

Risposta n. 281/2025

OGGETTO: Crediti di imposta da bonus edilizi – conferimento di azienda – trasferibilità dei crediti dall'impresa individuale alla società di capitali – limiti – articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Con istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, il sig. TIZIO (di seguito, "Istante"), titolare dell'impresa individuale "ALFA, chiede un parere in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, in relazione all'operazione di «trasformazione della propria ditta individuale in una società a responsabilità limitata mediante conferimento dell'unica azienda» nei termini di cui si dirà.

L'Istante riferisce di essere titolare di una impresa individuale che si occupa [...] e che taluni interventi eseguiti hanno permesso ai propri committenti di beneficiare, al ricorrere dei requisiti previsti dalle relative disposizioni, delle detrazioni fiscali previste per gli interventi di ristrutturazione edilizia dall'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.

A seguito di tali interventi, alcuni committenti hanno optato per l'applicazione del cd. sconto in fattura, ai sensi del citato articolo 121, a seguito del quale l'Istante ha maturato dei corrispondenti crediti di imposta pari alle detrazioni a questi spettanti in relazione agli interventi edilizi effettuati (di seguito, "Crediti"). Ad oggi, l'importo dei Crediti non ancora utilizzati in compensazione risulta pari a euro xxxx (che - secondo l'Istante - saranno utilizzati in compensazione entro il 2033), riconducibili ai seguenti codice tributi:

- codice tributo 7711 - *"SCONTO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020"*, per euro xxxx;

- codice tributo 7712 - *"SCONTO - ECOBONUS art. 14 DL n. 63/2013 e IMPIANTI FOTOVOLTAICI art. 16-bis, comma 1, lett. h), del TUIR - art. 121 DL n. 34/2020"*, per euro xxxx;

- codice tributo 7716 - *"SCONTO - RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO art. 16-bis, comma 1, lett. a), b) e d), del TUIR - art. 121 DL n. 34/2020"*, per euro xxxx;

- codice tributo 7718 - *"SCONTO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020 - OPZIONI DAL 01/11/2022"*, per euro xxxx.

Ciò premesso, l'Istante afferma di essere intenzionato a «*procedere alla trasformazione della propria ditta individuale in una società a responsabilità limitata,*

mendiate il conferimento dell'unica azienda nella società da costituire. La società proseguirà con lo svolgimento dell'attività [...]».

Alla luce di quanto rappresentato, l'Istante chiede chiarimenti in merito:

(a) alla possibilità di trasferire, mediante il conferimento alla costituenda società di capitali, i crediti d'imposta maturati dalla propria impresa individuale e derivanti dal cd. sconto in fattura ai sensi dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 (di seguito, "**quesito (a)**") e

(b) alle conseguenti formalità per il trasferimento degli stessi (di seguito, "**quesito (b)**").

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; con successiva nota del [...], l'Istante ha presentato la documentazione integrativa richiesta.

In risposta alle richieste della scrivente, l'Istante ha evidenziato che la costituenda società a responsabilità limitata *«sarà partecipata solo dall'ex imprenditore individuale»* e che *«crediti d'imposta non ancora utilizzati in compensazione derivano esclusivamente dal riconoscimento del c.d. "sconto in fattura" sugli interventi di [...]»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al **quesito (a)**, l'Istante ritiene che i Crediti maturati dalla propria ditta individuale possano essere trasferiti mediante conferimento dell'unica azienda posseduta dall'Istante stesso alla costituenda società a responsabilità limitata, trattandosi di una semplice riorganizzazione societaria e considerato che l'attività esercitata resterà invariata.

Sul punto, richiama le risposte a interpello pubblicate *sub* n. 143 del 2020 e n. 218 del 2023 ove l'Agenzia avrebbe confermato, nella prima (la n. 143), che il credito d'imposta (nella specie, il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98-108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208) generatosi per effetto degli investimenti effettuati dall'imprenditore individuale costituisce parte integrante dell'azienda oggetto di conferimento nella società neocostituita e, nella seconda (la n. 218), che nell'ambito di un'operazione di fusione per incorporazione, i crediti d'imposta di natura edilizia si trasferiscono in capo alla società risultante dall'operazione straordinaria *«in quanto l'incorporante subentra a titolo universale in tutti i diritti dell'incorporata»*.

Con riferimento al **quesito (b)**, relativo alle formalità per l'utilizzo di Crediti, l'Istante richiama il principio di diritto n. 4 del 2024, il quale chiarisce che *«[i]n particolare, per l'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali il modello F24 deve essere compilato indicando nella sezione "CONTRIBUENTE":*

- nel campo "CODICE FISCALE" (c.d. primo codice fiscale), il codice fiscale della società beneficiaria/incorporante che utilizza il credito in compensazione;

- nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" (c.d. secondo codice fiscale), il codice fiscale dell'originaria società scissa/incorporata che ha trasferito il credito d'imposta, unitamente al codice identificativo "62 SOGGETTO DIVERSO DAL FRUITORE DEL CREDITO"».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere è reso sulla base dei fatti e delle informazioni rappresentate dall'Istante, assunte acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, concretezza ed esaustività e non implica né presuppone alcuna valutazione in ordine all'esistenza, alla spettanza e alla quantificazione delle detrazioni fiscali spettanti e dei corrispondenti Crediti indicati in istanza, nonché alla natura e alla consistenza degli interventi edilizi effettuati.

Inoltre, si precisa che la presente risposta prescinde da ogni valutazione in merito alla sussistenza, in concreto, dell'azienda richiamata nell'istanza e si riferisce esclusivamente ai Crediti (identificati dai codici tributo sopra indicati) derivanti dall'applicazione del cd. sconto in fattura da parte dell'Istante nell'ambito della sua attività d'impresa svolta per il tramite dell'azienda oggetto del descritto conferimento.

Resta, pertanto, fermo ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria su tali aspetti.

Con il **quesito (a)**, l'Istante solleva un dubbio interpretativo concernente la possibilità di "trasferire" i crediti d'imposta risultanti dall'applicazione della disciplina del cd. sconto in fattura *ex* articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 in relazione all'attività svolta nei confronti dei propri committenti, tramite il conferimento dell'unica azienda posseduta in una società unipersonale a responsabilità limitata appositamente costituita, con prosecuzione della medesima attività precedentemente svolta.

Con riferimento alla disciplina della circolazione dei crediti d'imposta derivanti dall'applicazione del cd. sconto in fattura o dalla cessione dei crediti relativi agli interventi di ristrutturazione edilizia (di seguito, "*bonus* edilizi"), si evidenzia che l'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020, contiene una disciplina specifica in ordine

alla cessione dei crediti derivanti dall'effettuazione dei lavori specificamente previsti dalla stessa norma.

In particolare, con riferimento all'opzione per il cd. sconto in fattura, il citato articolo 121 prevede che «[i] *soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:*

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di tre ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari [...]» (enfasi aggiunta).

Con tale previsione, dunque, il legislatore ha inteso dettare una disciplina *ad hoc* che opera in deroga a quella di carattere generale prevista per la cessione dei crediti d'imposta (in relazione alla quale è espressamente previsto che il cessionario non possa cedere il credito già oggetto della cessione) e della cessione delle eccedenze nell'ambito del gruppo di cui agli articoli 43-*bis* e 43-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

In relazione alla disciplina della circolazione dei crediti d'imposta concernenti i *bonus* edilizi ovvero derivanti dall'applicazione del cd. sconto in fattura occorre valorizzare la scelta del legislatore di non operare un rinvio *tout court* alle suddette

regole generali, ma di dettare una disciplina caratterizzata dalla tassatività delle regole di circolazione (*cfr.*, risposta a interpello pubblicata *sub* n. 234 del 2023).

In merito al trasferimento dei crediti d'imposta da *bonus* edilizi, la risposta a interpello pubblicata *sub* n. 82 del 2025 ha chiarito che *«deve ritenersi che i crediti d'imposta di cui l'Istante riferisce essere titolare (pur essendo soggetti a limitazioni alla loro cessione cfr. l'articolo 121 del decretolegge n. 34 del 2020), possano essere oggetto di trasferimento nell'ambito di operazioni che prevedono una confusione di diritti e obblighi (cfr., da ultimo, il principio di diritto n. 4 del 2024)»*.

Sempre con riferimento ai crediti da *bonus* edilizi acquistati da terzi, con la risposta a istanza di interpello pubblicata *sub* n. 234 del 2023, è stato rilevato che *«un'ulteriore cessione del credito da parte del soggetto che lo abbia acquistato dal titolare del diritto alla detrazione (a soggetti diversi da quelli espressamente menzionati nella citata disposizione), con specifico riferimento al caso di specie T, resasi acquirente da I del bonus edilizio in discussione, non potrà trasferire, in sede di cessione/affitto del ramo d'azienda, il credito residuo contestualmente agli asset che compongono quest'ultima in quanto, per effetto della cessione o dell'affitto del ramo d'azienda, si determinerebbe un mutamento della titolarità del credito, incompatibile col divieto di "cessioni" successiva alla prima previsto dal citato articolo 121. Resta fermo quanto chiarito con risposta n. 218 del 2023, in relazione alle diverse ipotesi di fusione»* (enfasi aggiunta).

Come la cessione anche l'operazione di conferimento ha, in generale, natura realizzativa ai sensi dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "Tuir"), salvo - nell'ambito del regime di impresa -

nel caso del conferimento d'azienda (o di ramo d'azienda) per il quale l'articolo 176 del Tuir prevede un regime di neutralità fiscale.

Il conferimento d'azienda (ancorché neutrale sotto il profilo fiscale in base all'articolo 176 citato) non comporta, a differenza delle operazioni straordinarie di fusione e scissione, alcuna successione universale dei diritti e doveri (anche fiscali) del soggetto conferente nella società conferitaria.

Interpretando in via letterale le disposizioni dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 e alle luce delle considerazioni sopra svolte, si giunge alla conclusione che il trasferimento dei crediti da *bonus* edilizi mediante conferimento (tanto dei singoli *asset* - *i.e.*, i crediti - che dell'azienda la quale comprenda anche i crediti da *bonus* edilizi afferenti ai lavori svolti direttamente dall'azienda e quelli genericamente acquistati da parti terze) sia qualificabile come una cessione e, come tale, incida sul limite (e sul numero) dei trasferimenti "liberi" consentiti dalla norma.

A fronte di ciò, pur potendo i crediti d'imposta derivanti dall'applicazione del cd. sconto in fattura per le prestazioni rese nei confronti dei propri committenti nell'ambito dell'attività svolta tramite l'(unica) azienda che si intende trasferire (e per i quali il legislatore ha previsto specifiche limitazioni alla loro trasferibilità *ex* dall'articolo 121 citato) essere oggetto di conferimento unitamente all'azienda alla quale afferiscono, tale trasferimento comunque rileva ai fini del computo del numero massimo di cessioni "libere" effettuabili dal titolare dei crediti stessi.

Analogamente, nel caso in cui i medesimi crediti siano stati acquistati da soggetti terzi (dunque, non generati dal compendio aziendale che si intende trasferire), il loro trasferimento, anche se effettuato unitamente e per il tramite del conferimento dell'unico

complesso aziendale del soggetto acquirente (di detti crediti), incorrerà nei limiti previsti dal citato articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020.

Alla luce di quanto sopra, nella fattispecie rappresentata in istanza, i Crediti potranno essere conferiti dall'Istante unitamente all'azienda nella (costituenda) società conferitaria, ma tale *trasferimento* inciderà sul numero massimo di cessioni "libere" previsto dall'articolo 121, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2020, poiché l'operazione in parola comporta un mutamento della titolarità del credito, che incorre nel limite previsto dal citato articolo 121.

Pertanto, i Crediti non potranno essere ulteriormente oggetto di "libera" cessione, ma sarà possibile una loro cessione solo verso i soggetti qualificati previsti dall'articolo 121.

Con riferimento al **quesito (b)**, invece, avente a oggetto gli adempimenti da porre in essere ai fini dell'utilizzo dei Crediti da parte della società (di capitali) conferitaria, alla luce dei chiarimenti espressi, si ritiene che non sia condivisibile la soluzione proposta dall'Istante e che, quindi, non sia applicabile, al caso di specie, il principio di diritto n. 4 del 2024.

Le indicazioni fornite dal predetto principio, infatti, si riferiscono ai casi di operazioni straordinarie, quali fusioni e scissioni, che determinano una successione universale dei diritti e doveri dei soggetti che partecipano all'operazione.

Tale effetto successorio, invece, non si verifica nelle operazioni di conferimento, per le motivazioni esposte nella risposta al quesito precedente.

Pertanto, nel caso di specie, si ritiene che per il trasferimento dei crediti di imposta di natura edilizia effettuati mediante conferimento di azienda debbano essere

applicate le norme e, dunque, debbano essere posti in essere gli adempimenti previsti nei casi di cessione degli stessi crediti.

Si ribadisce che il presente parere non implica né presuppone in alcun modo un giudizio sulla spettanza dei Crediti, circostanza sulla quale resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria e viene reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità, completezza e concretezza.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)