

Risposta n. 372/2021

OGGETTO: Articolo 14, comma 1, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63. Ambito
soggettivo: organismo di investimento collettivo del risparmio (OICR).

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

QUESITO

La società istante, costituita in data 1° luglio 2019, si qualifica come organismo di investimento collettivo del risparmio (OICR), per effetto di quanto disposto dall'articolo 1, comma 1, lettera i-bis), del Testo Unico della Finanza di cui decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 57, nonché, ai sensi della successiva lettera m-quater), come fondo di investimento alternativo (FIA) italiano riservato.

In quanto società per azioni, è dotata di personalità giuridica e, di conseguenza, costituisce un soggetto di diritto autonomo, distinto dai propri soci e dalla società ALFA SGR S.p.A. (soggetto individuato per gestirne il patrimonio), ed è altresì amministrata dal proprio Consiglio di Amministrazione al quale sono attribuiti i più ampi poteri di gestione ordinaria e straordinaria.

Inoltre, è soggetta a tutte le norme di cui agli articoli 2325 e seguenti del codice civile ad eccezione di alcune disposizioni, che riguardano aspetti specifici, che non trovano applicazione ai sensi degli articoli 35-bis e 35-quinquies del TUF.

Evidenza che il proprio patrimonio è suddiviso in tre comparti (A, B e C) ciascuno dei quali costituisce un patrimonio autonomo e separato, a tutti gli effetti, da quello degli altri, e che il suo oggetto sociale è stabilito dall'articolo 4 dello Statuto che, in conformità all'articolo 35-bis, comma 1, lettera f), del citato Testo Unico della Finanza, prevede l'investimento esclusivo del risparmio raccolto mediante l'offerta delle proprie azioni e, in particolare, l'investimento in beni immobili, partecipazioni in società immobiliari e quote di fondi immobiliari.

Al fine di perseguire i propri scopi, la società istante può compiere, mediante imprese appaltatrici, operazioni di ristrutturazione, di risanamento, di riconversione, di restauro e di manutenzione per la valorizzazione dei beni immobili anche tramite il cambio di destinazione d'uso e/o il loro frazionamento.

Al riguardo, specifica di aver acquistato, in data ...2019, un fabbricato (c.d. "Immobile ..."), imputato al comparto A, che si compone di varie unità immobiliari classificate in catasto nelle categorie D/1 e D/8 e che risulta inserito in un contesto residenziale ma con un crescente interesse da parte di diverse multinazionali data la sua vicinanza al ...

L'edificio è sfitto da alcuni anni e necessita di importanti interventi di riqualificazione atteso lo scarso stato manutentivo e di abbandono in cui si trovava al momento dell'acquisto e, una volta ultimati i lavori, sarà destinato alla locazione e successiva vendita mediante cessione delle singole unità immobiliari.

Analoghe considerazioni devono ritenersi valide anche in relazione ad un altro fabbricato, di cui è proprietaria (c.d. "Immobile ..."), imputato al comparto B.

Sotto il profilo tributario, la società istante è un soggetto passivo IRES residente in Italia, ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, nonché soggetto passivo IRAP ai sensi degli articoli 3 e 6 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

In particolare, quanto all'IRES, l'utile, in base a quanto disposto dall'articolo 9 del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 44, è sottoposto ad un regime di tassazione speciale, essendo esentato da imposizione nei confronti della SICAF ma assoggettato

integralmente a tassazione in capo ai soci mediante l'applicazione della ritenuta di cui all'articolo 44, comma 1, lettera g), del TUIR, o con il meccanismo della "trasparenza" di cui all'articolo 32, comma 3-bis, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, salva l'ipotesi di soci non residenti nel territorio dello Stato che beneficiano, alle condizioni previste dall'articolo 7, comma 3, del decreto legge 25 settembre 2001, n. 351, di un regime di esenzione.

Per ciò che concerne l'IRAP, invece, tale imposta si applica alle SICAF sull'imponibile costituito dalla differenza tra le commissioni di sottoscrizione (attive) e le commissioni passive dovute a soggetti collocatori delle azioni.

Infine, in quanto società per azioni che svolge un'attività economica ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva 2006/112/CE e dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è anche soggetto passivo IVA a prescindere dalla circostanza che sia multi-comparto e che, per gestire il proprio patrimonio, abbia nominato una società di gestione del risparmio.

Considerato che, sotto il profilo oggettivo, gli immobili posseduti rientrerebbero sicuramente nell'ambito applicativo degli interventi di riqualificazione energetica e del c.d. "bonus facciate", in quanto, a tal fine, non rileva la loro categoria catastale, la circostanza che si qualifichino come "strumentali", "merce" o "patrimoniali" e che siano utilizzati direttamente ai fini produttivi oppure destinati alla locazione, la società istante, in qualità di SICAF, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di esercitare l'opzione, in luogo dell'utilizzo delle detrazioni di cui - rispettivamente - all'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ed all'articolo 1, commi da 219 a 224, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per la cessione del corrispondente credito d'imposta a soggetti terzi ai sensi dell'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, come convertito, con modificazioni, con legge 17 luglio 2020, n. 77.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante, nel rispetto delle ulteriori condizioni previste dalla normativa di riferimento, ritiene di aver diritto a fruire, in relazione alle spese che sta sostenendo per realizzare degli interventi volti alla riqualificazione energetica ed al recupero delle facciate degli immobili di cui è proprietaria, delle detrazioni di cui agli articoli 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e 1, commi da 219 a 224, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, mediante l'esercizio dell'opzione per la cessione del corrispondente credito d'imposta a soggetti terzi ai sensi dell'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha introdotto delle specifiche agevolazioni fiscali per la realizzazione, su edifici esistenti, di determinati interventi volti al contenimento dei "consumi energetici". Il beneficio consiste nel riconoscimento di una detrazione d'imposta delle spese sostenute - ed effettivamente rimaste a carico del contribuente - fruibile entro un certo limite massimo stabilito in relazione a ciascuno degli interventi previsti.

L'articolo 14, comma 1, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, ha elevato dal 55 al 65 per cento la percentuale di detrazione per le spese sostenute per la realizzazione di tali interventi e, da ultimo, l'articolo 1, comma 58, lettera a), n. 1), della legge 30 dicembre 2020, n. 178, ha prorogato le suddette detrazioni fino al 31 dicembre 2021 (mentre per le spese relative ad interventi su parti comuni di edifici residenziali l'agevolazione è riconosciuta fino al 31 dicembre 2021).

Come chiarito, da ultimo, dalla circolare dell'8 luglio 2020, n. 19, che ribadisce peraltro i principi espressi dalla circolare del 31 maggio 2007, n. 36/E, l'agevolazione in commento spetta ai soggetti, residenti e non residenti, titolari di qualsiasi tipologia di reddito che possiedono o detengono l'immobile oggetto dei lavori in base ad un titolo idoneo.

Trattasi delle persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono un'attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti ed i soggetti che conseguono reddito d'impresa. La detrazione è ammessa per gli interventi realizzati su edifici esistenti situati nel territorio dello Stato, censiti al catasto o per i quali sia stato chiesto l'accatastamento, e su unità immobiliari di qualunque categoria catastale, anche se rurali, compresi quelli strumentali per l'attività d'impresa e/o professionale.

Da ultimo, con la risoluzione del 25 giugno 2020, n. 34/E, l'Agenzia delle Entrate, nell'accogliere i principi espressi dalla Corte di Cassazione con alcune recenti sentenze, ha ritenuto che tale detrazione spetti ai titolari di reddito d'impresa che effettuano gli interventi sugli immobili da essi posseduti o detenuti a prescindere dalla loro qualificazione come "beni merce", "strumentali" ovvero "patrimoniali".

Per quanto attiene al "bonus facciate", si rammenta che l'articolo 1, comma 219, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, prevede che "per le spese documentate, sostenute nell'anno 2020, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 90 per cento".

Il comma 222 della citata disposizione normativa, nel disciplinarne le modalità di fruizione, dispone che "la detrazione è ripartita in dieci quote annuali costanti di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi" mentre, per le modalità applicative, il comma 223 rinvia al regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente.

Con la circolare del 14 febbraio 2020, n. 2/E, è stato precisato (al paragrafo 1) che, da un punto vista soggettivo, sono legittimati a fruire del "bonus facciate" tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, a prescindere dalla

tipologia di reddito di cui sono titolari, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati e che possiedono o detengono l'immobile in base ad un titolo idoneo all'inizio dei lavori o al momento di sostenimento delle spese se antecedente il predetto avvio.

Trattasi, in particolare, delle persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti ed i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone e società di capitali).

Tanto premesso, appare opportuno evidenziare che - ai sensi del combinato disposto dei commi 1, lettere a) e b), e 2, lettere b) e d), dell'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 ("Decreto Rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, - i soggetti (anche incapienti) che, nel corso degli anni 2020 e 2021, sostengono le spese per gli interventi di riqualificazione energetica di cui al citato articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 e di recupero o restauro delle facciate degli edifici di cui all'articolo 1, commi da 219 a 223, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione in dichiarazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (c.d. "sconto in fattura") ovvero, in alternativa, per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione fiscale spettante ad altri soggetti ivi inclusi gli istituti di credito ed altri intermediari finanziari con facoltà, per tali ultimi soggetti, di successiva cessione.

Le modalità attuative di tali disposizioni normative, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni (da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322), sono state definite con il Provvedimento del Direttore

dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020, prot. 283847, modificato ed integrato dal successivo Provvedimento del 12 ottobre 2020, prot. 326047.

Con la con la circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato (al paragrafo 1.2) che il "Superbonus, inoltre, non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, inoltre, non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito" e che, pertanto, le disposizioni di cui ai citati articoli 119 e 121 del decreto Rilancio non si applicano agli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) mobiliari ed immobiliari (della cui categoria fa parte, per l'appunto, anche la società istante). Ciò in quanto tali soggetti, pur rientrando nel novero di coloro che sono soggetti all'IRES ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, non sono tuttavia soggetti alle imposte sui redditi ed all'imposta regionale sulle attività produttive in base al combinato disposto degli articoli 6, comma 1, del decreto legge del 25 settembre 2001, n. 351, e 73, comma 5-quinquies, del TUIR.

Nel caso di specie, non assume rilevanza la circostanza che la società istante sia, invece, soggetto Irap e soggetto passivo IVA, in quanto la possibilità di applicare le disposizioni di cui ai citati articoli 119 e 121 del decreto Rilancio attiene, come sopra precisato, esclusivamente alla modalità di determinazione delle imposte sui redditi nel cui ambito operano le detrazioni dall'imposta lorda.

Si ritiene che ad analoga conclusione si debba pervenire con riferimento a tutte le fattispecie elencate nel citato comma 2 dell'articolo 121 del decreto Rilancio. Pertanto, anche con riferimento agli interventi volti alla riqualificazione energetica ed al recupero delle facciate degli immobili, non si ritiene consentita la fruizione delle corrispondenti detrazioni qui in esame neppure attraverso una delle modalità alternative previste (ossia la cessione del credito o il c.d. "sconto in fattura").

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)