

AGENZIA DELLE ENTRATE

Circolare 23 luglio 2018, n.17/E

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

Ecobonus - Cessione del credito d'imposta - Detrazione per edifici ubicati in zone sismiche - Soggetti cessionari - Società consorziate o che fanno parte di Reti di imprese - Sub-appaltatori - Soggetti che hanno eseguito lavori per cui non spettano detrazioni cedibili che rientrano nel contratto di appalto da cui originano le detrazioni - Valutazione del collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione sia con riferimento alla cessione originaria che a quella successiva

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-quinquies 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-quinquies 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 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, sempreché 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

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.