

Risposta n. 72

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -cessione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

La ALFA (di seguito istante) ha posto il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è partecipata al 100% dalla BETA in concordato preventivo [...] e svolge attività di distribuzione e vendita di [...].

Nell'anno 2016 ha maturato un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, [...].

Tale credito, attestato dal revisore legale, è stato contabilizzato nel bilancio relativo all'anno 2016 e riportato nel quadro RU del modello UNICO SC 2017.

Il credito, in conformità a quanto previsto dall'articolo 3, comma 8, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014 n. 9, è stato utilizzato in compensazione [...].

A seguito dello stato di crisi della BETA, l'istante ha ridotto la propria attività d'impresa e, di conseguenza, ha dovuto cedere il ramo di azienda relativo al punto vendita [...], comprensivo del magazzino dei prodotti finiti unitamente ai contratti commerciali di distribuzione dei prodotti con l'estero.

Il credito di imposta per ricerca e sviluppo non è stato ricompreso nel perimetro del ramo d'azienda e, quindi, è rimasto nella disponibilità dell'istante.

Data la ridotta operatività commerciale, l'istante ritiene di non poter recuperare il residuo credito d'imposta mediante compensazione, né può richiederlo a rimborso per espresso divieto normativo.

L'istante, tuttavia, ritiene che tale credito tributario possa essere ceduto ad altra società di capitali secondo quanto previsto dagli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, rispettando le formalità richieste.

In particolare, la cessione del credito ad altra società di capitali, senza legami di partecipazione con la società cedente, avverrebbe al valore nominale del credito, dedotta una *fee* non ancora determinata ma entro il 10% del valore del credito stesso.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene possibile effettuare la cessione del credito d'imposta ricerca e sviluppo ad altra società di capitali secondo quanto previsto dagli articoli 69 e 70 regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, nel rispetto delle formalità richieste.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 15, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, "*a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020*", un credito di imposta commisurato alle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei

medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 27 maggio 2015 sono state disciplinate le modalità attuative dell'agevolazione.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016 e n. 13/E del 27 aprile 2017.

Con particolare riferimento alle modalità di fruizione del credito d'imposta in oggetto, l'articolo 3, comma 8, del decreto-legge n. 145 del 2013 dispone che tale credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Non potendo, dunque, essere chiesto a rimborso, il credito non può essere ceduto ai sensi dell'articolo 43-*bis* del decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 secondo cui: *“Le disposizioni degli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi. Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. Gli interessi di cui al primo comma dell'articolo 44 sono dovuti al cessionario.”*

Il rinvio espresso operato dal citato articolo 43-*bis* alle disposizioni di cui agli articoli 69 e 70 del regio decreto n. 2440 del 1923, ne esclude di fatto l'autonoma applicazione ai crediti d'imposta che non possono essere oggetto di rimborso. D'altronde lo stesso articolo 69, nel disporre l'obbligo di notifica delle cessioni allo Stato, subordina le medesime ai casi *“in cui sono ammesse dalla legge”*.

Nel caso prospettato non è, altresì, possibile invocare la cessione dei crediti *ex* articolo 1260 del codice civile, secondo cui *“Il creditore può trasferire a titolo oneroso o gratuito il suo credito, anche senza il consenso del debitore, purché il credito non abbia carattere strettamente personale o il trasferimento non sia vietato dalla legge.”* Le norme che disciplinano il credito per ricerca e sviluppo non contengono alcun richiamo al citato articolo 1260 del c.c., né è possibile assimilare detto credito a quelli per i quali la cessione è stata ammessa, in via

interpretativa, nel presupposto che i fruitori del credito erano dei meri intermediari tra l'Amministrazione e i destinatari della agevolazione cui il credito si riferiva (cfr. risoluzione n. 15/E del 5 marzo 2010 concernente i crediti da rottamazione delle auto).

Il fruitore del credito da ricerca e sviluppo coincide, infatti, con l'effettivo beneficiario dell'agevolazione, ossia con colui che effettivamente ha sostenuto la spesa. A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria, con diversi documenti di prassi, ha più volte affermato la non trasferibilità dei crediti d'imposta di natura simile a quello in argomento in forza della natura soggettiva dei medesimi: essi infatti maturano esclusivamente in capo ai soggetti che effettuano l'investimento e non possono essere trasferiti a soggetti terzi per effetto di atti realizzativi. Il trasferimento della titolarità è, infatti, ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati; ad esempio, nei casi di fusione (cfr. circolare del 9 maggio 2002, n. 38/E), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione del 26 giugno 2003, n. 140/E), scissione (cfr. risoluzione del 30 giugno 2003, n. 143/E). Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato.

Ciò detto, l'istante all'atto della cessione del ramo d'azienda ha scelto di non avvalersi di tale facoltà, con la conseguenza che il credito rimasto nella sua disponibilità non può ora essere ceduto a terzi.

Pertanto, alla luce di quanto sopra rappresentato, la soluzione prospettata dall'istante non può essere accolta.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)