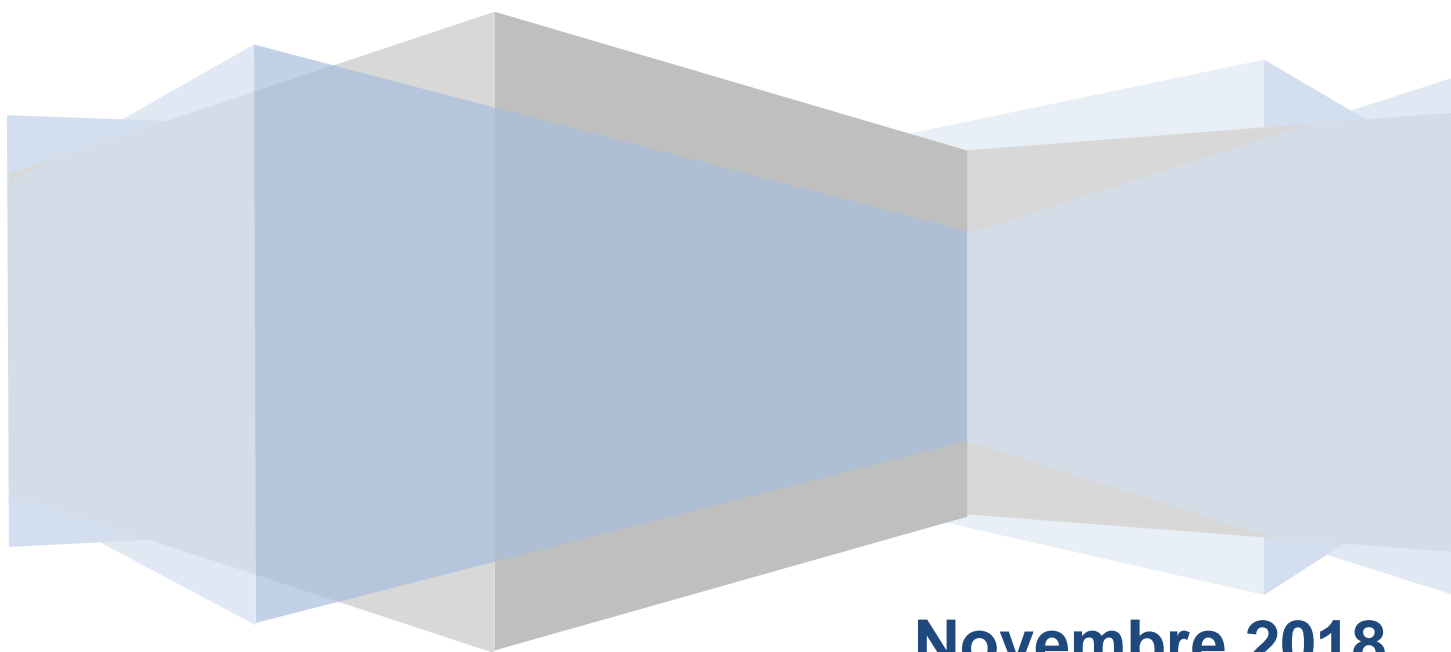


Fiscalità Edilizia

Ecobonus e Sismabonus

*Guida pratica alla cessione dei bonus: i nuovi
chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*



Novembre 2018

SOMMARIO

PREMESSA 3

CESSIONE DEI BONUS E FATTISPECIE AMMESSE 5

“Sismabonus” 5

“Ecobonus” 6

Cumulo “Ecobonus e Sismabonus” 6

SOGGETTI CEDENTI..... 7

SOGGETTI ACQUIRENTI E NUMERO DI CESSIONI CONSENTITE 7

Cessionari ammessi 7

Numero di cessioni possibili 8

Cessionari esclusi 8

“Ecobonus incapienti”: cessione anche alle Banche..... 10

PROCEDURA E CONTROLLI: I PROVVEDIMENTI ATTUATIVI 10

I Controlli 13

SCHEDE DI SINTESI 14

APPENDICE: NORMATIVA E PRASSI

PREMESSA

Nel corso dell'ultimo biennio sono state introdotte importanti novità sui “*bonus fiscali*” che, complessivamente, ne hanno rafforzato l'efficacia come strumento di incentivazione del recupero in chiave antisismica ed energetica degli edifici esistenti, soprattutto in caso di lavori riguardanti interi fabbricati e, quindi, non limitati a singole unità immobiliari.

Infatti, già la **legge di Bilancio per il 2017** (legge 11 dicembre 2016, n.232), oltre alla proroga degli incentivi, ne ha previsto anche una rimodulazione per incentivare maggiormente gli interventi estesi ad interi condomini.

Nello specifico, con effetto dal 2017, è stata prevista:

- la proroga sino al 31 dicembre 2021 della detrazione potenziata per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, accompagnata da una rimodulazione dell'incentivo con maggiori premialità per gli interventi più incisivi (cd. “*Ecobonus*”, da dividere in 10 quote annuali di pari importo),
- la proroga sino al 31 dicembre 2021 della detrazione riconosciuta per interventi di prevenzione sismica, anch'essa accompagnata da premialità crescenti in caso di riduzione di classificazione di rischio sismico dell'edificio e per interventi su edifici condominiali (cd. “*Sismabonus*”, da suddividere in 5 quote annuali di pari importo),
- la possibilità, per entrambi i suddetti *bonus* ed in caso di interventi realizzati sulle parti comuni condominiali, di cedere la detrazione alle imprese esecutrici o a “*soggetti privati*”, con esplicita esclusione degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

Sulle agevolazioni sono, poi, intervenuti, dapprima il **DL 50/2017** (convertito con modificazioni in legge 96/2017), che ha introdotto una nuova fattispecie agevolata, che dà anch'essa diritto alla cessione del credito d'imposta. Si tratta, in particolare, del cd. “*Sismabonus acquisti*”, ossia della:

- detrazione spettante all'acquirente di abitazioni situate in zona a rischio sismico 1, e facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti anche con variazione volumetrica, cedute, entro 18 mesi dal termine dei lavori, dalle stesse imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno eseguito l'intervento del prezzo di acquisto delle abitazioni (detrazione pari al 75% o 85% del prezzo d'acquisto, da assumere entro un massimo di 96.000 euro e da suddividere in 5 quote annuali di pari importo),

Da ultimo, poi, è intervenuta la **legge di Bilancio per il 2018** (legge 205/2017), che ha previsto:

- la proroga a tutto il 2018 dell'*Ecobonus* per gli interventi eseguiti sulle singole unità immobiliari, con la contestuale estensione della possibilità di cessione della detrazione, sotto forma di credito d'imposta.

Dal 1° gennaio 2018, pertanto, l'*Ecobonus* può essere ceduto, non solo in caso di interventi su parti comuni condominiali, ma anche se i lavori sono eseguiti sulle singole unità,

- la cumulabilità tra il *Sismabonus* e l'*Ecobonus* per interventi su parti comuni di edifici condominiali, ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, volti congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica. In questo caso, la detrazione è pari all'80% o all'85% (a seconda se, a seguito dei lavori, ci sia il miglioramento di 1 o 2 classi sismiche) della spesa sostenute, da assumere entro un massimo di 136.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio e va ripartita in 10

quote annuali di pari importo.

Anche per questa fattispecie, inoltre, è prevista la possibilità di cedere la detrazione, sotto forma di credito d'imposta.

Sulle modalità operative della cessione dei *bonus* sono stati, poi, emanati i **Provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate n. 165110 del 28 agosto 2017** (in merito alla cessione dell'*Ecobonus*) e **n. 108572 dell'8 giugno 2017** (sulla cessione del "*Sismabonus condomini*"), che ne hanno dettato la procedura in modo pressoché uniforme per entrambi i *bonus*.

Infine, sempre l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni e chiarimenti, in parte con la **Circolare n.7/E del 27 aprile 2018** e poi, in via specifica sulla cessione dei *bonus* con le successive **Circolari n.11/E del 18 maggio 2018** e **n.17/E del 23 luglio 2018**, nonché con la **Risoluzione n.58/E/2018** che ha istituito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta da parte del cessionario. Si segnalano, inoltre, le **risposte n.61/2018** e **n.56/2018** agli interpelli posti all'Agenzia delle Entrate in tema di delimitazione dell'ambito soggettivo della cessione del credito.

Alla fine della presente Guida è presente un'**Appendice** che raccoglie le norme di riferimento per la cessione dei *bonus* (previste dal DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013, nel quale sono confluite tutte le modifiche normative sopra richiamate), i citati provvedimenti attuativi e le pronunce di prassi sinora emanate dall'Agenzia delle Entrate.

CESSIONE DEI BONUS E FATTISPECIE AMMESSE

Dal 1° gennaio 2017, oltre alla proroga ed alla rimodulazione dei bonus fiscali, è stata introdotta un'importante novità, legata alla possibilità di cedere le detrazioni a soggetti terzi, sotto forma di credito d'imposta.

In alcune ipotesi (di seguito specificate), infatti, i beneficiari delle detrazioni per la riqualificazione energetica (cd. *Ecobonus*), o per la messa in sicurezza sismica degli edifici esistenti (cd. *Sismabonus*), hanno la possibilità di scegliere se:

- utilizzare direttamente le detrazioni in dichiarazione dei redditi, portandole in diminuzione dell'IRPEF o dell'IRES dovuta,
- cedere la detrazione, sotto forma di credito d'imposta, all'impresa che ha eseguito i lavori o a soggetti terzi. In questo caso, l'agevolazione verrà utilizzata dal cessionario come credito d'imposta, da utilizzare in compensazione con le imposte o i contributi dallo stesso dovuti, tramite il modello F24.

In linea generale, la possibilità di cedere, sotto forma di credito d'imposta, la detrazione spettante è legata alla tipologia di interventi realizzati (se di prevenzione sismica o di riqualificazione energetica) ed all'immobile sul quale gli stessi vengono realizzati (se parti comuni condominiali, oppure singole unità immobiliari).

Per il *Sismabonus*, infatti la cessione del credito d'imposta è ammessa solo per i lavori antisismici eseguiti sulle parti condominiali degli edifici (cd. "*Sismabonus condomin*"), oppure nell'ipotesi di acquisto di abitazioni situate in zona sismica 1, facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti anche con aumento di volumetria (cd. "*Sismabonus acquisti*").

Diversamente, a seguito dell'intervento della legge di Bilancio 2018 (legge 205/2017), la cessione della detrazione da *Ecobonus* è consentita anche per interventi energetici eseguiti su singole unità immobiliari, oltre che per quelli realizzati su parti comuni condominiali.

"Sismabonus" In particolare, per quanto riguarda gli interventi di prevenzione sismica, la possibilità di cedere la detrazione spettante è prevista per le seguenti ipotesi agevolate:

1. **"Sismabonus condomin"**, ossia in caso di **interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali** ubicati in **zone sismiche 1, 2 e 3¹**, che danno diritto alla detrazione in misura pari al:
 - **75%** delle spese sostenute, sino ad un **massimo di 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari** dell'edificio, **per interventi che riducono il rischio sismico di 1 classe** (detrazione da suddividere in 5 quote annuali di pari importo);
 - **85%** delle spese sostenute, sino ad un **massimo di 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari** dell'edificio, **per interventi che riducono il rischio sismico di 2 classi²** (detrazione da suddividere in 5 quote annuali di pari importo).
2. **"Sismabonus acquisti"**, ossia nell'ipotesi di **acquisto di case antisismiche situate** nei Comuni ricadenti della **zona a rischio sismico 1**, e **facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti anche con variazione volumetrica, cedute, entro 18 mesi dal termine dei lavori, dalle stesse imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno eseguito l'intervento³**.

¹ Individuate in base all'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274 del 20 marzo 2003.

² Cfr. Art.16, co.1-*quinquies*, del DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013.

³ Cfr. Art.16, co.1-*septies*, del DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013.

In questo caso, la **detrazione**, da suddividere sempre in 5 quote annuali di pari importo, **spetta all'acquirente in misura pari al 75% o all'85% del prezzo di vendita** (a seconda se, con l'intervento di demolizione e ricostruzione, si sia ottenuto, rispettivamente, un miglioramento di 1 o 2 classi sismiche dell'edificio), **da assumere sino ad un importo massimo di 96.000 euro**.

Al di fuori di queste ipotesi, la detrazione non può invece essere trasferita, per cui la stessa spetterà direttamente al soggetto (proprietario o detentore dell'immobile, in virtù di un titolo idoneo) che ha sostenuto le spese connesse all'esecuzione dell'intervento antisismico agevolato⁴.

“Ecobonus”

Per ciò che concerne l'*Ecobonus*, dal 1° gennaio 2018, la legge di Bilancio 2018 ha esteso possibilità di cessione del credito a tutti i contribuenti (capienti e incapienti) e per tutte le tipologie agevolate di interventi di riqualificazione energetica, anche se eseguiti sulle singole unità immobiliari e non solo limitatamente agli interventi su parti comuni condominiali⁵.

Tuttavia, le modalità applicative della cessione dell'*Ecobonus* sono ancora stabilite dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 165110 del 28 agosto 2017, emanato precedentemente alle modifiche intervenute da quest'anno.

Pertanto, la procedura della cessione del bonus è definita solo per gli interventi energetici eseguiti su parti comuni condominiali (che, per il 2017, erano gli unici che consentivano la cedibilità della detrazione sotto forma di credito d'imposta), mentre si è ancora in attesa dell'aggiornamento del citato provvedimento che integri le modalità operative della cessione del credito connesso ai lavori energetici realizzati su singole unità immobiliari.

**Cumulo
“Ecobonus e
Sismabonus”**

Sempre dal 1° gennaio 2018, inoltre, la legge di Bilancio 2018 ha introdotto una nuova fattispecie agevolata, che, tra l'altro dà anch'essa diritto alla cessione della detrazione per questa riconosciuta, con le stesse modalità previste per la cessione dei suddetti *bonus* fiscali.

Si tratta di una “nuova” detrazione che, di fatto, cumula il *Sismabonus* e l'*Ecobonus* in caso di interventi eseguiti su parti comuni di edifici condominiali, ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, volti congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, e si applica nella misura unica del:

- l'80%, ove gli interventi determinino il passaggio ad 1 classe di rischio sismico inferiore,
- l'85% ove gli interventi determinino il passaggio a 2 classi di rischio sismico inferiori.

⁴ Si tratta degli interventi eseguiti su singole unità e non su parti condominiali, per i quali la detrazione spetta in misura pari al:

- 50% delle spese sostenute, sino ad un massimo di 96.000 euro per unità immobiliare, per interventi sulle parti strutturali che non conseguono un miglioramento della classe sismica;
- 70% delle spese sostenute sino ad un massimo di 96.000 euro per unità immobiliare, per interventi che riducono il rischio sismico di 1 classe;
- 80% delle spese sostenute sino ad un massimo di 96.000 euro per unità immobiliare, per interventi che riducono il rischio sismico di 2 classi.

⁵ Cfr. Art.14, co.2-sexies, del DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013, che, nell'ammettere la possibilità di cedere la detrazione, sotto forma di credito d'imposta, fa riferimento agli interventi previsti dal medesimo art.14, ossia a tutte le fattispecie agevolate con l'*Ecobonus*.

La medesima detrazione, inoltre, è ripartita in 10 quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 136.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio⁶.

SOGGETTI CEDENTI

Per entrambi i *bonus*, ed in linea generale, la possibilità di cedere il credito riguarda **tutti i potenziali beneficiari delle detrazioni che sostengano le spese** per l'esecuzione degli interventi agevolati, **compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruire della corrispondente detrazione, in quanto l'imposta lorda (IRPEF o IRES) è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta⁷.**

Pertanto, possono cedere i crediti d'imposta sia i **soggetti IRPEF** (privati persone fisiche, società di persone, professionisti) che i **soggetti IRES** (società di capitali ed enti), che **sostengono le spese** per gli interventi agevolati **e che posseggono, o detengono, l'immobile sulla base di un titolo idoneo:**

- proprietario o nudo proprietario
- titolare di un diritto reale di godimento
- comodatario (con il consenso del proprietario)
- locatario o utilizzatore in leasing (con il consenso del proprietario)
- familiare convivente con il proprietario o detentore e il convivente more uxorio non proprietario né titolare di un contratto di comodato (solo per gli immobili a destinazione abitativa),
- gli istituti autonomi case popolari (IACP) e gli enti e cooperative, per gli interventi su immobili adibiti ad edilizia residenziale pubblica,
- gli acquirenti di abitazioni facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti, anche con variazione di volumetria, in caso di "*Sismabonus acquisti*".

SOGGETTI ACQUIRENTI E NUMERO DI CESSIONI CONSENTITE

Cessionari ammessi Con le due Circolari n.11/E/2018 e n.17/E/2018, l'Agenzia delle Entrate, per entrambi i *bonus*, ha precisato che i **soggetti che possono acquistare il credito** sono:

1. i **fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi** agevolabili,
2. oppure "**altri soggetti privati**"⁸, intendendosi per tali i soggetti (persone fisiche, esercenti lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti), che, seppur diversi dai fornitori che realizzano gli interventi, siano **comunque collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione.**

Tra questi rientrano:

- i condòmini, per gli interventi eseguiti sulla parti comuni condominiali, oppure le società facenti parte dello stesso gruppo dell'impresa esecutrice degli interventi agevolati,
- in caso di lavori effettuati da un'impresa appartenente ad un

⁶ Cfr. Art.14, co. 2-*quater*. 1, del DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013.

⁷ Cfr., sul punto, anche la CM 7/E/2018 e CM 11/E/2018.

⁸ Di cui all'art.14, co. 2-*ter* e 2-*sexies*, del DL 63/2013, convertito con modificazioni nella legge 90/2013, per l'*Ecobonus* e all'art.16, co.1-*quinquies*, del medesimo DL 63/2013, per il *Sismabonus*.

Consorzio o ad una Rete, le altre società consorziate o retiste che non hanno realizzato direttamente gli interventi, oppure anche lo stesso Consorzio o la Rete.

La cessione non può comunque avvenire nei confronti di istituti di credito, intermediari finanziari o società finanziarie, anche se facenti parte del Consorzio o della Rete (e, quindi, anche se astrattamente considerabili come “*soggetti collegati*” con la detrazione originaria, salva l’ipotesi di cessione dell’*Ecobonus* da parte dei soggetti “incapienti”, come specificato in seguito);

- i subappaltatori e i fornitori di cui si serve l’impresa per realizzare gli interventi agevolati;
- i subappaltatori e i fornitori che realizzano lavori non inclusi nell’ambito operativo dei *bonus*, purché si tratti di interventi rientranti complessivamente nello stesso contratto d’appalto da cui originano le detrazioni medesime (ad esempio, la cessione del credito può avvenire nei confronti dell’impresa che, nell’ambito di un appalto di riqualificazione energetica agevolato con l’*Ecobonus*, fornisca un impianto fotovoltaico di per sé non detraibile con tale agevolazione).
- le società che, tramite contratto di somministrazione, forniscono personale alle imprese appaltatrici di interventi per cui è consentita la cessione del credito. Questa possibilità è riconosciuta anche nel caso in cui la società somministrante partecipi a un’associazione temporanea di imprese costituita per l’assunzione di appalti di lavori di risparmio energetico che legittimano la cessione del credito. In entrambi i casi, infatti, l’impresa di somministrazione si configura come un *soggetto collegato* al rapporto che ha dato origine alla detrazione (quest’ultimo aspetto è stato chiarito nella risposta n.61/2018 resa dell’Agenzia delle Entrate ad un interpello relativo, in particolare, all’*Ecobonus*).

Numero di cessioni possibili

Altro chiarimento importante, fornito dall’Agenzia delle Entrate con entrambe le citate Circolari, riguarda il **numero di cessioni ammesse**.

Sul punto, infatti, sempre relativamente ad entrambe le detrazioni, è stato precisato la **cessione del credito corrispondente alla detrazione deve intendersi limitata ad una sola eventuale cessione successiva a quella originaria, per un totale di 2 cessioni complessive**.

Inoltre, anche **la seconda (e ultima) cessione deve avvenire nei confronti di un “soggetto collegato”** al rapporto che ha dato origine alle detrazioni, come sopra individuato.

Cessionari esclusi

Per espressa previsione normativa, non possono acquistare i *bonus* le banche e gli altri istituti finanziari. L’unica ipotesi ammessa è, infatti, la cessione dell’*Ecobonus* se effettuata da soggetti considerati “incapienti”, espressamente individuati dalla norma, come specificato meglio in seguito.

Sul punto, l’Agenzia delle Entrate, già con la CM 11/E/2018, ha precisato che, nel novero delle “**banche e degli altri intermediari finanziari**” impossibilitati ad acquistare il credito, **rientrano**:

- gli istituti di credito e gli intermediari autorizzati dalla Banca d’Italia all’esercizio dell’attività di concessione di finanziamenti e iscritti nell’albo

previsto dall'art.106 del TUB (D.Lgs. 385/1993), ai quali l'ordinamento nazionale consente di erogare credito in via professionale nei confronti del pubblico,

- tutte le società classificabili, ai fini dei conti nazionali, nel settore delle società finanziarie, i cui crediti nei confronti dello Stato inciderebbero sull'indebitamento netto e sul debito pubblico per l'importo del credito ceduto.

Non possono pertanto acquistare i *bonus*, a titolo esemplificativo, i Confidi con volumi di attività pari o superiori ai 150 milioni di euro, le società fiduciarie, i *servicer* delle operazioni di cartolarizzazione, le società di cartolarizzazione di cui alla legge 30 aprile 1999, n. 130.

In linea generale, a favore di tali soggetti non potrà essere effettuata né l'originaria cessione del credito né l'eventuale successiva cessione da parte del primo cessionario.

Di contro, i crediti risultano cedibili, a titolo esemplificativo, nei confronti:

- degli organismi associativi, compresi i Consorzi e le società consortili (di cui agli artt.2602 e ss del Codice civile), anche se partecipati dai soggetti classificabili, ai fini dei conti nazionali, nel settore delle società finanziarie, qualora questi detengano una quota di partecipazione non maggioritaria o, più in generale, non esercitino un controllo di diritto o di fatto sull'ente partecipato o collegato;
- delle Energy Service Companies (ESCO) di cui alla Direttiva 2006/32/CE del 2006 (concernente l'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici e recante abrogazione della direttiva 93/76/CEE del Consiglio), recepita dal D.Lgs. 115/2008, che all'art.2 individua tali organismi nella persona fisica o giuridica che fornisce servizi energetici ovvero altre misure di miglioramento dell'efficienza energetica e, ciò facendo, accetta un certo margine di rischio finanziario. Il pagamento dei servizi forniti si basa, totalmente o parzialmente, sul miglioramento dell'efficienza energetica conseguito e sul raggiungimento degli altri criteri di rendimento stabiliti;
- delle società di servizi energetici (SSE), accreditate presso il GSE, comprese le imprese artigiane e le loro forme consortili, che hanno come oggetto sociale, anche non esclusivo, l'offerta di servizi integrati per la realizzazione e l'eventuale successiva gestione di interventi di risparmio energetico.

Resta fermo, comunque, il divieto di cessione nei confronti di società finanziarie, ancorché le stesse facciano parte della compagine dei suddetti Organismi associativi, delle ESCO e delle SSE.

Sono, inoltre, sempre esclusi dal novero dei cessionari le Amministrazioni pubbliche di cui al D.Lgs. 165/2001⁹.

Con la risposta n.56/2018 ad un interpello in tema di Ecobonus l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che la cessione del credito corrispondente alla

⁹ Ai sensi dell'art.1, co.2, del citato D.Lgs. 165/2001, "Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI."

detrazione da Ecobonus ai parenti in linea retta non è consentita. Il vincolo di parentela tra chi ha sostenuto le spese e l'eventuale cessionario, infatti, non comporta quel collegamento con "il rapporto che ha dato origine alla detrazione" in base al quale, per legge, la cessione del credito è consentita, oltre che ai fornitori che hanno effettuato l'intervento, anche ad altri soggetti privati.

**“Ecobonus incapienti”:
cessione anche alle Banche**

Come anticipato, l'unica possibilità per le Banche e gli istituti finanziari, come spora definiti, di acquistare il credito d'imposta è relativa alla cessione dell'*Ecobonus* da parte dei soggetti "incapienti"¹⁰.

Si tratta dei seguenti soggetti, specificatamente individuati dalla norma¹¹:

- pensionati con redditi inferiori o uguali a 7.500 euro annui;
- lavoratori dipendenti con un reddito complessivo inferiore o uguale ad 8.000 euro;
- soggetti che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, inferiori o uguali a 4.800 euro.

Tali condizioni devono sussistere nel periodo d'imposta precedente a quello in cui le spese sono sostenute.

Tali contribuenti possono cedere la detrazione spettante, sotto forma di credito d'imposta: alle imprese che hanno eseguito gli interventi; a soggetti terzi sempreché collegati con il rapporto che ha dato origine alla detrazione; alle Banche ed agli intermediari finanziari (in ogni caso, resta fermo che , complessivamente, sono ammesse al massimo 2 cessioni). Anche per tali soggetti, invece, vige il divieto di cessione a favore delle Amministrazioni pubbliche, di cui al D.Lgs.165/2001.

Di contro, per la detrazione connessa ad interventi antisismici, è preclusa la possibilità di cedere agli istituti di credito o ad intermediari finanziari anche in caso di beneficiari "incapienti", tenuto conto che, nell'ambito di questa detrazione, non è stata inserita una previsione analoga a quella stabilita per l'*Ecobonus* (che invece, per i soggetti "incapienti", ammette tale possibilità).

PROCEDURA E CONTROLLI: I PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

L'Agenzia delle Entrate, con i Provvedimenti n.108572 dell'8 giugno 2017 e n. 165110 del 28 agosto 2017, ha indicato le modalità attuative della cessione del credito d'imposta corrispondente, alla detrazione, rispettivamente, da *Sismabonus* e da *Ecobonus*.

In realtà, seppur contenute in due Provvedimenti distinti, le procedure sono le medesime per la cessione di entrambi i *bonus* fiscali, per cui le stesse vengono di seguito unitariamente sintetizzate.

Anche per l'*Ecobonus*, difatti, il Provvedimento n. 165110/2017 prende in considerazione la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante in casi di interventi su parti comuni condominiali, tenuto conto che sono ancora da definire le modalità operative della cessione del credito in caso di interventi eseguiti su singole unità immobiliari.

Allo stesso modo, dovrebbero essere emanate specifiche disposizioni anche per la cessione del credito corrispondente al "*Sismabonus acquisti*", volte a precisare gli adempimenti e i soggetti che devono porre in essere gli stessi, tenuto conto che il Provvedimento n.108572/2017 fa riferimento agli interventi condominiali e, conseguentemente, ai singoli condòmini, piuttosto che all'amministratore, come soggetti coinvolti nella procedura.

¹⁰ Cfr. art.14, co. 2-ter, del DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013.

¹¹ In particolare, viene richiamato l'art. 11, co.2, e 13, co. 1, lett. a) - co. 5, lett. a), del D.P.R. 917/1986 – TUIR

Ciò premesso, per entrambe le detrazioni, i suddetti Provvedimenti chiariscono innanzitutto che il **contribuente può cedere**, alternativamente:

- subito, l'intera detrazione calcolata sulla quota a lui imputabile della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione complessiva dei lavori;
- in ciascun periodo d'imposta, la detrazione calcolata in base alla quota a lui imputabile delle spese sostenute nello stesso anno dal condominio (entro il 31 dicembre), anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori (questa ipotesi, riguarda in prevalenza i lavori pluriennali, per i quali le spese vengono via via sostenute in base allo stato d'avanzamento dei lavori).

Resta fermo che, in entrambi i casi, **la cessione deve riguardare l'intera detrazione spettante al singolo condòmino**, non avendo questi la possibilità di utilizzare direttamente parte della detrazione e cedere solo le rate residue non utilizzate¹².

Sotto il profilo procedurale viene poi previsto che:

- il **condòmino**, in sede di delibera condominiale o mediante successiva dichiarazione espressa (o entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento), deve **comunicare all'amministratore del condominio** i dati dell'avvenuta cessione del credito, l'accettazione del cessionario e deve indicare i dati identificativi (dati anagrafici o denominazione) e il codice fiscale o la P.IVA propri e dello stesso cessionario;
- **l'amministratore** del condominio deve:
 - **comunicare anno per anno** (entro il 28 febbraio) **all'Agenzia delle Entrate**, a pena di inefficacia della cessione del credito, i **dati del cessionario** e la sua accettazione del credito ricevuto, nonché l'importo dello stesso, spettante sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
 - **consegnare al condòmino la certificazione delle spese** a lui imputabili, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione all'Agenzia;
- **l'Agenzia delle Entrate**:
 - **rende visibile nel "Cassetto fiscale" del cessionario il credito d'imposta** che gli è stato attribuito e che potrà utilizzare solo a seguito della relativa accettazione (con le funzionalità rese disponibili nel suo "Cassetto fiscale");
 - **rende visibile nel "Cassetto fiscale" del cedente l'accettazione del credito d'imposta da parte del cessionario.**

Per il cessionario, il credito d'imposta diventa disponibile dal 10 marzo dell'anno successivo a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa e a condizione che il condòmino cedente abbia pagato la parte di spesa a lui imputabile, non rientrante nella quota ceduta sotto forma di credito d'imposta.

Una volta che il credito è divenuto "disponibile", **il cessionario può utilizzarlo in compensazione** con le imposte e contributi dallo stesso dovuti, **mediante il modello F24** (da inviare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate), ripartendolo in 5 o 10 quote annuali di pari importo (a seconda se il credito è relativo, rispettivamente, al *Sismabonus* o all'*Ecobonus*), alle stesse condizioni applicabili al cedente, **oppure cederlo, in tutto o in parte, a soggetti terzi.**

Pertanto, a differenza del beneficiario originario dei *bonus*, che deve necessariamente cedere l'intera detrazione spettante¹³, il primo cessionario può, invece, decidere di utilizzarne una parte in compensazione e cederne le restanti quote.

¹² Cfr., sul punto, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.7/E del 27 aprile 2018.

¹³ Cfr. CM 7/E/2018, già citata.

In caso di successiva (e ultima) cessione del credito ricevuto, il cessionario deve **comunicare l'operazione**, sempre **con le modalità telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate**, che provvederà ad attribuire il credito al nuovo cessionario.

In tal caso, il credito viene utilizzato in compensazione dal successivo cessionario, sulla base delle rate residue. La quota di credito che non è utilizzata nell'anno (per assenza di imposte da compensare) può essere utilizzata negli anni successivi, ma non può essere richiesta a rimborso.

Il secondo cessionario può solo utilizzare in compensazione il credito acquistato e non anche cederlo a terzi, tenuto conto che sono ammesse al massimo 2 cessioni (quella originaria dal soggetto beneficiario della detrazione e una sola eventuale cessione successiva a questa).

Per la compensazione dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni fiscali, non opera il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili pari a 700.000 euro, previsto dall'art.34 della legge 388/2000¹⁴.

Inoltre, la medesima compensazione riguarda, tra le altre, le seguenti imposte e contributi esposti nel Modello F24:

- a) imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte, rimosse mediante versamento diretto;
- b) IVA;
- c) imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA;
- d) IRAP e alle addizionali regionali dell'IRPEF (art. 3, co. 143, lett. a, Legge 662/1996);
- e) contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- f) contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;
- g) premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- h) interessi previsti in caso di pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte e dei contributi dovuti dai soggetti titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate dall'INPS (art. 20, D.Lgs. 241/1997).

A tal fine, con la RM 58/E/2018, sono stati istituiti i **codici tributo** per l'utilizzo in compensazione, tramite F24, dei crediti d'imposta da parte del cessionario:

- **"6890"** denominato *"ECOBONUS - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto ai sensi dell'art. 14, commi 2-ter e 2-sexies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni"*.
- **"6891"** denominato *"SISMABONUS - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto ai sensi dell'art. 16, comma 1-quinquies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni"*.

Tali codici devono essere esposti nella sezione *"Erario"* del modello F24, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *"importi a credito compensati"* o, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito compensato, nella colonna *"importi a debito versati"*.

La RM non ha previsto dei codici tributo specifici per l'utilizzo del credito d'imposta corrispondente alla detrazione relativa al *"cumulo Ecobonus + Sismabonus"* (detrazione pari all'80% o 85% delle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica ed antisismica su parti comuni di edifici ubicati in zona 1, 2 o 3, da assumere sino ad un massimo di 136.000 euro), né per il *"Sismabonus acquisti"* (detrazione del 75% o 85% del prezzo dichiarato nel rogito, spettante all'acquirente di abitazioni antisismiche ubicate in zona 1).

In merito, nell'attesa dell'emanazione di specifici codici relativi a queste fattispecie, si ritiene che:

¹⁴ Cfr. anche art.9, co.2, del DL 35/2013, convertito con modifiche nella legge 64/2013.

- per l'utilizzo del credito d'imposta derivante dal "*cumulo Ecobonus + Sismabonus*" si possa utilizzare il codice tributo 6890 relativo all'*Ecobonus*. Tale codice, infatti, fa riferimento anche al co. 2-ter dell'art.14 del D.L. 63/2013, che ammette la cessione dell'*Ecobonus* per tutte le fattispecie da questo agevolate previste dal medesimo art.14, tra cui rientra anche l'ipotesi del cumulo dei due *bonus* fiscali,
- per l'utilizzo del credito d'imposta derivante dal "*Sismabonus acquisti*", al codice tributo 6891 relativo alle fattispecie agevolate con la medesima detrazione per interventi di messa in sicurezza sismica degli edifici esistenti.

I Controlli

L'Amministrazione finanziaria, a seguito della cessione del credito, effettua dei controlli in capo al condòmino cedente e al cessionario:

- al condòmino cedente può essere contestata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti oggettivi che danno diritto alla detrazione d'imposta. In tal caso l'Amministrazione Finanziaria provvede al recupero del credito corrispondente nei confronti del condòmino, maggiorato di interessi e sanzioni.
- al cessionario può essere contestata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito. In tal caso l'Amministrazione Finanziaria provvede al recupero del relativo importo nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni.

SCHEDE DI SINTESI

PREVENZIONE SISMICA



«SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Tutti i condomini, in qualità di soggetti beneficiari e non solo gli «incapienti»



CESSIONE DEL CREDITO:

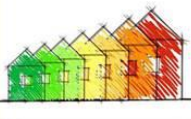
Dal 1° gennaio 2017, i **soggetti beneficiari** possono optare, in luogo della detrazione, per la **cessione del corrispondente credito alle imprese esecutrici** degli interventi o ad altri **«soggetti privati»** con **esclusione espressa delle banche** e degli **intermediari finanziari**



Le banche e gli istituti di credito **NON** possono mai acquistare il Sismabonus (nemmeno dai beneficiari incapienti)

Possano essere persone fisiche (es. cessione tra condomini), imprese diverse da quelle che hanno eseguito gli interventi o ulteriori soggetti **PURCHE' COLLEGATI CON IL RAPPORTO CHE HA DATO ORIGINE ALLA DETRAZIONE (CM11/E/2018 e CM 17/E/2018)**

RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA



«ECO-BONUS»:
DETRAZIONE IRPEF/IRES PER INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA SU PARTI COMUNI DEGLI EDIFICI CONDOMINIALI

Tutti i condomini e, dal 2018, tutti i beneficiari della detrazione anche per lavori su singole unità



CESSIONE DEL CREDITO:

Dal 1° gennaio 2017, i **soggetti beneficiari** possono optare, in luogo della detrazione, per la **cessione del corrispondente credito alle imprese esecutrici** degli interventi o ad altri **«soggetti privati»** e alle **banche** e agli **intermediari finanziari** solo per i **condomini «incapienti»**

Cessione del credito alle banche ammessa **SOLO** per gli «incapienti»

Possano essere persone fisiche (es. cessione tra condomini), imprese diverse da quelle che hanno eseguito gli interventi o ulteriori soggetti **PURCHE' COLLEGATI CON IL RAPPORTO CHE HA DATO ORIGINE ALLA DETRAZIONE (CM11/E/2018 e CM 17/E/2018)**

Condòmini che, **nell'anno precedente al sostenimento delle spese**, hanno percepito redditi:

- da pensione ≤ € 7.500
- da lavoro dipendente ≤ € 8.000
- assimilati a lavoro dipendente ≤ € 4.800

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO



CM 7/E del 22.04.2018
CM 11/E del 18.05.2018

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

La possibilità di cedere il credito riguarda tutti i potenziali beneficiari della detrazione, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruirne in quanto non tenuti al versamento dell'imposta

Il principio generale di irrilevanza della capienza fiscale, ai fini della cessione dei bonus, riguarda tutti i soggetti che sostengono le spese per gli interventi agevolati, siano essi soggetti IRPEF che IRES (es. Enti non commerciali)

L'unica precisazione da fare riguarda la cessione dell'Ecobonus da parte dei soggetti «incapienti», specificatamente individuati dalla norma (soggetti ricadenti nella «no tax area»), che sono gli unici a poter cedere la detrazione anche alle Banche ed agli istituti finanziari

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO



CM 11/E del 18.05.2018
CM 17/E del 23.07.2018
Risposta Interpello n.56/2018
Risposta Interpello n.61/2018

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

☐ La detrazione, sotto forma di credito d'imposta, può essere ceduta:

- alle imprese che hanno effettuato gli interventi agevolati,
- ad «altri soggetti privati» purché collegati con il rapporto che ha dato origine alla detrazione

☐ È ammessa una sola cessione ulteriore rispetto a quella originaria e sempre a «soggetti collegati» con il rapporto che ha dato origine alla detrazione

ESEMPLI:

- Cessione tra condomini
- Cessione tra società facenti parte dello stesso gruppo
- Cessione a società facenti parte dello stesso Consorzio, o Rete di imprese, della ditta esecutrice dei lavori
- Cessione ai fornitori dei materiali, o ai subappaltatori, dei quali si serve l'impresa per realizzare gli interventi agevolati
- Cessione ai fornitori o a subappaltatori che eseguono lavori non agevolati, purché inclusi nel contratto d'appalto da cui originano le detrazioni

- ✓ NON «COLLEGATI» i parenti in linea retta
- ✓ «COLLEGATE» le società che svolgono attività di «somministrazione del personale» all'impresa appaltatrice dei lavori, anche qualora partecipino all'ATI appaltatrice dell'intervento

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Le detrazioni **NON** possono essere cedute alle **banche e gli altri intermediari finanziari**, anche se «soggetti collegati» al rapporto che ha dato origine alla detrazione (ad esempio, perché facenti parte dello stesso Consorzio partecipato dall'impresa esecutrice dei lavori agevolati), salva l'ipotesi di cessione dell'Ecobonus da parte degli «incapienti»

- istituti di credito e gli intermediari autorizzati dalla Banca d'Italia all'esercizio dell'attività di concessione di finanziamenti e iscritti nell'albo previsto dall'art.106 del TUB,
- tutte le società classificabili, ai fini dei conti nazionali, nel settore delle società finanziarie, i cui crediti nei confronti dello Stato inciderebbero sull'indebitamento netto e sul debito pubblico per l'importo del credito ceduto (ES. Confidi con volume di attività pari o sup. a 150 MLN di euro, Società Fiduciarie, Servicer delle cartolarizzazioni, Società di cartolarizzazione)



CM 11/E del 18.05.2018

OK CESSIONE A FAVORE DI:

- Organismi associativi, anche Consorzi e Società consortili partecipate in via minoritaria da Società finanziarie,
- Energy Service Company (ESCO)
- Società di Servizi Energetici (SSE) accreditate presso il GSE

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Modalità di cessione del credito

Provvedimento AdE n.108572 dell'8 giugno 2017
Provvedimento AdE n.165110 del 28 agosto 2017



CONDOMINO

cede:

- **subito**, l'intera detrazione, per la quota a lui imputabile, calcolata sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori
- **in ciascun periodo d'imposta**, la detrazione calcolata sulla quota a lui imputabile delle spese sostenute nel medesimo periodo d'imposta dal condominio (entro il 31 dicembre), anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori (per lavori pluriennali)
- **LA CESSIONE DEVE RIGUARDARE L'INTERA DETRAZIONE E NON LE SOLE RATE RESIDUE (CM 7/E/2018)**



Alla delibera condominiale (o entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento), deve comunicare i dati dell'avvenuta cessione del credito, con accettazione del cessionario ed indicazione dei dati identificativi e del codice fiscale propri e del cessionario

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO

CESSIONE DEL CREDITO



AMMINISTRATORE
DEL CONDOMINIO

«ECO-BONUS»+«SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Modalità di cessione del credito

Provvedimento AdE n.108572 dell'8 giugno 2017
Provvedimento AdE n.165110 del 28 agosto 2017

1. comunica all'AdE **entro il 28 febbraio** di ciascun anno (art.2, decreto MEF 1° dicembre 2016 e Provv. AdE 27 gennaio 2017):

- dati identificativi e codice fiscale cessionario
- accettazione del cessionario del credito
- ammontare del credito ceduto, spettante sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente e alle quali il condòmino cedente ha contribuito per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta

2. consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili sostenute nell'anno precedente dal condominio, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la suddetta comunicazione



Il mancato invio della comunicazione rende inefficace la cessione del credito

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO

CESSIONE DEL CREDITO



«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Modalità di cessione del credito

Provvedimento AdE n.108572 dell'8 giugno 2017
Provvedimento AdE n.165110 del 28 agosto 2017



CONDOMINIO

rende visibile le informazioni sull'accettazione del credito d'imposta da parte del cessionario



Cassetto Fiscale

rende visibile il credito d'imposta attribuito e utilizzabile solo a seguito della relativa accettazione



SOGGETTO
CESSIONARIO

CREDITO DISPONIBILE:
Il credito diventa disponibile dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il condòmino ha sostenuto la spesa (sempreché il condòmino abbia sostenuto le spese per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta)

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO

CESSIONE DEL CREDITO



**SOGGETTO
CESSIONARIO**

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Modalità di cessione del credito

[Provvedimento AdE n.108572 dell'8 giugno 2017](#)
[Provvedimento AdE n.165110 del 28 agosto 2017](#)

UTILIZZO DEL CREDITO IN COMPENSAZIONE

- il credito è ripartito in 5/10 quote annuali di pari importo, utilizzabili in compensazione tramite F24 telematico (oltre i limiti di compensazione annuale di € 700.000, art.34, legge 388/2000)

SUCCESSIVA CESSIONE DEL CREDITO

- Il cessionario che riceve il credito deve darne comunicazione all'AdE, utilizzando le funzionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia, che provvede ad attribuire il credito al nuovo cessionario

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO

CESSIONE DEL CREDITO

«ECO-BONUS»+«SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

UTILIZZO DEL CREDITO IN COMPENSAZIONE

(ART.17, D.LGS. 241/1997)

I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi INPS e delle altre somme a favore dello Stato, Regioni e Enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche

Il versamento unitario e la compensazione riguardano, tra le varie, i crediti e i debiti relativi:

- alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte, riscosse mediante versamento diretto
- all'IVA
- alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA
- all'IRAP e alle addizionali regionali dell'IRPEF (art. 3, co. 143, lett. a, Legge 662/1996)
- ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative
- ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa
- ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali
- agli interessi previsti in caso di pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte e dei contributi dovuti dai soggetti titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate dall'INPS (art. 20, D.Lgs. 241/1997)

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO



RM 58/E del 25.07.2018

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»



codici tributo

❑ **“6890”** denominato **“ECOBONUS - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto ai sensi dell'art. 14, commi 2-ter e 2-sexies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni”**

❑ **“6891”** denominato **“SISMABONUS - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto ai sensi dell'art. 16, comma 1-quinquies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni”**

CESSIONE DEL CREDITO



CESSIONE DEL CREDITO



agenzia entrate

«ECO-BONUS»+ «SISMABONUS CONDOMINI» + «ACQUISTO
CASE ANTISISMICHE IN ZONA 1»

Modalità di cessione del credito

[Provvedimento AdE n.108572 dell'8 giugno 2017](#)
[Provvedimento AdE n.165110 del 28 agosto 2017](#)



CONDOMINO

(in caso di accertata mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti oggettivi che danno diritto alla detrazione d'imposta)



CONTROLLI
DELL'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA



SOGGETTO
CESSIONARIO

(in caso di accertata indebita fruizione, anche parziale, del credito da parte del cessionario)

La cessione dei bonus fiscali

Appendice: Normativa e Prassi

Decreto Legge 04/06/2013, n. 63 (ESTRATTO)

Disposizioni urgenti per il recepimento della Direttiva 2010/31/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 maggio 2010, sulla prestazione energetica nell'edilizia per la definizione delle procedure d'infrazione avviate dalla Commissione europea, nonché altre disposizioni in materia di coesione sociale.

Convertito con modifiche nella legge n.90/2013

(omissis)

Art. 14

Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica

1. Le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 48, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, e successive modificazioni, si applicano, nella misura del 65 per cento, anche alle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2018. La detrazione di cui al presente comma è ridotta al 50 per cento per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2018, relative agli interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal *regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013*. Sono esclusi dalla detrazione di cui al presente comma gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente. La detrazione si applica nella misura del 65 per cento per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal citato *regolamento delegato (UE) n. 811/2013* e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02, o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, o per le spese sostenute all'acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

2. La detrazione di cui al comma 1 si applica, nella misura del 65 per cento, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:

a) per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del codice civile o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2021;

b) per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311, sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2018, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro;

b-bis) per l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro. Per poter beneficiare della suddetta detrazione gli interventi in oggetto devono condurre a un risparmio di energia primaria (PES), come definito all'*allegato III del decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 agosto 2011*, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 19 settembre 2011, pari almeno al 20 per cento.

La detrazione di cui al presente comma è ridotta al 50 per cento per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2018, relative agli interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal *regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013*. Sono esclusi dalla detrazione di cui al presente comma gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente. La detrazione si applica nella misura del 65 per cento per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di

caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal citato regolamento delegato (UE) n. 811/2013 e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02, o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, o per le spese sostenute all'acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

2-bis. La detrazione nella misura del 50 per cento si applica altresì alle spese sostenute nell'anno 2018 per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro.

2-ter. Per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui al presente articolo, i soggetti che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese si trovavano nelle condizioni di cui all'*articolo 11*, comma 2, e all'*articolo 13*, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, in luogo della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Le modalità di attuazione delle disposizioni del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.

2-quater. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, la detrazione di cui al comma 1 spetta nella misura del 70 per cento. La medesima detrazione spetta, nella misura del 75 per cento, per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica relativi alle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al *decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015*, pubblicato nel supplemento ordinario n. 39 alla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 15 luglio 2015. Le detrazioni di cui al presente comma sono calcolate su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

2-quater.1. Per le spese relative agli interventi su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica spetta, in alternativa alle detrazioni previste rispettivamente dal comma 2-quater del presente articolo e dal comma 1-quinquies dell'articolo 16, una detrazione nella misura dell'80 per cento, ove gli interventi determinino il passaggio ad una classe di rischio inferiore, o nella misura dell'85 per cento ove gli interventi determinino il passaggio a due classi di rischio inferiori. La predetta detrazione è ripartita in dieci quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 136.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.⁽²⁷⁾

2-quinquies. La sussistenza delle condizioni di cui al comma 2-quater è asseverata da professionisti abilitati mediante l'attestazione della prestazione energetica degli edifici prevista dal *decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015* di cui al citato comma 2-quater. L'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) effettua controlli, anche a campione, su tali attestazioni, nonché su tutte le agevolazioni spettanti ai sensi del presente articolo, con procedure e modalità disciplinate con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore delle presenti disposizioni. La non veridicità dell'attestazione comporta la decadenza dal beneficio, ferma restando la responsabilità del professionista ai sensi delle disposizioni vigenti. Per le attività di cui al secondo periodo, è autorizzata in favore dell'ENEA la spesa di 500.000 euro per l'anno 2017 e di 1 milione di euro per ciascuno degli anni dal 2018 al 2021.

2-sexies. Per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui al presente articolo, in luogo della detrazione, i soggetti beneficiari, diversi da quelli indicati al comma 2-ter,

possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. Le modalità di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.

2-septies. Le detrazioni di cui al presente articolo sono usufruibili anche dagli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in house providing e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi di efficienza energetica realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

3. La detrazione spettante ai sensi del presente articolo è ripartita in dieci quote annuali di pari importo. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'*articolo 1, comma 24, della legge 24 dicembre 2007, n. 244*, e successive modificazioni, e all'*articolo 29, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 28 gennaio 2009, n. 2*.

3-bis. Al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di cui ai commi 1 e 2, l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) elabora le informazioni contenute nelle richieste di detrazione pervenute per via telematica e trasmette una relazione sui risultati degli interventi al Ministero dello sviluppo economico, al Ministero dell'economia e delle finanze, alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano, nell'ambito delle rispettive competenze territoriali. Nell'ambito di tale attività, l'ENEA predispone il costante aggiornamento del sistema di reportistica multi-anno delle dichiarazioni ai fini della detrazione fiscale di cui all'*articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296*, già attivo e assicura, su richiesta, il necessario supporto tecnico alle regioni e alle province autonome di Trento e di Bolzano.

3-ter. Con uno o più decreti del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni di cui al presente articolo, ivi compresi i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento, nonché le procedure e le modalità di esecuzione di controlli a campione, sia documentali che in situ, eseguiti dall'ENEA e volti ad accertare il rispetto dei requisiti che determinano l'accesso al beneficio. Nelle more dell'emanazione dei decreti di cui al presente comma, continuano ad applicarsi il *decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 febbraio 2007*, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 47 del 26 febbraio 2007, e il *decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008*, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66 del 18 marzo 2008. L'ENEA, ai fini di assicurare coerenza con la legislazione e la normativa vigente in materia di efficienza energetica, limitatamente ai relativi contenuti tecnici, adegua il portale attualmente in essere e la relativa modulistica per la trasmissione dei dati a cura dei soggetti beneficiari delle detrazioni di cui al presente articolo.

3-quater. Al fine di agevolare l'esecuzione degli interventi di efficienza energetica di cui al presente articolo, è istituita, nell'ambito del Fondo di cui all'*articolo 15 del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102*, una sezione dedicata al rilascio di garanzie su operazioni di finanziamento degli stessi. A tal fine, la dotazione del Fondo suddetto può essere integrata fino a 25 milioni di euro annui per il periodo 2018-2020 a carico del Ministero dello sviluppo economico e fino a 25 milioni di euro annui per il periodo 2018-2020 a carico del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, a valere sui proventi annui delle aste delle quote di emissione di CO₂ destinati ai progetti energetico-ambientali di cui all'*articolo 19 del decreto legislativo 13 marzo 2013, n. 30*, previa verifica dell'entità dei proventi disponibili annualmente, con le modalità e nei

limiti di cui ai commi 3 e 6 dello stesso articolo 19. Per il perseguimento delle finalità di cui al presente comma, con uno o più decreti di natura non regolamentare da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione dal Ministro dello sviluppo economico e dal Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e acquisito il parere della Conferenza unificata, sono individuati, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, le priorità, i criteri, le condizioni e le modalità di funzionamento, di gestione e di intervento della sezione del Fondo e le relative prime dotazioni della sezione stessa.

(omissis)

Art. 16

Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili

1. Ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per le spese documentate, relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato articolo 16-bis, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è pari al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2018.

1-bis. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la data di entrata in vigore della presente disposizione, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Nel caso in cui gli interventi di cui al presente comma realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione.

1-ter. A decorrere dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2021, le disposizioni del comma 1-bis si applicano anche agli edifici ubicati nella zona sismica 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003.

1-quater. Qualora dalla realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-bis e 1-ter derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore, la detrazione dall'imposta spetta nella misura del 70 per cento della spesa sostenuta. Ove dall'intervento derivi il passaggio a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'80 per cento. Con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottare entro il 28 febbraio 2017, sentito il Consiglio superiore dei lavori pubblici, sono stabilite le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni nonché le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

1-quinquies. Qualora gli interventi di cui al comma 1-quater siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-quater spettano, rispettivamente, nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento. Le predette detrazioni si applicano su un ammontare delle spese non superiore a euro 96.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio. Per tali interventi, a decorrere dal 1° gennaio 2017, in luogo della detrazione i soggetti beneficiari possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la

cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. Le modalità di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.

1-sexies. A decorrere dal 1° gennaio 2017, tra le spese detraibili per la realizzazione degli interventi di cui ai commi *1-ter*, *1-quater* e *1-quinquies* rientrano anche le spese effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili.

1-sexies.1. Le detrazioni di cui ai commi da *1-bis* a *1-sexies* sono usufruibili anche dagli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *in house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

1-septies. Qualora gli interventi di cui al comma *1-quater* siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 108 dell'11 maggio 2006, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma *1-quater* spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare. I soggetti beneficiari di cui al periodo precedente possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari.

(omissis)

PROVVEDIMENTO PROT. N.108572/2017



Modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica effettuate sulle parti comuni di edifici dalle quali derivi una riduzione del rischio sismico, ai sensi dell'articolo 16, comma 1-quinquies, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013 n. 90, come modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera c), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

dispone

1. Oggetto

1.1 Il provvedimento, emanato ai sensi dell'articolo 16, comma 1-quinquies, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013 n. 90, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera c), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, individua le modalità con le quali i soggetti beneficiari della detrazione spettante per determinati interventi effettuati sulle parti comuni di edifici relativi all'adozione di misure antisismiche possono cedere il credito corrispondente alla predetta detrazione per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021.

2. Ambito soggettivo

2.1 Il credito d'imposta può essere ceduto da:

- a) i condòmini, anche non tenuti al versamento dell'imposta sul reddito, a condizione che siano teoricamente beneficiari della detrazione d'imposta prevista per gli interventi di cui all'articolo 16 comma 1-quinquies del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63;
- b) i cessionari del credito i quali a loro volta possono effettuare ulteriori cessioni.

2.2 Il credito può essere ceduto in favore:

- a) dei fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi di cui all'articolo 16 comma 1-quinquies del decreto legge 4 giugno 2013, n.63;
- b) di altri soggetti privati quali persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti. E' esclusa la cessione del credito in favore di istituti di credito e intermediari finanziari nonché delle amministrazioni pubbliche di cui al decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

3. Credito cedibile

3.1 Il credito d'imposta cedibile corrisponde alla detrazione dall'imposta lorda sul reddito, prevista per gli interventi condominiali di cui all'articolo 16, comma 1-quinquies, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, nella misura del 75 per cento delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, se dalla realizzazione degli interventi derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe inferiore di rischio, e dell'85 per cento delle medesime spese se dall'intervento derivi il passaggio a due classi inferiori di rischio. La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 96.000 moltiplicato il

numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio e deve essere ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

3.2 Il condòmino può cedere l'intera detrazione calcolata o sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile.

3.3 Il cessionario può cedere, in tutto o in parte, il credito d'imposta acquisito solo dopo che tale credito è divenuto disponibile.

3.4 Il credito d'imposta diventa disponibile dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa e sempreché il condòmino cedente abbia contribuito al relativo sostenimento per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta. Il credito ceduto ai fornitori si considera disponibile dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il fornitore ha emesso fattura comprensiva del relativo importo.

4. Adempimenti per la cessione del credito

4.1 Il condòmino che cede il credito, se i dati della cessione non sono già indicati nella delibera condominiale, comunica all'amministratore del condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo, oltre al proprio nome, cognome e codice fiscale.

4.2 L'amministratore del condominio:

a) comunica annualmente all'Agenzia delle entrate, con le stesse modalità e negli stessi termini disciplinati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° dicembre 2016 ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata: la denominazione e il codice fiscale del cessionario, l'accettazione da parte di quest'ultimo del credito ceduto nonché l'ammontare dello stesso, spettante sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente e alle quali il condòmino cedente ha contribuito per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta;

b) consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili sostenute nell'anno precedente dal condominio, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione di cui al punto 4.2, lett. a).

4.3 I condòmini appartenenti a condomini per i quali, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi è obbligo di nominare l'amministratore e che non abbiano proceduto a tale nomina, possono cedere il credito d'imposta incaricando un condòmino di comunicare all'Agenzia delle entrate, con le medesime modalità e nei termini previsti per gli amministratori di condominio di cui al precedente punto 4.2, lett. a), i dati relativi alla cessione del credito.

4.4 Il mancato invio della comunicazione di cui al punto 4.2, lett. a), rende inefficace la cessione del credito.

4.5 L'Agenzia delle entrate rende visibile nel "Cassetto fiscale" del cessionario il credito d'imposta che gli è stato attribuito e che potrà utilizzare, con le modalità di cui al punto 5 del presente provvedimento, solo a seguito della relativa accettazione con le funzionalità rese disponibili nel suo "Cassetto fiscale". Le informazioni sull'accettazione del credito d'imposta da parte del cessionario saranno rese visibili anche nel "Cassetto fiscale" del cedente.

4.6 Il cessionario che cede il credito d'imposta a lui attribuito deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate utilizzando le funzionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia, che provvede ad attribuire il credito al nuovo cessionario con le modalità di cui al punto 4.5.

5. Utilizzo del credito d'imposta in compensazione

5.1 Il credito d'imposta attribuito al cessionario, che non sia oggetto di successiva cessione, è ripartito in cinque quote annuali di pari importo, utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate,

pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il successivo cessionario, che non cede ulteriormente il credito, lo utilizza in compensazione sulla base delle rate residue.

5.2 Nel caso in cui l'importo del credito d'imposta utilizzato risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

5.3 La quota di credito che non è utilizzata nell'anno può essere utilizzata negli anni successivi, ma non può essere richiesta a rimborso.

5.4. Con separata risoluzione dell'Agenzia delle entrate è istituito il codice tributo per la fruizione del credito acquisito da indicare nel modello F24 e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello stesso.

6. Controlli

6.1 L'Amministrazione finanziaria qualora accerti la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti oggettivi che danno diritto alla detrazione d'imposta provvede al recupero del credito corrispondente nei confronti del condòmino, maggiorato di interessi e sanzioni.

6.2 L'Amministrazione finanziaria qualora accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito da parte del cessionario provvede al recupero del relativo importo nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni.

Motivazioni

Il provvedimento è emanato ai sensi dell'articolo 16, comma 1-quinquies, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013 n. 90, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera c), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, e individua le modalità con le quali i soggetti beneficiari della detrazione spettante per determinati interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR, effettuati sulle parti comuni di edifici, possono cedere il credito corrispondente alla predetta detrazione per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021.

In sostanza, con riferimento a tali spese, la norma consente ai contribuenti di cedere, ai fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione di tali interventi e ad altri soggetti privati, un credito pari alla detrazione spettante. La detrazione è prevista nella misura del 75 per cento delle spese sostenute, se dalla realizzazione degli interventi derivi una riduzione del rischio sismico che determina il passaggio ad una classe inferiore di rischio, e dell'85 per cento delle medesime spese se dall'intervento derivi il passaggio a due classi inferiori di rischio. La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 96.000 moltiplicato il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio e deve essere ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

La disposizione riguarda:

- i condòmini, anche non tenuti al versamento dell'imposta sul reddito, a condizione che siano teoricamente beneficiari della detrazione d'imposta prevista per gli interventi di cui all'articolo 16, comma 1-quinquies del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63;
- i fornitori che hanno eseguito i lavori, ovvero altri soggetti privati quali persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti privati;
- le spese sostenute per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, effettuati sulle parti comuni degli edifici che si trovino nelle zone 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003.

La detrazione, sotto forma di credito d'imposta, non può essere ceduta alle banche ed intermediari finanziari, esclusi dalla norma, e alle pubbliche amministrazioni di cui al decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Il provvedimento, inoltre, tiene conto delle imprescindibili esigenze di controllare la corretta cessione della detrazione da parte del condòmino e la corretta fruizione del credito da parte dei fornitori e dei soggetti terzi; a tale fine, delinea una procedura di comunicazione telematica nei confronti dell'Agenzia da parte dei condòmini che vi provvederanno attraverso l'amministratore o, qualora non obbligati alla relativa nomina, attraverso il condòmino incaricato.

Il punto 2 del provvedimento stabilisce, genericamente, che il credito può essere ceduto da tutti i condòmini teoricamente beneficiari della detrazione, anche se non tenuti al versamento dell'imposta. La possibilità di cedere la detrazione, pertanto, riguarda tutti i soggetti che sostengono le spese in questione, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta.

La disposizione riguarda, inoltre, i soggetti IRES e i cessionari del credito che possono, a loro volta, effettuare ulteriori cessioni.

Il punto 3 stabilisce che il credito cedibile corrisponde alla detrazione dall'imposta lorda prevista nella misura del 75 per cento delle spese sostenute, se dalla realizzazione degli interventi derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe inferiore di rischio, e dell'85 per cento delle medesime spese se dall'intervento derivi il passaggio a due classi inferiori di rischio. Il credito d'imposta cedibile da parte del condòmino è determinato sulla base dell'intera spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, ripartita tra i condòmini secondo i criteri approvati dalla assemblea o sulla base dell'intera spesa sostenuta dal condòmino nel periodo d'imposta e pagata dal condominio ai fornitori per la parte non ceduta sotto forma di credito.

Il cessionario può disporre del credito dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa e nei limiti in cui il condòmino cedente abbia contribuito al relativo sostenimento.

Ai sensi del punto 4 del provvedimento, per effettuare la cessione del credito i condòmini, se i dati non sono indicati nella delibera assembleare che approva gli interventi, devono comunicare all'amministratore di condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito indicando, oltre ai propri dati, anche la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo e la accettazione della cessione. L'amministratore di condominio, a sua volta, comunica all'Agenzia delle entrate negli stessi termini disciplinati dal decreto ministeriale 1° dicembre 2016, l'accettazione del cessionario, la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo e l'ammontare del credito d'imposta ceduto sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente. Successivamente consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Il mancato invio della predetta comunicazione rende inefficace la cessione del credito.

I condòmini appartenenti ai c.d. condomini minimi che, non avendo l'obbligo di nominare l'amministratore, non vi abbiano provveduto possono cedere il credito d'imposta incaricando un condòmino di effettuare gli adempimenti con le modalità e nei termini previsti per gli amministratori di condominio.

Il cessionario che intende a sua volta cedere il credito a lui spettante, deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate utilizzando le funzionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia.

L'Agenzia delle entrate rende visibile nel "Cassetto fiscale" del cessionario il credito ceduto che, tuttavia, può essere utilizzato o ulteriormente ceduto solo dopo che sia stato da quest'ultimo accettato con le funzionalità rese disponibili nel medesimo "Cassetto fiscale". Le informazioni sull'accettazione del credito da parte del cessionario sono visibili anche nel "Cassetto fiscale" del cedente.

Il punto 5 del provvedimento stabilisce che il credito d'imposta, che non sia oggetto di successiva cessione, è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, mediante modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Alla compensazione della cessione del credito non si

applicano i limiti previsti dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il credito è utilizzabile dal cessionario alle medesime condizioni applicabili al cedente.

La quota del credito che non è fruita nel periodo di spettanza è riportata nei periodi d'imposta successivi e non può essere chiesta a rimborso. Il codice tributo da utilizzare sarà istituito con separata risoluzione dell'Agenzia delle entrate.

I controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria sono disciplinati dal punto 6 del provvedimento, il quale stabilisce che se viene accertata:

- la mancanza anche parziale dei requisiti oggettivi che danno diritto alla detrazione in capo al condòmino, il recupero del relativo importo avverrà nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni;

- l'indebita fruizione, anche parziale, del credito da parte del cessionario, il recupero del relativo importo avverrà nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni.

Riferimenti normativi

Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 e successive modificazioni (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lett. a); art. 73, comma 4);

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001.

Disciplina normativa di riferimento

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi";

Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 1986, n. 917, recante l'approvazione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi;

Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante "Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni" e, in particolare, gli articoli 17 e seguenti, che disciplinano il sistema dei versamenti unitari con compensazione;

Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, concernente il "Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.";

Decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni, recante "Disposizioni urgenti per il recepimento della Direttiva 2010/31/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 maggio 2010, sulla prestazione energetica nell'edilizia per la definizione delle procedure d'infrazione avviate dalla Commissione europea, nonché altre disposizioni in materia di coesione sociale" e, in particolare, l'articolo 16, comma 1-quinquies);

Decreto del 1° dicembre 2016 del Ministro dell'Economia e finanze concernente "Termini e modalità per la trasmissione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai rimborsi delle spese universitarie e dei dati relativi alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata".

Legge 11 dicembre 2016 n. 232, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019" (legge di bilancio 2017) e, in particolare, l'articolo 1, comma 2, lett. c), n. 3.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'art. 1, comma 361, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 08/06/2017

PROVVEDIMENTO PROT. N. 165110/2017



Modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici, ai sensi del comma 2-ter dell'articolo 14, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013 n. 90 nonché per gli interventi di riqualificazione energetica che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo e per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva ai sensi del comma 2-sexies del medesimo articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 già disciplinate con provvedimento 8 giugno 2017

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

dispone

1. Oggetto

1.1 Il provvedimento, emanato ai sensi dell'articolo 14, commi 2-ter e 2-sexies, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera a), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, e dal decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, individua le modalità con le quali:

a) i soggetti che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese si trovano nelle condizioni di cui all'articolo 11, comma 2, e all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, ivi compresi quelli di cui al comma 2-quater, del citato articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, in favore dei fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero di altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito;

b) i soggetti beneficiari della detrazione di cui al comma 2-quater del citato articolo 14, diversi da quelli indicati al comma 2-ter, in luogo della detrazione spettante per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, possono optare per la cessione del corrispondente credito in relazione agli interventi di riqualificazione energetica, effettuati sulle parti comuni di edifici che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, in favore dei fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero di altri soggetti privati esclusi istituti di credito e intermediari finanziari, con la facoltà di successiva cessione del credito.

2. Ambito soggettivo

2.1 Il credito d'imposta può essere ceduto da:

a) i soggetti di cui al punto 1.1, lettere a) e b), anche non tenuti al versamento dell'imposta sul reddito, a condizione che siano teoricamente beneficiari della detrazione d'imposta prevista per gli interventi di cui all'articolo 14, commi 2-ter e 2-quater, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63;

b) i cessionari del credito i quali a loro volta possono effettuare ulteriori cessioni.

2.2 Il credito d'imposta può essere ceduto in favore:

a) dei fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi di cui all'articolo 14, commi 2-ter e 2-quater del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63;

b) di altri soggetti privati quali persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti. E' esclusa la cessione del credito in favore delle amministrazioni pubbliche di cui al decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;

c) di istituti di credito e intermediari finanziari, nella sola ipotesi in cui il credito sia ceduto dai soggetti di cui al punto 1.1, lett. a).

3. Credito cedibile

3.1 Il credito d'imposta cedibile corrisponde, per tutti i soggetti di cui al punto 1.1, alla detrazione dall'imposta lorda di cui all'articolo 14, comma 2-quater, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, spettante nella misura del 70 per cento delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, se relative ad interventi condominiali che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, e nella misura del 75 per cento delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, se relative ad interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015. La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio e deve essere ripartita in dieci quote annuali di pari importo. Per i soli soggetti di cui al punto 1.1, lett. a), il credito cedibile corrisponde altresì alla detrazione disciplinata dall'articolo 14, comma 2-ter, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, spettante, nella misura del 65 per cento delle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni degli edifici, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo.

3.2 Il condòmino può cedere l'intera detrazione calcolata o sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile.

3.3 Il cessionario può cedere, in tutto o in parte, il credito d'imposta acquisito solo dopo che tale credito è divenuto disponibile.

3.4 Il credito d'imposta diventa disponibile dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa e sempreché il condòmino cedente abbia contribuito al relativo sostenimento per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta. Il credito d'imposta ceduto ai fornitori si considera disponibile dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il fornitore ha emesso fattura comprensiva del relativo importo.

4. Adempimenti per la cessione del credito

4.1 Il condòmino che cede il credito, se i dati della cessione non sono già indicati nella delibera condominiale, comunica all'amministratore del condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo, oltre al proprio nome, cognome e codice fiscale.

4.2 L'amministratore del condominio:

a) comunica annualmente all'Agenzia delle entrate, con le stesse modalità e negli stessi termini disciplinati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° dicembre 2016 ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata: la denominazione e il codice fiscale del

cessionario, l'accettazione da parte di quest'ultimo del credito ceduto nonché l'ammontare dello stesso, spettante sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente e alle quali il condòmino cedente ha contribuito per la parte non ceduta sotto forma di credito d'imposta;

b) consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili sostenute nell'anno precedente dal condominio, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione di cui al punto 4.2, lett. a).

4.3 I condòmini appartenenti a condomini per i quali, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi è obbligo di nominare l'amministratore e che non abbiano proceduto a tale nomina, possono cedere il credito d'imposta incaricando un condòmino di comunicare all'Agenzia delle entrate, con le medesime modalità e nei termini previsti per gli amministratori di condominio di cui al precedente punto 4.2, lett. a), i dati relativi alla cessione del credito.

4.4 Il mancato invio della comunicazione di cui al punto 4.2, lett. a) rende inefficace la cessione del credito.

4.5 L'Agenzia delle entrate rende visibile nel "Cassetto fiscale" del cessionario il credito d'imposta che gli è stato attribuito e che potrà utilizzare, con le modalità di cui al punto 5 del presente provvedimento, solo a seguito della relativa accettazione con le funzionalità rese disponibili nel suo "Cassetto fiscale". Le informazioni sull'accettazione del credito d'imposta da parte del cessionario saranno rese visibili anche nel "Cassetto fiscale" del cedente.

4.6 Il cessionario che cede il credito d'imposta a lui attribuito deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate utilizzando le funzionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia, che provvede ad attribuire il credito al nuovo cessionario con le modalità di cui al punto 4.5.

5. Utilizzo del credito d'imposta in compensazione

5.1 Il credito d'imposta attribuito al cessionario, che non sia oggetto di successiva cessione, è ripartito in dieci quote annuali di pari importo, utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il successivo cessionario, che non cede ulteriormente il credito, lo utilizza in compensazione sulla base delle rate residue.

5.2 Nel caso in cui l'importo del credito d'imposta utilizzato risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

5.3 La quota di credito che non è utilizzata nell'anno può essere utilizzata negli anni successivi, ma non può essere richiesta a rimborso.

5.4 Con separata risoluzione dell'Agenzia delle entrate è istituito il codice tributo per la fruizione del credito acquisito da indicare nel modello F24 e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello stesso.

6. Controlli

6.1 L'Amministrazione finanziaria qualora accerti la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti oggettivi che danno diritto alla detrazione d'imposta provvede al recupero del credito corrispondente nei confronti del condòmino, maggiorato di interessi e sanzioni.

6.2 L'Amministrazione finanziaria qualora accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito da parte del cessionario provvede al recupero del relativo importo nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni.

7. Sostituzione del provvedimento 8 giugno 2017 protocollo108577

7.1 Il provvedimento 8 giugno 2017 concernente le modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati

sulle parti comuni di edifici che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo e per quelli di riqualificazione energetica relativi alle parti comuni di edifici finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva ai sensi dell'articolo 14, comma 2-sexies del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013 n. 90, come modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera a), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, è sostituito dal presente provvedimento.

Motivazioni

Il presente provvedimento sostituisce il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 8 giugno 2017 con il quale, in attuazione dell'articolo 14, comma 2-sexies del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013 n. 90, sono state definite le modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per taluni interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici. Ciò si rende necessario in quanto l'articolo 4-bis, del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, recante "disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo", convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha modificato la disciplina in materia di cessione delle detrazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici da parte dei contribuenti che si trovano nella condizione di incapienza ai sensi dell'articolo 11, comma 2, e dell'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del TUIR. La disciplina appena citata è stata introdotta dall'art. 1, comma 74, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, che ha inserito nell'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, il comma 2-ter, ai sensi del quale per le spese sostenute dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 (termine, successivamente prorogato al 31 dicembre 2017 dall'art. 1, comma 2, lett. a), della legge n. 232 del 2016) per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici, i soggetti che ricadono nella cd. no tax area, in luogo della detrazione, possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato i predetti interventi. Le modalità attuative sono state definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 marzo 2016.

Le modifiche riguardano, in particolare:

- l'ampliamento fino al 31 dicembre 2021 dell'arco temporale di sostenimento delle spese che danno luogo alla detrazione cedibile sotto forma di credito d'imposta;

- la possibilità che la detrazione possa essere ceduta anche ad altri soggetti privati, diversi dai fornitori, i quali possono, a loro volta, cedere il credito ottenuto dai condòmini. I soggetti che si trovano nella c.d. no tax area, inoltre, possono cedere la detrazione anche ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. Tale possibilità è, invece, preclusa, ai sensi del comma 2-sexies, dell'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 ai contribuenti, anche non tenuti al versamento dell'imposta sul reddito, diversi dai soggetti che si trovano nella cd. no tax area, che possono, peraltro, cedere sotto forma di credito solo la detrazione spettante per gli interventi di cui al comma 2-quater del medesimo decreto legge n. 63 del 2013. Si tratta, in particolare, degli interventi che interessano l'involucro dell'edificio, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio stesso e quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva, che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015 che danno diritto alla detrazione nella misura, rispettivamente, del 70 e del 75 per cento delle spese sostenute.

Per i soggetti che si trovano nella c.d. no tax area, la cessione è consentita purché la situazione di incapienza, nel senso sopra precisato, sussista nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese.

I contribuenti diversi dai soggetti che si trovano nella c.d. no tax area possono, invece, cedere, sotto forma di credito, solo la detrazione spettante per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici di cui al citato comma 2-quater dell'articolo 14. La cessione può essere effettuata ai fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione di tali interventi o ad altri soggetti privati, quali persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed

enti. La detrazione, sotto forma di credito d'imposta, non può essere ceduta alle banche e agli intermediari finanziari, esclusi dalla norma.

Il provvedimento stabilisce, inoltre, che la detrazione non può essere ceduta alle pubbliche amministrazioni di cui al decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. Tale preclusione riguarda, peraltro, anche i condòmini che ricadono nella c.d. no tax area.

In particolare, il punto 2 del provvedimento stabilisce, genericamente, che il credito può essere ceduto da tutti i condòmini teoricamente beneficiari della detrazione, anche se non tenuti al versamento dell'imposta. La possibilità di cedere il credito, pertanto, riguarda tutti i soggetti che sostengono le spese in questione, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta.

La disposizione riguarda, inoltre, i soggetti IRES e i cessionari del credito che possono, a loro volta, effettuare ulteriori cessioni.

Il punto 3 stabilisce che il credito cedibile da parte di tutti i condòmini, compresi quelli che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese ricadono nella c.d. *no tax area*, corrisponde alla detrazione dall'imposta lorda nella misura del 70 per cento, per interventi che migliorino la prestazione energetica dell'edificio, se la realizzazione degli stessi interessa l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo e, nella misura del 75 per cento, per gli interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguono almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015.

I soli condòmini che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese ricadono nella c.d. no tax area possono, inoltre, cedere sotto forma di credito anche la detrazione spettante per gli altri interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni degli edifici.

Per tutti i condòmini, il credito d'imposta cedibile è determinato sulla base della intera spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, ripartita tra i condòmini secondo i criteri approvati dalla assemblea o sulla base della intera spesa sostenuta dal condòmino nel periodo d'imposta e pagata dal condominio ai fornitori, per la parte non ceduta sotto forma di credito.

Il cessionario può disporre del credito dal 10 marzo del periodo d'imposta successivo a quello in cui il condominio ha sostenuto la spesa e nei limiti in cui il condòmino cedente abbia contribuito al relativo sostenimento.

Il provvedimento, inoltre, tiene conto delle imprescindibili esigenze di controllare la corretta cessione della detrazione da parte del condòmino e la corretta fruizione del credito da parte dei fornitori e dei soggetti terzi; a tale fine, delinea una procedura di comunicazione telematica nei confronti dell'Agenzia da parte dei condòmini che vi provvederanno attraverso l'amministratore o, qualora non obbligati alla relativa nomina, attraverso il condòmino incaricato.

In particolare, ai sensi del punto 4 del provvedimento, per effettuare la cessione del credito i condòmini, se i dati della cessione non sono indicati nella delibera assembleare che approva gli interventi, devono comunicare all'amministratore di condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito indicando, oltre ai propri dati, anche la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo e la accettazione della cessione. L'amministratore del condominio, a sua volta, comunica all'Agenzia delle entrate negli stessi termini disciplinati dal decreto ministeriale 1° dicembre 2016, l'accettazione del cessionario, la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo e l'ammontare del credito d'imposta ceduto sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente. Successivamente consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Il mancato invio della predetta comunicazione rende inefficace la cessione del credito.

I condòmini appartenenti ai c.d. condòmini minimi che, non avendo l'obbligo di nominare l'amministratore, non vi abbiano provveduto possono cedere il credito d'imposta incaricando un

condòmino di effettuare gli adempimenti con le modalità e nei termini previsti per gli amministratori di condominio.

Il cessionario che intende a sua volta cedere il credito a lui spettante deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate utilizzando le funzionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia.

L'Agenzia delle entrate rende visibile nel "Cassetto fiscale" del cessionario il credito a lui ceduto che, tuttavia, può essere utilizzato o ulteriormente ceduto solo dopo che sia stato da quest'ultimo accettato con le funzionalità rese disponibili nel medesimo "Cassetto fiscale". Le informazioni sull'accettazione del credito da parte del cessionario sono visibili anche nel "Cassetto fiscale" del cedente.

Il punto 5 del provvedimento stabilisce che il credito d'imposta, che non sia oggetto di successiva cessione, è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, mediante il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Alla compensazione della cessione del credito non si applicano i limiti previsti dall'articolo n. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il credito è utilizzabile dal cessionario alle medesime condizioni applicabili al cedente.

La quota del credito che non è fruita nel periodo di spettanza è riportata nei periodi d'imposta successivi e non può essere chiesta a rimborso. Il codice tributo da utilizzare sarà istituito con separata risoluzione dell'Agenzia delle entrate.

I controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria sono disciplinati dal punto 6 del provvedimento, il quale stabilisce che se viene accertata:

- la mancanza anche parziale dei requisiti oggettivi che danno diritto alla detrazione in capo al condòmino il recupero del relativo importo avverrà nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni;
- l'indebita fruizione, anche parziale, del credito da parte del cessionario, il recupero del relativo importo avverrà nei suoi confronti, maggiorato di interessi e sanzioni.

Riferimenti normativi

Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 e successive modificazioni (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lett. a); art. 73, comma 4);

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1);

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001.

Disciplina normativa di riferimento

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi";

Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 1986, n. 917, recante l'approvazione del Testo Unico delle Imposte sui Redditi;

Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante "Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni" e, in particolare, gli articoli 17 e seguenti, che disciplinano il sistema dei versamenti unitari con compensazione;

Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, concernente il "Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662";

Decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni, recante “Disposizioni urgenti per il recepimento della Direttiva 2010/31/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 maggio 2010, sulla prestazione energetica nell'edilizia per la definizione delle procedure d'infrazione avviate dalla Commissione europea, nonché altre disposizioni in materia di coesione sociale” e, in particolare, l'articolo 14, comma 2-quater);

Legge 27 dicembre 2006 n. 296 e successive modificazioni, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (legge finanziaria 2007) e, in particolare, l'articolo 1, commi 344 e seguenti;

Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 19 febbraio 2007 e successive integrazioni e modificazioni recante “Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, comma 349, della L. 27 dicembre 2006, n. 296”;

Decreto del 1° dicembre 2016 del Ministro dell'Economia e finanze concernente “Termini e modalità per la trasmissione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai rimborsi delle spese universitarie e dei dati relativi alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata”.

Legge 28 dicembre 2015 n. 208, recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)” e, in particolare, l'articolo 1, comma 74.

Legge 11 dicembre 2016 n. 232, recante “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019” (legge di bilancio 2017) e, in particolare, l'articolo 1, comma 2, lett. a), n. 3.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 giugno 2017.

Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

La pubblicazione del presente Provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'art. 1, comma 361, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 28/08/2017

CIRCOLARE N. 7/E (ESTRATTO)



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 27 aprile 2018

OGGETTO: Guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2017: spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità

(omissis)

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio (Righi E41/E53, quadro E, sez. IIIA e IIIB)

Art. 16-bis del TUIR - decreto interministeriale 18 febbraio 1998

(omissis)

Sisma bonus

Aspetti generali

Per le spese sostenute dal 4 agosto 2013 al 31 dicembre 2016, per gli interventi effettuati su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale e ad attività produttive, la detrazione spetta nella misura del 65 per cento da ripartire in dieci quote annuali di pari importo. La detrazione in misura più favorevole spetta a condizione che le procedure di autorizzazione siano avviate a decorrere dal 4 agosto 2013.

La circostanza che un unico edificio localizzato in una zona sismica ad alta pericolosità possa comprendere unità immobiliari destinate ad attività produttive, ad abitazioni principali, nonché ad altre abitazioni, comporta che l'aliquota del 65 per cento potrà essere fruita solo per le spese sostenute dal 4 agosto 2013 al 31 dicembre 2016 riferite alle unità immobiliari destinate ad attività produttive e ad abitazione principale. Per costruzioni adibite ad attività produttive si intendono le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali.

Per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2016 la detrazione è pari al 50 per cento se gli interventi riguardavano altre unità immobiliari residenziali, anche a uso promiscuo.

A partire dal 1° gennaio 2017, cambiano le regole per la fruizione della detrazione delle spese sostenute per gli interventi antisismici. In particolare, la detrazione per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente spetta per le spese sostenute per interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017 relativi a:

- edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003;
- costruzioni adibite ad abitazione, anche diversa da quella principale, e ad attività produttive.

La detrazione spetta nella misura del 50 per cento, nel limite di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno ed è ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

Se dagli interventi antisismici deriva la diminuzione di una o due classi di rischio, la detrazione spetta nella maggiore misura rispettivamente del 70 o dell'80 per cento delle spese sostenute.

Le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni e le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati sono stati stabiliti dal decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti del 28 febbraio 2017, n. 58 (come modificato da successivo DM del 7 marzo 2017, n. 65, e relativi allegati).

In particolare, il progettista dell'intervento strutturale deve asseverare (secondo il modello contenuto nell'allegato B del decreto) la classe di rischio dell'edificio prima dei lavori e quella conseguibile dopo l'esecuzione dell'intervento progettato.

Il direttore dei lavori e il collaudatore statico, se nominato per legge, dopo l'ultimazione dei lavori e del collaudo, devono attestare la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato.

Tra le spese detraibili rientrano anche quelle effettuate per la classificazione e la verifica sismica degli immobili.

Non è possibile scegliere il numero di rate in cui ripartire il beneficio; pertanto, chi intende avvalersi della maggiore detrazione del 70 (o dell'80) per cento dovrà necessariamente ripartire la detrazione in 5 rate. Resta ferma la possibilità di avvalersi dell'agevolazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 1, lett. i) del TUIR, fruendo della detrazione del 50 per cento della spesa da ripartire in 10 rate di pari importo.

In caso di effettuazione sul medesimo edificio di interventi di natura diversa ad esempio, interventi antisismici e di manutenzione straordinaria, il limite di spesa agevolabile è unico (euro 96.000) in quanto riferito all'immobile. Ciò in quanto gli interventi antisismici per i quali è possibile fruire della detrazione in cinque anni ed, eventualmente, nella maggior misura del 70 o dell'80 per cento, non possono fruire di un autonomo limite di spesa atteso che non costituiscono una nuova categoria di interventi agevolabili (**Risoluzione 29.11.2017 n. 147**).

Interventi condominiali e cessione del credito

Se gli interventi antisismici sono realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, la detrazione spetta nelle seguenti misure:

- 75 per cento, nel caso di passaggio a una classe di rischio inferiore;
- 85 per cento, quando si passa a due classi di rischio inferiori.

La detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio e va ripartite in 5 quote annuali di pari importo. L'ammontare massimo delle spese ammesse alla detrazione va calcolato tenendo conto anche delle eventuali pertinenze alle unità immobiliari. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui l'edificio sia composto da 5 unità immobiliari e 3 pertinenze autonomamente accatastate, la detrazione è calcolata su un importo massimo di spesa di euro 768.000 (96.000 euro x 8 unità) da attribuire ai condòmini in base ai millesimi di proprietà o sulla base dei diversi criteri stabiliti dall'assemblea.

I beneficiari della detrazione del 75 o dell'85 per cento, possono scegliere di cedere il credito corrispondente alla detrazione ai fornitori che hanno effettuato gli interventi o ad altri soggetti privati (persone fisiche, anche se esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti).

Non è possibile, invece, cederlo a istituti di credito, intermediari finanziari e amministrazioni pubbliche.

La possibilità di cedere il credito riguarda tutti i potenziali beneficiari della detrazione, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruirne in quanto non sono tenuti al versamento dell'imposta.

Per effetto della cessione, il condòmino non può fruire della detrazione relativa agli interventi antisismici effettuati dal condominio.

Le modalità di cessione della detrazione sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 giugno 2017.

Il condòmino può cedere l'intera detrazione calcolata sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile. La cessione deve riguardare l'intera detrazione in quanto il condòmino non può cedere rate residue di detrazione.

Il condòmino che cede il credito, se i dati della cessione non sono già stati indicati nella delibera condominiale che approva gli interventi, deve comunicare all'amministratore del condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando, oltre ai propri dati, la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo.

L'amministratore del condominio consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'avvenuta cessione del credito.

Acquisto di case antisismiche

Se gli interventi per la riduzione del rischio sismico, che danno diritto alle più elevate detrazioni del 70 o dell'80 per cento, sono effettuati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, nei comuni che si trovano in zone classificate a rischio sismico 1, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, chi compra l'immobile nell'edificio ricostruito può usufruire di una detrazione pari, rispettivamente, al 75 o all'85 per cento del prezzo di acquisto della singola unità immobiliare, come riportato nell'atto pubblico di compravendita, entro un ammontare massimo di 96.000 euro.

Le zone classificate a rischio sismico 1 sono quelle individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006.

La ricostruzione dell'edificio può determinare anche un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, sempre che le norme urbanistiche in vigore permettano tale variazione.

Gli interventi, inoltre, devono essere eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

Gli acquirenti delle unità immobiliari possono cedere, in luogo della detrazione, il corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato i lavori o ad altri soggetti privati. Non è possibile effettuare la cessione nei confronti di istituti di credito e intermediari finanziari.

(omissis)

Spese per interventi finalizzati al risparmio energetico (Righi E61/E62, quadro E, Sez. IV.)

Art. 1, commi da 344 a 349, della legge n. 296 del 2006

(omissis)

Cessione del credito

I soggetti c.d. "no tax area" (vale a dire i possessori di redditi esclusi dall'imposizione ai fini dell'IRPEF o per espressa previsione o perché l'imposta lorda è assorbita dalle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR) i quali non possono, in concreto, fruire della detrazione atteso che la stessa spetta fino a concorrenza dell'imposta lorda, potevano cedere ai fornitori che hanno eseguito gli

interventi di risparmio energetico un credito d'imposta pari alla detrazione teoricamente spettante. Tale possibilità era riconosciuta con riferimento agli interventi di riqualificazione energetica riguardanti parti condominiali per le spese sostenute nel 2016 (**Circolare 18.05.2016 n. 20, paragrafo 6**).

La cessione del credito doveva essere effettuata secondo le modalità stabilite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 marzo 2016; la detrazione ceduta non doveva essere indicata in dichiarazione.

Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di risparmio energetico eseguiti sulle parti comuni degli edifici, la legge n. 232 del 2016:

- ha esteso la possibilità, per i soggetti c.d. "no tax area", di cedere la detrazione sotto forma di credito d'imposta a soggetti terzi, anche diversi dai fornitori, ivi compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari. La cessione riguarda anche le maggiori detrazioni del 70 e 75 per cento;
- ha previsto, anche per i contribuenti diversi dai soggetti incapienti, la possibilità di cedere la detrazione spettante ai fornitori e altri soggetti privati, con esclusione degli istituti di credito, degli intermediari finanziari e delle amministrazioni pubbliche. La cessione riguarda, tuttavia, solo la detrazione spettante per interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali, per i quali si ha diritto alle maggiori detrazioni del 70 e 75 per cento.

Le modalità di cessione della detrazione sono state stabilite con il *Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 agosto 2017*.

Il condòmino può cedere l'intera detrazione calcolata sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile. La cessione deve riguardare l'intera detrazione in quanto il condòmino non può cedere rate residue di detrazione.

Il condòmino che cede il credito, se i dati della cessione non sono già stati indicati nella delibera condominiale che approva gli interventi, deve comunicare all'amministratore del condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando, oltre ai propri dati, la denominazione e il codice fiscale di quest'ultimo.

L'amministratore del condominio consegna al condòmino la certificazione delle spese a lui imputabili, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'avvenuta cessione del credito.

(omissis)

CIRCOLARE N. 11/E



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

Roma, 18 maggio 2018

OGGETTO: Cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per interventi di efficienza energetica. - Articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90

1. PREMESSA

L'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, disciplina, tra l'altro, la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica effettuati su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o singole unità immobiliari.

Le relative modalità attuative sono state definite da ultimo con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 agosto 2017, prot. n. 165110.

I documenti di prassi richiamati sono pubblicati nella banca dati documentazione tributaria, sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito all'ambito applicativo della cessione del credito d'imposta anche alla luce delle modifiche introdotte dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (d'ora in avanti legge di bilancio 2018), fermo restando che le modalità operative della cessione del credito da ultimo introdotte, a partire dal corrente anno, saranno disciplinate attraverso l'emanazione di un nuovo Provvedimento.

Ai fini della presente circolare:

- per articolo 14 si intende l'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n.90;
- per TUIR si intende il Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con il Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- per Provvedimento si intende il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 agosto 2017 citato.

2. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'articolo 1, comma 74, lett. a), della legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha inserito nell'articolo 14 il comma 2-ter consentendo ai soggetti che si trovano nelle condizioni di cui all'articolo 11, comma 2, e all'articolo 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del TUIR) (cd. *no tax area*) di cedere, ai fornitori che hanno effettuato i lavori, il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute nel 2016 per gli interventi di riqualificazione energetica di parti

comuni degli edifici condominiali. Le relative modalità attuative sono state definite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 22 marzo 2016, prot. n. 43434.

Successivamente, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la legge 11 dicembre 2016, n. 232 ha inserito nell'articolo 14 il comma 2-*sexies*, ai sensi del quale per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, i condòmini possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione (pari, rispettivamente, al 70 o al 75 per cento delle spese sostenute) ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito.

La detrazione non può essere ceduta ad istituti di credito ed intermediari finanziari. Le relative modalità attuative sono state definite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 giugno 2017, prot. n. 108577.

Il citato comma 2-*ter* dell'articolo 14 è stato, poi, sostituito dall'articolo 4-*bis*, comma 1, lett. a), del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Per effetto delle modifiche, anche i soggetti che ricadono nella *no tax area* possono cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali oltre che ai fornitori che hanno effettuato i lavori anche ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. I soggetti che si trovano nella *no tax area*, inoltre, possono cedere la detrazione anche ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. La cessione è consentita purché le condizioni di incapienza sussistano nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese.

Tale possibilità è, invece, preclusa, ai sensi del comma 2-*sexies* dell'articolo 14, ai contribuenti, anche non tenuti al versamento dell'imposta sul reddito, diversi dai soggetti che si trovano nella *no tax area*, per i quali veniva confermata la possibilità di cedere sotto forma di credito solo la detrazione spettante per gli interventi di cui al citato comma 2-*quater* dell'articolo 14. Con il Provvedimento, che ha sostituito il precedente Provvedimento 8 giugno 2017 citato, sono state definite le modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici.

La legge di bilancio 2018 ha, infine, esteso, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di cedere il credito corrispondente anche alla detrazione spettante per interventi effettuati sulle singole unità immobiliari confermando che:

- il predetto credito può essere ceduto ai fornitori che hanno effettuato gli interventi nonché ad altri soggetti privati, con la facoltà per gli stessi di successiva cessione del credito, con esclusione delle banche e degli intermediari finanziari;
- il credito può essere ceduto anche alle banche e agli intermediari finanziari da parte dei soli contribuenti che ricadono nella *no tax area*.

La medesima legge, a decorrere dal 1° gennaio 2018, ha, inoltre, modificato l'articolo 14 prevedendo, tra l'altro:

- una nuova ipotesi di detrazione maggiorata per gli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, limitatamente alle zone sismiche 1, 2 e 3. La misura della detrazione è pari all'80 per cento delle spese in caso di passaggio ad una classe di rischio inferiore e all'85 per cento in caso di passaggio a due classi di rischio inferiore. La detrazione è ripartita in dieci quote annuali e si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136 mila euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari del condominio;
- il riconoscimento delle detrazioni anche agli enti aventi le stesse finalità sociali degli IACP, istituiti nella forma di società, che rispondono ai requisiti della legislazione europea in

materia di "in house providing" e che siano state costituite e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi di efficienza energetica realizzati su immobili di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci (articolo 14, comma 2-septies).

INTERVENTI SU PARTI COMUNI DEI CONDOMINI O SU SINGOLE UNITA'	ALIQUTA DI DETRAZIONE	CESSIONE DEL CREDITO	CESSIONARI		
SERRAMENTI E INFISSI	50%	Sì	Fornitori e altri soggetti privati		
SCHERMATURE SOLARI					
CALDAIE A BIOMASSA					
CALDAIE CONDENSAZIONE Classe A					
CALDAIE CONDENSAZIONE Classe A + sistema termoregolazione evoluto	65%	Sì	Fornitori e altri soggetti privati		
POMPE DI CALORE					
SCALDACQUA A PDC					
COIBENTAZIONE INVOLUCRO					
COLLETTORI SOLARI					
GENERATORI IBRIDI					
SISTEMI BUILDING AUTOMATION					
MICROCOGENERATORI					
INTERVENTI SU PARTI COMUNI DEI CONDOMINI			ALIQUTA DI DETRAZIONE	CESSIONE DEL CREDITO	CESSIONARI
COIBENTAZIONE INVOLUCRO CON SUPERFICIE INTERESSATA >25% DELLA SUPERFICIE DISPERDENTE			70%	Sì	Fornitori e altri soggetti privati
COIBENTAZIONE INVOLUCRO CON SUPERFICIE INTERESSATA >25% DELLA SUPERFICIE DISPERDENTE + QUALITA' MEDIA DELL'INVOLUCRO	75%	Sì	Per i soggetti no tax area: fornitori e altri soggetti privati compresi banche e intermediari finanziari		
COIBENTAZIONE INVOLUCRO CON SUPERFICIE INTERESSATA >25% DELLA SUPERFICIE DISPERDENTE + RIDUZIONE 1 CLASSE RISCHIO SISMICO	80%	Sì			
COIBENTAZIONE INVOLUCRO CON SUPERFICIE INTERESSATA >25% DELLA SUPERFICIE DISPERDENTE + RIDUZIONE 1 CLASSE RISCHIO SISMICO	85%	Sì			

Alla luce delle recenti modifiche intervenute ad opera della legge di bilancio 2018, la presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alle modalità di applicazione delle nuove disposizioni.

A tal fine, è stato richiesto un parere al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze (d'ora in avanti Ragioneria Generale) per tenere conto degli impatti di finanza pubblica delle disposizioni in esame, al fine di identificare correttamente la *ratio* sottesa alle misure in oggetto.

3. SOGGETTI INTERESSATI ALLA CESSIONE DEL CREDITO

Il Provvedimento disciplina la cessione della detrazione spettante ai sensi dei commi 2-*ter* e 2-*sexies* dell'articolo 14, stabilendo, genericamente, che il credito può essere ceduto da tutti i soggetti teoricamente beneficiari della detrazione, anche se non tenuti al versamento dell'imposta.

La possibilità di cedere la detrazione, pertanto, riguarda tutti i soggetti che sostengono le spese in questione, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta.

La disposizione riguarda, inoltre, i soggetti IRES e i cessionari del credito che possono, a loro volta, cedere il credito ottenuto.

Per quanto concerne, invece, i soggetti a favore dei quali può essere effettuata la cessione del credito, il Provvedimento menziona:

- i fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi agevolabili
- gli altri soggetti privati, per tali intendendosi, oltre alle persone fisiche, anche i soggetti che esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa, anche in forma associata (società ed enti) nonché, infine,
- banche ed intermediari finanziari nelle sole ipotesi di cessione del credito effettuate dai soggetti che ricadono nella *no tax area*.

Con riferimento alla individuazione degli altri soggetti privati, la Ragioneria Generale, nel proprio parere, ha avuto modo di precisare che la cedibilità illimitata dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni potrebbe determinare di fatto l'assimilazione di tali *bonus* a strumenti finanziari negoziabili, con il rischio di una riclassificazione degli stessi e conseguenti impatti negativi sui saldi di finanza pubblica, immediatamente e per un importo pari al valore totale della detrazione richiesta in 10 anni.

Ciò va tenuto in debita considerazione al fine di individuare la *ratio* che sottende l'introduzione delle misure in oggetto, che certamente non potrebbe essere quella di determinare il prodursi dei predetti effetti negativi di finanza pubblica.

Pertanto, in adesione al parere fornito dalla Ragioneria Generale:

- a) la cessione del credito prevista dai commi 2-*ter* e 2-*sexies* deve intendersi limitata ad una sola eventuale cessione successiva a quella originaria;
- b) per altri soggetti privati, di cui al citato comma 2-*sexies*, devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione.

La detrazione potrà essere, dunque, ceduta, a titolo esemplificativo, nel caso di interventi condominiali, nei confronti degli altri soggetti titolari delle detrazioni spettanti per i medesimi interventi condominiali ovvero, più in generale, nel caso in cui i lavori vengano effettuati da soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nei confronti delle altre società del gruppo ad esclusione, tuttavia, per i soggetti diversi dai cd. *no tax area*, degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

In base a quanto stabilito dal Provvedimento, inoltre, il credito non può essere ceduto da alcun soggetto alle pubbliche amministrazioni di cui al decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

4. INDIVIDUAZIONE DI BANCHE ED INTERMEDIARI FINANZIARI

La normativa in esame non individua gli istituti di credito e gli intermediari finanziari esclusi dal novero dei cessionari attraverso un esplicito richiamo alla normativa relativa al settore creditizio e bancario. Si ritiene, pertanto, che tale preclusione riguardi non solo gli istituti di credito e gli intermediari autorizzati dalla Banca d'Italia all'esercizio dell'attività di concessione di finanziamenti e iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del TUB (emanato con il decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385), ai quali l'ordinamento nazionale consente di erogare credito in via professionale nei confronti del pubblico nel territorio della Repubblica, ma anche tutte le società classificabili, ai fini dei conti nazionali, nel settore delle società finanziarie, i cui crediti nei confronti dello Stato inciderebbero sull'indebitamento netto e sul debito pubblico per l'importo del credito ceduto.

Risultano, quindi, esclusi dal novero dei cessionari, ad esempio, anche i Confidi con volumi di attività pari o superiori ai 150 milioni di euro, le società fiduciarie, i *servicer* delle operazioni di cartolarizzazione, le società di cartolarizzazione di cui alla legge 30 aprile 1999, n. 130.

Si ricorda, in ogni caso, che a favore delle società classificabili nel settore delle società finanziarie non potrà essere effettuata né l'originaria cessione del credito né l'eventuale successiva cessione da parte del primo cessionario, a prescindere dalla circostanza che le stesse facciano o meno parte di un gruppo societario.

A titolo esemplificativo, il credito risulta cedibile nei confronti:

- degli organismi associativi, compresi i consorzi e le società consortili di cui agli articoli 2602 e seguenti del codice civile, anche se partecipati dai soggetti classificabili, ai fini dei conti nazionali, nel settore delle società finanziarie qualora questi detengano una quota di partecipazione non maggioritaria o, più in generale, non esercitino un controllo di diritto o di fatto sull'ente partecipato o collegato;
- le Energy Service Companies (ESCO) di cui alla Direttiva 2006/32/CE del 2006 (concernente l'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici e recante abrogazione della direttiva 93/76/CEE del Consiglio), recepita dal Decreto Legislativo 30 maggio 2008, n. 115, che all'articolo 2 individua tali organismi nella persona fisica o giuridica che fornisce servizi energetici ovvero altre misure di miglioramento dell'efficienza energetica e, ciò facendo, accetta un certo margine di rischio finanziario. Il pagamento dei servizi forniti si basa, totalmente o parzialmente, sul miglioramento dell'efficienza energetica conseguito e sul raggiungimento degli altri criteri di rendimento stabiliti;
- società di servizi energetici (SSE), accreditate presso il GSE, comprese le imprese artigiane e le loro forme consortili, che hanno come oggetto sociale, anche non esclusivo, l'offerta di servizi integrati per la realizzazione e l'eventuale successiva gestione di interventi di risparmio energetico.

Resta fermo, come detto, il divieto di cessione nei confronti di società finanziarie, ancorché le stesse facciano parte della compagine dei suddetti Organismi associativi, delle ESCO e delle SSE.

5. DECORRENZA DEI CHIARIMENTI

Fermi restando i chiarimenti forniti al paragrafo 4 e con esclusivo riferimento ai profili per i quali è stato necessario acquisire il preventivo parere della Ragioneria Generale, per esigenze di tutela dell'affidamento, sono fatti salvi i comportamenti tenuti dai contribuenti che, nel rispetto delle indicazioni fornite con il Provvedimento, abbiano effettuato in data antecedente alla pubblicazione della presente circolare cessioni del credito ulteriori rispetto a quelle consentite in base alle indicazioni ivi fornite ovvero abbiano provveduto ad effettuare cessioni anche nei confronti di altri soggetti privati non collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione.

CIRCOLARE N. 17/E



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

Roma, 23 luglio 2018

OGGETTO: Cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi di efficienza energetica nonché per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche – articoli 14 e 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 – ulteriori chiarimenti

Con istanze indirizzate alla scrivente, sono stati chiesti chiarimenti in merito alle modalità di applicazione delle disposizioni in materia di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi di efficienza energetica nonché per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche effettuati su edifici, di cui agli articoli 14 e 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

Al riguardo, si rammenta che, con la circolare n. 11/E del 18 maggio 2018, questa Agenzia ha fornito chiarimenti in materia di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per interventi di efficienza energetica.

In tale sede, è stato chiarito che:

- a) la cessione del credito, prevista dal citato articolo 14, commi 2-ter e 2-sexies, deve intendersi limitata ad una sola eventuale cessione successiva a quella originaria;
- b) per altri soggetti privati, di cui all'articolo 14, comma 2-sexies, del decreto-legge n. 63 del 2013, devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione.

La medesima circolare ha chiarito che la detrazione può essere, dunque, ceduta, a titolo esemplificativo, nel caso di interventi condominiali, nei confronti degli altri soggetti titolari delle detrazioni spettanti per i medesimi interventi condominiali ovvero, più in generale, nel caso in cui i lavori vengano effettuati da soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nei confronti delle altre società del gruppo ad esclusione, tuttavia, per i soggetti diversi dai cd. *no tax area*, degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

Alla luce dei principi affermati con la citata circolare, viene, ora chiesto di conoscere:

1. se i predetti chiarimenti debbano ritenersi applicabili anche con riferimento alle cessioni del credito previste dall'articolo 16, commi 1-quinquies e 1-septies, del decreto-legge n. 63 del 2013, riferite agli interventi realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico;
2. se, per soggetto privato collegato al rapporto che ha dato origine alla detrazione, possano intendersi, nel caso di lavori eseguiti da imprese appartenenti ad un Consorzio di imprese ovvero ad una Rete di imprese, le altre società consorziate o che facciano parte della medesima Rete;
3. se nel caso in cui il fornitore del servizio si avvalga di un sub-appaltatore per eseguire l'opera, la cessione del credito possa essere effettuata anche a favore dei sub-appaltatori, trattandosi di soggetti che presentano un collegamento con l'intervento;

4. se nel caso in cui venga stipulato un unico contratto di appalto con più soggetti, di cui uno o più curano la realizzazione di lavori funzionalmente collegati all'intervento complessivo agevolabile che, in sé considerati, non danno diritto alle detrazioni cedibili, sia possibile effettuare la cessione del credito anche a favore di questi ultimi;

5. se la verifica del collegamento con il rapporto che ha dato origine al credito debba essere effettuata solo in occasione della cessione originaria o anche con riferimento alla successiva cessione.

Con riferimento al primo quesito, si rammenta che il comma 1-*bis* dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013, come da ultimo sostituito dall'articolo 1, comma 2, lettera c), n. 2), della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prevede che "*Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la data di entrata in vigore della presente disposizione, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno...*".

Il successivo comma 1-*ter* stabilisce, inoltre, che "*A decorrere dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2021, le disposizioni del comma 1-bis si applicano anche agli edifici ubicati nella zona sismica 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003*".

I commi 1-*quater* e 1-*quinqües* del medesimo articolo 16, inseriti dall'articolo 1, comma 2, lett. c), n. 3), della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prevedono che qualora dagli interventi attuati derivi una diminuzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una o due classi di rischio inferiori, come calcolate in base al decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 28 febbraio 2017, n. 58 e relativi allegati, la detrazione sopra indicata spetta nella misura del 70 per cento (ovvero 75 per cento per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici condominiali) in caso di diminuzione di una classe di rischio e nella misura dell'80 per cento (ovvero 85 per cento per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici condominiali), in caso di diminuzione di due classi di rischio.

Il medesimo comma 1-*quinqües* individua le modalità con le quali i soggetti beneficiari della detrazione spettante per determinati interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera i), del TUIR, effettuati sulle parti comuni di edifici, possono cedere il credito corrispondente alla predetta detrazione per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021.

La medesima possibilità di cessione del credito viene, inoltre, prevista dall'articolo 16, comma 1-*septies*, del decreto-legge n. 63 del 2013 con riferimento agli interventi realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione degli immobili.

Analogamente a quanto disposto con riferimento alla cessione del credito per interventi di efficienza energetica, le citate disposizioni stabiliscono che il credito può essere ceduto ai soggetti che hanno effettuato gli interventi (fornitori e imprese costruttrici) "*ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito*".

Alla luce di tali premesse, anche in considerazione della formulazione sostanzialmente identica utilizzata dal legislatore per l'individuazione dei soggetti cessionari e del parere reso dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze, devono ritenersi sussistenti anche per le cessioni previste dall'articolo 16 del decreto-legge n.

63 del 2013 le medesime esigenze evidenziate per tenere conto degli impatti di finanza pubblica richiamate nella citata circolare n. 11/E.

Resta fermo, per tutti i soggetti beneficiari della detrazione in argomento, il divieto di cedere il credito corrispondente alla detrazione agli istituti di credito e agli intermediari finanziari, atteso che nel citato articolo 16 non è stata inserita una previsione analoga a quella introdotta nell'articolo 14 del medesimo decreto-legge n. 63 del 2013 per i soggetti cd. *no tax area*.

Con riferimento al secondo quesito, si precisa che nel caso di lavori effettuati da un'impresa appartenente ad un Consorzio oppure ad una Rete di imprese, il credito corrispondente alla detrazione può essere ceduto anche agli altri consorziati o retisti, anche se non hanno eseguito i lavori, o direttamente al Consorzio o alla Rete. Restano in ogni caso escluse le cessioni a favore degli istituti di credito e degli intermediari finanziari nonché delle società finanziarie che facciano eventualmente parte del Consorzio o della Rete di Imprese.

Tale interpretazione è coerente con i chiarimenti già resi nella predetta circolare per le cessioni effettuate a soggetti societari appartenenti ad un gruppo.

Per quanto attiene al terzo quesito, si ritiene che nel caso in cui il fornitore del servizio si avvalga di un sub-appaltatore per eseguire l'opera, la cessione del credito possa essere effettuata anche a favore di quest'ultimo o, ancora, a favore del soggetto che ha fornito i materiali necessari per eseguire l'opera, trattandosi comunque di soggetti che presentano un collegamento con l'intervento e, dunque, con il rapporto che ha dato origine alla detrazione.

Tale collegamento sussiste, altresì, nell'ipotesi evidenziata nel quarto quesito. Fermo restando che l'ammontare della detrazione che genera il credito cedibile si determina esclusivamente con riguardo alle spese sostenute per la realizzazione dei soli interventi per i quali è prevista la cessione ai sensi dei commi 2-ter e 2-sexies 6 dell'articolo 14 e dei commi 1-quinquies e 1-septies dell'articolo 16 sopra citati, si ritiene che detta cessione possa essere effettuata anche a favore dei soggetti che hanno eseguito lavori che non danno diritto a detrazioni cedibili, semprechè questi rientrino nel medesimo contratto di appalto da cui originano le detrazioni in parola.

Per quanto attiene, infine, al quinto quesito, in considerazione dei principi espressi dalla Ragioneria Generale dello Stato in ordine agli effetti negativi sui saldi di finanza pubblica che deriverebbero dalla cedibilità illimitata dei crediti d'imposta, si precisa che il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione deve essere valutato sia con riferimento alla cessione originaria che a quella successiva.

I documenti di prassi citati sono consultabili nella banca dati Documentazione Economica e Finanziaria accessibile sia dal sito www.agenziaentrate.gov.it sia dal sito www.finanze.gov.it.

RISOLUZIONE N. 58/E



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

Roma, 25 luglio 2018

OGGETTO: Istituzione dei codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti d'imposta ceduti corrispondenti alle detrazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica (ECOBONUS) e relativi all'adozione di misure antisismiche (SISMABONUS), effettuati sulle parti comuni degli edifici

L'articolo 14, commi 2-ter e 2-sexies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, come modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera a), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, nonché dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, prevede la possibilità di cedere i crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica, effettuati sulle parti comuni degli edifici (c.d. ECOBONUS).

Inoltre, l'articolo 16, comma 1-quinquies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, come modificato dall'articolo 1, comma 2, lettera c), n. 3, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prevede la possibilità di cedere i crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni spettanti per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, effettuate sulle parti comuni degli edifici, dalle quali derivi una riduzione del rischio sismico (c.d. SISMABONUS).

Con i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 108572 dell'8 giugno 2017 e prot. n. 165110 del 28 agosto 2017, sono state definite le modalità di attuazione delle suddette disposizioni, rispettivamente per il SISMABONUS e per l'ECOBONUS.

Tenuto conto che la detrazione spettante può essere utilizzata in cinque o dieci quote annuali di pari importo (rispettivamente per il SISMABONUS e per l'ECOBONUS), i suddetti provvedimenti prevedono, tra l'altro, che anche il credito ceduto sia ripartito in altrettante quote. Tali quote sono utilizzabili dal cessionario esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici resi disponibili dalla medesima Agenzia, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Alle suddette compensazioni non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, delle quote annuali dei crediti ceduti, sono istituiti i seguenti codici tributo:

- **“6890”** denominato **“ECOBONUS - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto ai sensi dell'art. 14, commi 2-ter e 2-sexies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni”**;
- **“6891”** denominato **“SISMABONUS - Utilizzo in compensazione del credito d'imposta ceduto ai sensi dell'art. 16, comma 1-quinquies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 e successive modificazioni”**.

In sede di compilazione del modello di pagamento F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione *“Erario”*, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *“importi a credito compensati”*, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito compensato, nella colonna *“importi a debito versati”*.

I crediti ceduti utilizzabili in compensazione sono quelli risultanti dalle comunicazioni all’Agenzia delle entrate effettuate dagli amministratori di condominio (ovvero dai condòmini incaricati), ai sensi del provvedimento del Direttore della medesima Agenzia prot. n. 30383 del 6 febbraio 2018, per i quali risulti l’avvenuta accettazione della cessione del credito da parte del cessionario.

In fase di elaborazione dei modelli F24 ricevuti, sulla base dei dati di cui al periodo precedente, l’Agenzia delle entrate effettua controlli automatizzati, allo scopo di verificare che l’ammontare dei crediti utilizzati in compensazione non ecceda l’importo della quota disponibile per ciascuna annualità, pena lo scarto del modello F24. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24, tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate.

In proposito, si evidenzia che, nel modello F24, il campo *“anno di riferimento”* deve essere valorizzato con l’anno in cui è utilizzabile in compensazione la quota annuale di credito ceduto, nel formato *“AAAA”*. Ad esempio, per le spese sostenute nel 2017, in caso di utilizzo in compensazione della prima quota, nel modello F24 dovrà essere indicato l’anno di riferimento *“2018”*; per l’utilizzo in compensazione della seconda quota (fruibile dal 1° gennaio 2019), dovrà essere indicato l’anno di riferimento *“2019”* e così via. La quota di credito che non è utilizzata in compensazione nell’anno di fruibilità può essere utilizzata negli anni successivi, indicando comunque, quale anno di riferimento, l’anno originario di fruibilità.

Risposta n. 56



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

OGGETTO: chiarimenti in merito alla cessione del credito corrispondente alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63. ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

QUESITO

L'istante rappresenta di essere in procinto di acquistare a titolo gratuito dal padre un credito corrispondente alla detrazione IRPEF per le spese sostenute nel 2017, per gli interventi di riqualificazione energetica ex art. 1, commi 344 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Le spese in questione riguardano, nello specifico, interventi di riqualificazione energetica di un intero edificio, non in condominio ma in comproprietà tra il padre e lo zio, sulle parti comuni e sulle singole unità immobiliari che compongono detto edificio.

L'istante, richiamando la circolare n. 11 del 2018 - che menziona tra i soggetti cessionari del credito anche altri soggetti privati - chiede:

- a) se sia possibile effettuare la cessione del credito con riferimento sia alle spese sostenute per gli interventi di riqualificazione di un intero edificio non in condominio ma in comproprietà, sia alle spese relative agli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari private;
- b) come, ed entro quale termine, deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate la cessione del credito;
- c) con quale modalità deve avvenire la cessione (accordo verbale, scrittura privata autenticata o non, registrata o non, atto pubblico);
- d) a quale atto si deve assimilare la cessione gratuita del credito (concessione, donazione);
- e) se sia possibile la cessione gratuita a parenti in linea retta non collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione;
- f) come può essere utilizzato il credito ceduto;
- g) quante volte è possibile cedere il credito;
- h) se, nell'ipotesi di donazione tra padre e figlio della nuda proprietà degli immobili oggetto di riqualificazione, sia possibile attuare la cessione del credito tra usufruttuario e nudo proprietario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato che la legge di bilancio 2018 ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di cedere ad altri soggetti privati il credito (maturato anche nel corso del 2017) relativo alle spese di riqualificazione energetica, l'istante propone le seguenti soluzioni alle questioni prospettate nell'istanza:

- a) la cessione deve essere intesa come riferita sia a spese sostenute per la riqualificazione di un intero edificio non in condominio ma in comproprietà, sia per opere realizzate su singole unità immobiliari che compongono l'edificio in comproprietà. L'amministrazione finanziaria ha in

proposito precisato che la locuzione "parti comuni di cui all'art. 1117 del codice civile" deve essere considerata in senso oggettivo e non in senso soggettivo, riferibile pertanto alle parti comuni a più unità immobiliari e non alle parti comuni a più possessori; di conseguenza, anche se un intero edificio è posseduto da un unico proprietario o in comproprietà ma presenta parti comuni a più unità immobiliari, distintamente accatastate, detto soggetto ha diritto alla detrazione anche se civilisticamente non si configura la comunione prevista dal codice civile (circolare n. 121 del 1998);

b), c) e d) la cessione, se di modico valore, non richiede alcun adempimento formale: è sufficiente una scrittura privata non autenticata di donazione del credito con accettazione del cessionario, registrata presso l'Agenzia delle Entrate per darne prova certa;

e) la cessione gratuita ai parenti in linea retta non si configura come operazione dall'intento speculativo, in quanto lo spirito di liberalità verso un figlio o un genitore non presuppone un ritorno economico a vantaggio di chi dona, principio che potrebbe venir meno laddove la cessione coinvolgesse soggetti terzi, estranei al rapporto di parentela in linea retta e, dunque, è ammissibile la cedibilità del credito tra padre e figlio;

h) nell'ipotesi di cessione a titolo gratuito al figlio della nuda proprietà degli immobili oggetto di riqualificazione energetica, con contestuale cessione del credito, il rogito notarile, debitamente registrato e trascritto, assolve tutti gli obblighi di comunicazione formale richiesti dalla legge e permette la cessione del credito in quanto l'atto di acquisto della nuda proprietà pone il nudo proprietario in collegamento a titolo derivativo con il rapporto che ha dato origine alla detrazione;

f) la quota di credito dell'anno di riferimento deve essere riportata nel modello Redditi del cessionario a decorrere dall'avvenuta cessione, anche mediante dichiarazione integrativa o correttiva nei termini e, se del caso, recuperando il credito in compensazione mediante modello F24, attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;

g) il credito può essere ceduto una sola volta oltre alla prima cessione (circolare n. 11 del 2018).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 2, lett. a), n. 3), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di Bilancio 2017), ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, nell'art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, il comma 2-sexies, ai sensi del quale per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, i condòmini possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione (pari, rispettivamente, al 70 o al 75 per cento delle spese sostenute) ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito. La detrazione non può essere ceduta ad istituti di credito ed intermediari finanziari.

Ai sensi del comma 2-ter del medesimo art. 14 del citato decreto legge n. 63 del 2013, come sostituito dall'art. 4-bis, comma 1, lett. a), del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la cessione del credito a favore di altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito, può essere esercitata anche dai soggetti che ricadono nella cd. no tax area. Si tratta, in particolare, dei soggetti che si trovano nelle condizioni di cui all'art. 11, comma 2, e all'art. 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del TUIR. I predetti soggetti possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edificio anche ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. La cessione è consentita purché le condizioni di incapienza, nel senso sopra precisato, sussistano nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese.

Le modalità attuative della cessione del credito sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 agosto 2017, prot. n. 165110.

L'art. 1, comma 3, lett. a), n. 10), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) ha, infine, esteso, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per tutti gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici richiamati nell'art. 14 del decreto legge n. 43 del 2013, ivi compresi quelli effettuati sulle singole unità immobiliari, confermando che il credito può essere ceduto:

- ai fornitori che hanno effettuato gli interventi nonché ad altri soggetti privati, con la facoltà per gli stessi di successiva cessione del credito, con esclusione delle banche e degli intermediari finanziari;

- anche alle banche e agli intermediari finanziari da parte dei soli contribuenti che ricadono nella no tax area.

Con riferimento alle modalità da osservare per il perfezionamento della cessione, la normativa in esame non contiene prescrizioni in ordine alla forma con la quale detto accordo deve essere formalizzato e alle regole da seguire per il suo perfezionamento.

Con la circolare n. 11/E del 18 maggio 2018, richiamata dall'istante, nonché con la circolare n. 17/E del 23 luglio 2018, sono stati forniti chiarimenti in merito all'ambito applicativo della cessione del credito in commento, anche alla luce delle modifiche introdotte dalla citata legge di Bilancio 2018.

In ordine ai soggetti a favore dei quali può essere effettuata la cessione del credito, in particolare, nella citata circolare n. 11/E del 2018 è stato chiarito, sulla base di un parere reso dalla Ragioneria Generale dello Stato in ordine agli effetti negativi sui saldi di finanza pubblica che deriverebbero dalla cedibilità illimitata dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni, che per soggetti privati cessionari devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione. La detrazione potrà essere, dunque, ceduta, a titolo esemplificativo, nel caso di interventi condominiali, nei confronti degli altri soggetti titolari delle detrazioni spettanti per i medesimi interventi condominiali ovvero, più in generale, nel caso in cui i lavori vengano effettuati da soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nei confronti delle altre società del gruppo ad esclusione, tuttavia, per i soggetti diversi dai cd. no tax area, degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

Nella medesima circolare n. 11/E del 2018 è stato, inoltre, chiarito che, con esclusivo riferimento ai profili per i quali è stato necessario acquisire il preventivo parere della Ragioneria Generale, per esigenze di tutela dell'affidamento, sono fatti salvi i comportamenti tenuti dai contribuenti che, nel rispetto delle indicazioni fornite con il Provvedimento, abbiano effettuato in data antecedente alla pubblicazione della circolare stessa cessioni anche nei confronti di altri soggetti privati non collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione.

Nel caso rappresentato, il padre dell'istante, titolare della detrazione in quanto soggetto che ha sostenuto le spese agevolabili, intende cedere a favore del figlio il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute nel 2017 per gli interventi di riqualificazione energetica, attualmente disciplinata dal citato art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013, effettuati sia sulle parti comuni che sulle singole abitazioni.

Poiché la cessione del credito in questione non è ancora intervenuta tra le parti, alla stessa si rendono applicabili le indicazioni fornite con la citata circolare n. 11/E del 2017 in ordine ai soggetti privati cessionari.

In particolare, tenuto conto che l'istante precisa di non avere alcun collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione medesima, si ritiene che tale collegamento, necessario ai fini della cedibilità del credito corrispondente alla detrazione medesima in base ai chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 11/E del 2018, non possa ravvisarsi nel mero rapporto di parentela tra soggetto che ha sostenuto le spese e cessionario.

Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi, prospettata dall'istante, di donazione tra padre e figlio della nuda proprietà degli immobili oggetto di riqualificazione; dal contratto in

questione, infatti, non può, a parere della scrivente, discendere un collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione idoneo a consentirne la cessione sotto forma di credito.

Si ricorda, tuttavia, che ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 2, del decreto interministeriale 19 febbraio 2007, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare residenziale sulla quale sono stati realizzati gli interventi di riqualificazione energetica, le relative detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal cedente spettano, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. Salvo diverso accordo delle parti, pertanto, in caso di donazione, il beneficiario potrà, comunque, fruire della detrazione delle spese relative agli interventi di riqualificazione energetica effettuati sull'immobile, per la quota non utilizzata dal donante.

Con riferimento al caso di specie giova segnalare, peraltro, che la cessione del credito – che, in base a quanto previsto dal citato provvedimento 8 giugno 2017, doveva essere comunicata all'Agenzia delle entrate, con le stesse modalità e negli stessi termini disciplinati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° dicembre 2016, ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata, ossia entro il 9 marzo 2018, ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 27 febbraio 2018, prot. n. 46319 - non avrebbe, in ogni caso, potuto riguardare le spese effettuate nell'anno 2017 per interventi di riqualificazione energetica effettuati su singole unità immobiliari.

La possibilità di cedere il credito relativo a tali interventi è stata, infatti, introdotta, come detto, con la citata legge di Bilancio 2018, entrata in vigore il 1° gennaio 2018 e, pertanto, può trovare applicazione solo per le spese sostenute a partire da tale data.

Nel caso di spese sostenute nel 2017, i contribuenti potevano cedere, sotto forma di credito, la detrazione spettante per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati su parti comuni di edifici residenziali da parte dei soggetti "no tax area" ovvero quella spettante per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni per i quali si ha diritto alle maggiori detrazioni del 70 e del 75 del cento, da parte dei soggetti diversi dai soggetti "no tax area".

Al riguardo, con la circolare n. 7/E del 27 aprile 2018 è stato chiarito, riprendendo i principi già espressi con riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, che anche ai fini della detrazione delle spese per interventi di riqualificazione energetica la locuzione "parti comuni di edificio" deve essere considerata in senso oggettivo e non soggettivo e va riferita, pertanto, alle parti comuni a più unità immobiliari e non alle parti comuni a più possessori. Il concetto di "parti comuni", tuttavia, pur non presupponendo l'esistenza di una pluralità di proprietari, richiede, comunque, la presenza di più unità immobiliari funzionalmente autonome.

Risposta n. 61



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

OGGETTO: Chiarimenti in merito alla cessione del credito corrispondente alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63. ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

QUESITO

La XXX S.P.A. rappresenta di:

- esercitare l'attività di somministrazione di lavoro in virtù di una autorizzazione definitiva rilasciata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e, in particolare, di fornire personale somministrato alle imprese appaltatrici di lavori per i quali è possibile cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica;
- assumere, in taluni casi, appalti per opere che legittimano la cessione del predetto credito stipulando un'associazione temporanea di imprese fornitrici di beni e di servizi.

La società istante fa presente, al riguardo, che:

- l'art. 14 del decreto 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, disciplina la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica effettuati su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o singole unità immobiliari;
- con la circolare n. 11/E del 2018 sono stati forniti chiarimenti in merito all'ambito applicativo della cessione del credito di imposta anche alla luce delle modifiche introdotte dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205. Nella citata circolare è stato, tra l'altro, precisato, che la cessione del credito d'imposta deve essere limitata ad un solo passaggio successivo a quello effettuato dal contribuente titolare del diritto e che i soggetti privati, ai quali il credito può essere ceduto, devono comunque essere "collegati" al rapporto che ha dato origine alla detrazione. Tanto premesso, la società istante chiede se la fornitura effettuata a favore delle imprese esecutrici dei lavori o la partecipazione in associazione temporanea di imprese fornitrici di beni e servizi la qualifichi "impresa collegata" e, quindi, avente diritto all'acquisizione dei crediti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter essere considerata "impresa collegata" in entrambe le ipotesi sopra prospettate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 2, lett. a), n. 3), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di Bilancio 2017), ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2017, nell'art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, il comma 2-sexies, ai sensi del quale per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio, con un'incidenza superiore al 25 per cento

della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, i condòmini possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione (pari, rispettivamente, al 70 o al 75 per cento delle spese sostenute) ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito. La detrazione non può essere ceduta ad istituti di credito ed intermediari finanziari.

Ai sensi del comma 2-ter del medesimo art. 14 del citato decreto legge n. 63 del 2013, come sostituito dall'art. 4-bis, comma 1, lett. a), del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la cessione del credito a favore di altri soggetti privati, con facoltà di successiva cessione del credito, può essere esercitata anche dai soggetti che ricadono nella cd. no tax area. Si tratta, in particolare, dei soggetti che si trovano nelle condizioni di cui all'art. 11, comma 2, e all'art. 13, comma 1, lettera a), e comma 5, lettera a), del TUIR. I predetti soggetti possono optare per la cessione del credito anche ad istituti di credito e ad intermediari finanziari. La cessione è consentita purché le condizioni di incapienza, nel senso sopra precisato, sussistano nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese.

Le modalità attuative della cessione del credito sono state definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 agosto 2017, prot. n. 165110.

Da ultimo, l'art. 1, comma 3, lett. a), n. 10), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) ha esteso, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la possibilità di cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per tutti gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici richiamati nell'art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013, ivi compresi quelli effettuati sulle singole unità immobiliari, confermando che il credito può essere ceduto:

- ai fornitori che hanno effettuato gli interventi nonché ad altri soggetti privati, con la facoltà per gli stessi di successiva cessione del credito, con esclusione delle banche e degli intermediari finanziari;
- anche alle banche e agli intermediari finanziari da parte dei soli contribuenti che ricadono nella no tax area.

Con la circolare n. 11/E del 18 maggio 2018, richiamata dall'istante, nonché con la circolare n. 17/E del 23 luglio 2018, sono stati forniti chiarimenti in merito all'ambito applicativo della cessione del credito in commento, anche alla luce delle modifiche introdotte dalla citata legge di Bilancio 2018.

In ordine ai soggetti a favore dei quali può essere effettuata la cessione del credito, come rilevato dall'istante, nella citata circolare n. 11/E del 2018 è stato chiarito, sulla base di un parere reso dalla Ragioneria Generale dello Stato in ordine alla cedibilità dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni, che per soggetti privati cessionari devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione. A titolo esemplificativo, la detrazione potrà essere, dunque, ceduta, nel caso in cui i lavori vengano effettuati da soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nei confronti delle altre società del gruppo ad esclusione, tuttavia, per i soggetti diversi dai cd. no tax area, degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

Nella successiva circolare n. 17/E del 2018 è stato, inoltre, precisato che:

- nel caso in cui il fornitore del servizio si avvalga di un sub-appaltatore per eseguire l'opera, la cessione del credito può essere effettuata anche a favore di quest'ultimo o, ancora, a favore del soggetto che ha fornito i materiali necessari per eseguire l'opera, trattandosi comunque di soggetti che presentano un collegamento con l'intervento e, dunque, con il rapporto che ha dato origine alla detrazione. Tale collegamento sussiste, altresì, nell'ipotesi in cui venga stipulato un unico contratto di appalto con più soggetti, di cui uno o più curano la realizzazione di lavori funzionalmente collegati all'intervento complessivo agevolabile che, in sé considerati, non danno diritto alle detrazioni cedibili; in detta ipotesi, dunque, è possibile effettuare la cessione del credito anche a favore dei soggetti che hanno eseguito lavori che non danno diritto a detrazioni cedibili, sempre che questi rientrino nel medesimo contratto di appalto da cui

originano le detrazioni in parola. Resta fermo che l'ammontare della detrazione che genera il credito cedibile si determina esclusivamente con riguardo alle spese sostenute per la realizzazione dei soli interventi per i quali è prevista la cessione;

- coerentemente con i chiarimenti già resi nella citata circolare n. 11/E del 2018, per le cessioni effettuate a soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nel caso di lavori effettuati da un'impresa appartenente ad un Consorzio oppure ad una Rete di imprese, il credito corrispondente alla detrazione può essere ceduto anche agli altri consorziati o retisti, anche se non hanno eseguito i lavori, o direttamente al Consorzio o alla Rete. Restano in ogni caso escluse le cessioni a favore degli istituti di credito e degli intermediari finanziari nonché delle società finanziarie che facciano eventualmente parte del Consorzio o della Rete di imprese;

- il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione deve essere valutato sia con riferimento alla cessione originaria che a quella successiva.

Fatte tali premesse, per quanto attiene ai quesiti posti con la presente istanza di interpello, si ritiene che il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione debba ravvisarsi anche con la società che fornisce il personale nell'ipotesi di contratto di somministrazione di lavoro a favore di imprese appaltatrici di lavori che consentono la cessione del credito.

Si rammenta, infatti, che ai sensi dell'art. 30 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81 - recante la "Disciplina organica dei contratti di lavoro e revisione della normativa in tema di mansioni, a norma dell'articolo 1, comma 7, della legge 10 dicembre 2014, n. 183" – "il contratto di somministrazione di lavoro è il contratto, a tempo indeterminato o determinato, con il quale un'agenzia di somministrazione autorizzata, ai sensi del decreto legislativo n. 276 del 2003, mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore."

In estrema sintesi, si tratta, dunque, di una fattispecie negoziale complessa, avente ad oggetto la fornitura di lavoro presso altri da parte del lavoratore somministrato dipendente dell'agenzia di somministrazione, nella quale coesistono:

- il contratto di somministrazione, di natura commerciale, stipulato tra un'agenzia di somministrazione e l'impresa utilizzatrice;

- il contratto di lavoro subordinato (c.d. contratto di lavoro somministrato) fra l'agenzia somministratrice e i lavoratori da somministrare.

In definitiva, dunque, l'impresa svolge la propria attività ed effettua gli interventi che danno origine alla detrazione cedibile anche sulla base del lavoro prestato dal lavoratore somministrato, in particolare fornendo fattori produttivi al pari del fornitore dei materiali necessari per eseguire l'opera di cui alla richiamata Circolare 17/E del 2018. Nel caso in argomento, pertanto, sussiste un 'collegamento' tra la società fornitrice del personale somministrato e il rapporto che ha dato origine alla detrazione, necessario ai fini della cedibilità della detrazione in commento.

Ad analoga soluzione, deve giungersi, a parere della scrivente, anche nell'ipotesi in cui la società che svolge l'attività di somministrazione di lavoro partecipi ad un'associazione temporanea di imprese (o raggruppamento temporaneo di imprese) per l'assunzione di appalti per opere che legittimano la cessione del credito. L'associazione temporanea di imprese concretizza, infatti uno strumento di cooperazione temporanea ed occasionale tra imprese per la realizzazione congiunta di un'opera o un'affare.

Detto istituto è disciplinato nell'ambito del Codice degli appalti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50. In particolare, nell'art. 45 del citato d.lgs. viene precisato che i raggruppamenti temporanei di imprese sono costituiti da imprenditori individuali, anche artigiani, da società, anche cooperative, da consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro o da consorzi stabili, costituiti anche in forma di società consortili, i quali, prima della presentazione dell'offerta, abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, qualificato mandatario, il quale esprime l'offerta in nome e per conto proprio e dei mandanti.

L'associazione temporanea di imprese si differenzia, dunque, da altre forme associative/collaborative tra operatori economici, quali i Consorzi o le Reti di impresa, essendo caratterizzata dalla temporaneità e dall'occasionalità dell'aggregazione, finalizzata ad acquisire e realizzare una specifica opera. Coerentemente con quanto affermato con la circolare n. 17 del 2018 con riferimento ai Consorzi o alle reti d'impresa, deve ritenersi che anche nell'ipotesi in cui la cooperazione imprenditoriale si realizzi attraverso l'associazione temporanea di imprese, il credito corrispondente alla detrazione possa essere ceduto anche a favore delle imprese partecipanti che non hanno eseguito i lavori.

Con riferimento al quesito posto, si ritiene, dunque, che la cessione del credito possa essere effettuata anche nei confronti della società istante, esercente l'attività di somministrazione di lavoro laddove la stessa, come rappresentato, partecipi ad un'associazione temporanea di imprese per l'assunzione di appalti per opere che legittimano la cessione del credito.