
- **trasferimento agli eredi** del credito maturato in capo all'imprenditore deceduto;
- **trasferimento** fra i soggetti aderenti al **consolidato fiscale**.

Attribuzione del credito al socio o collaboratore di ente trasparente

In linea con quanto previsto dalla [risposta all'interpello n. 85/2020](#) in materia di credito d'imposta Mezzogiorno è confermata anche per il credito d'imposta investimenti in beni strumentali, ai paragrafi 5.6.3 e 5.6.4 della [circolare AdE 9/E/2021](#), **la trasferibilità del credito agevolativo di un ente trasparente in capo ai propri soci o collaboratori**, in *"considerazione dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza"*.

Quanto ai criteri di attribuzione del credito ai soci o collaboratori enunciati nel documento di prassi citato, che richiama le [risoluzioni AdE 163/E/2003](#), [120/E/2002](#) e [286/E/2002](#), **l'attribuzione va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili, deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente che, nel quadro RU del modello dichiarativo del periodo d'imposta di maturazione del credito, deve dare evidenza formale della relativa ripartizione e deve figurare nelle dichiarazioni dei soci o collaboratori, con indicazione della quota di credito attribuita.**

Quanto alle modalità di fruizione in capo ai soci o collaboratori della quota di credito assegnatagli essa resta ovviamente subordinata alla compensabilità del credito da parte dell'ente trasparente, che si verifica nell'anno di entrata in funzione, per beni ordinari, o di interconnessione per beni 4.0 e **la somma tra le quote di credito attribuite ai soci o collaboratori e quella utilizzata direttamente dalla società non può mai eccedere la quota fruibile annualmente.**

Trasferimento nell'ambito di operazioni straordinarie

Il trasferimento della titolarità del credito, secondo quanto precisato nel paragrafo 5.6.1 della [circolare AdE 9/E/2021](#), è ammissibile limitatamente alle **operazioni straordinarie che comportino una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici coinvolti**, quali a titolo esemplificativo:

- **la fusione**, con riferimento alla [circolare AdE 38/E/2002](#);
- **la scissione**, con riferimento alla [risoluzione AdE 143/E/2003](#);
- **la successione per decesso dell'imprenditore individuale**, con riferimento alla [risoluzione AdE 140/E/2003](#);

- **la cessione del ramo d'azienda** in relazione al quale il credito è maturato, con riferimento alla [risposta all'interpello n. 72 del 08.03.2019](#).

In relazione all'applicazione del meccanismo di *recapture* all'iperammortamento la [circolare AdE 8/E/2019](#) ha precisato che la cessione del singolo bene è fattispecie distinta dall'ipotesi di trasferimento unitamente ad un compendio aziendale e che pertanto **il mutamento della titolarità d'azienda non comporta il venir meno dell'agevolazione, che continua in capo all'avente causa.**

Ne deriva un **criterio generale**: in presenza di **operazioni straordinarie caratterizzate dal trasferimento del bene agevolato all'interno del complesso aziendale in relazione al quale il credito è maturato, l'avente causa beneficia dell'agevolazione secondo le regole determinate in capo al dante causa.**

Trasferimento agli eredi

Coerentemente col principio generale di trasferibilità del credito insieme all'azienda o al ramo d'azienda in relazione al quale è maturato e in linea con la [risoluzione AdE 140/E/2003](#) in materia di credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate ex [articolo 8 L. 388/2000](#), **la successione per decesso dell'imprenditore individuale consente il trasferimento del credito maturato in capo al defunto subordinatamente alla prosecuzione dell'attività d'impresa del *de cuius* da parte degli eredi**, come precisato al paragrafo 5.6.2 della [circolare AdE 9/E/2021](#).

Trasferimento nell'ambito del consolidato fiscale

L'attuale disciplina agevolativa della L. 178/2020 **non contiene un espresso divieto che impedisca ogni forma di cessione o trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale.**

L'Agenzia delle entrate ha pertanto confermato, nella [risposta all'interpello n. 508 del 23.07.2021](#) che, per i **crediti maturati in relazione ad investimenti ricadenti sotto l'attuale disciplina della L. 178/2020**, ovvero effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022, inclusi quelli effettuati entro il 30.06.2023 su prenotazione al 31.12.2022, **risulta ammissibile il trasferimento nell'ambito del consolidato fiscale.**

Ogni forma di trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale, resta preclusa per investimenti ricadenti sotto la disciplina previgente della L. 160/2019 ovvero effettuati dal 01.01.2020 al 15.11.2020, inclusi quelli effettuati entro il 30.06.2021 su prenotazione al 15.11.2020, in virtù dell'espresso divieto contenuto nel [comma 191](#).