

Risposta n. 561/2021

OGGETTO: Ecobonus, sismabonus e bonus facciate - Fondo pensione assoggettato ad imposta sostitutiva con possibilità di avvalersi delle modalità alternative alla detrazione - articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34.

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

QUESITO

L'Istante è Fondo pensione senza scopo di lucro, istituito nel 1957, con la finalità di consentire agli aderenti di disporre, all'atto del pensionamento, di prestazioni pensionistiche complementari del sistema obbligatorio.

Il Fondo pensione in esame è qualificabile come fondo "preesistente", ai sensi dell'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252 e, in quanto tale, può detenere immobili direttamente secondo quanto previsto dall'articolo 5, comma 2, del decreto del Ministero dell'Economia e Finanze n. 62 del 2007.

Le risorse economiche del Fondo pensione vengono gestite secondo le modalità previste dal già citato decreto legislativo n. 252 del 2005 e dal decreto ministeriale n. 62 del 2007, mediante investimenti finanziari e investimenti immobiliari anche di tipo diretto.

L'Istante intende avviare un progetto di sviluppo e valorizzazione urbanistica su

un complesso immobiliare di proprietà, il quale, al termine dell'intervento, verrà riconvertito dall'attuale destinazione d'uso uffici a quella residenziale. Nel mese di giugno 2021 ad integrazione dei dati forniti con l'istanza, il *Fondo pensione* ha precisato di voler iniziare i lavori nel mese di luglio 2021 e terminare l'intervento entro 24 mesi (presumibilmente al 31 luglio 2023). Nell'ambito del progetto di riconversione verranno realizzati interventi che, a parere dell'*Istante*, hanno le caratteristiche necessarie per fruire delle agevolazioni previste dagli articoli 14 e 16 del decreto legge 63 del 2013 (*Ecobonus* e *Sismabonus*) e dall'articolo 1, commi 219-224, legge n. 160 del 2019 (*Bonus facciate*).

Ciò posto, il *Fondo pensione* chiede se in qualità di soggetto passivo Ires possa beneficiare, per gli interventi di riqualificazione del complesso immobiliare di proprietà, delle agevolazioni previste dal *Sismabonus*, *Ecobonus* e *Bonus facciate* e se, per i medesimi interventi, possa fruire delle detrazioni innanzi richiamate attraverso i meccanismi alternativi della "cessione del credito d'imposta" o dello "sconto sul corrispettivo" ai sensi dell'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 ("decreto Rilancio").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di essere in possesso sia dei requisiti soggettivi sia dei requisiti oggettivi per accedere alle detrazioni previste dal *Sismabonus*, *Ecobonus* e *Bonus facciate* e di poter optare per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi, ovvero, in alternativa, per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione fiscale spettante, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione in dichiarazione.

In merito al requisito di natura soggettiva, l'*Istante* evidenzia che i fondi pensione rientrano nel novero dei soggetti passivi Ires, in quanto enti di natura non commerciale e tuttavia e sono assoggettati ad uno speciale regime di imposizione

sostitutiva delle imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 252 del 2005. L'imposta sostitutiva si applica sul risultato netto di gestione della componente finanziaria maturato nel periodo d'imposta, mentre la tassazione degli investimenti immobiliari effettuati direttamente dal fondo è di tipo patrimoniale. Inoltre, nelle (limitate) ipotesi in cui sussistano in capo al *Fondo pensione* redditi finanziari che non concorrano alla formazione del risultato netto di gestione, questi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ovvero a specifica imposta sostitutiva ai sensi del comma 4 dell'articolo 17 del citato decreto legislativo n. 252 del 2005.

In considerazione del regime d'imposizione sostitutiva illustrato, il *Fondo pensione* per potersi avvalere delle disposizioni agevolative in commento dovrà necessariamente utilizzare i meccanismi alternativi alla detrazione, come lo sconto in fattura e la cessione del credito d'imposta a terzi. Tali meccanismi consentono di estendere la platea dei beneficiari anche a quei soggetti per i quali la detrazione potrebbe risultare tecnicamente incompatibile e sono, a parere dell'*Istante*, in linea con la natura extratributaria delle medesime agevolazioni che intendono incentivare e favorire, attraverso la leva fiscale, la realizzazione di interventi di efficientamento energetico, consolidamento statico e riduzione del rischio sismico degli edifici.

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 (cd. *Ecobonus*). 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.

Come chiarito dalla circolare del 25 giugno 2021, n. 7/E, 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".

Le considerazioni espresse nella risoluzione sopra richiamata per ragioni di coerenza sistematica, si applicano anche agli interventi antisismici eseguiti su immobili da parte di titolari di reddito di impresa, ai fini della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-*bis* e ss., del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (cd. "*sisma bonus*").

Per quanto attiene al "*bonus facciate*", 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 14 febbraio 2020, n. 2/E, è stato precisato (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), c) 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 e di riduzione del rischio sismico di cui ai citati articoli 14 e 16 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 dai successivi Provvedimenti del 12 ottobre 2020, prot. 326047 e del 22 febbraio 2021, prot. 51374. Gli adempimenti ivi previsti sono stati prorogati al 15 aprile 2021 dal Provvedimento prot. n. 83933 del 30 marzo 2021.

Nel caso di specie, l'*Istante* si qualifica come fondo pensione "preesistente" il quale ha investito una parte del proprio patrimonio in immobili di proprietà. I fondi pensione "preesistenti" sono fondi istituiti in data antecedente all'entrata in vigore della legge del 23 ottobre 1992, n. 92, la legge delega che ha dato luogo all'adozione del decreto legislativo del 21 aprile 1993, n. 124, il quale ha regolamentato le forme di previdenza complementare. Successivamente, il decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, tra l'altro, ha previsto uno specifico intervento di regolazione secondaria per gestire l'adeguamento dei fondi pensione preesistenti alla normativa di settore (decreto ministeriale del 10 maggio 2007, n. 62).

Pertanto ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera a) del decreto ministeriale 62 del 2007 il *Fondo pensione* può «effettuare investimenti immobiliari sia in forma

diretta, sia attraverso partecipazioni anche di controllo in società immobiliari (...). Fermo restando il rispetto dei criteri generali di gestione di cui al predetto decreto ministeriale, gli investimenti immobiliari di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), n. 1 (beni immobili e diritti reali immobiliari), devono essere contenuti entro il limite totale del venti per cento del patrimonio immobiliare del fondo».

La tassazione del patrimonio immobiliare direttamente detenuto dai fondi pensione preesistenti è dettata dall'articolo 17, comma 6, del decreto legislativo del 5 dicembre 2005, n. 252, il quale prevede un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura dello 0,50 per cento calcolata annualmente sulla porzione immobiliare di proprietà. La base imponibile si determina, in base ad apposita contabilità separata, secondo i criteri di valutazione previsti dal decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, per i fondi comuni di investimento immobiliare chiusi, calcolata come media annua dei valori risultanti dai prospetti periodici previsti dal citato decreto. Sul patrimonio riferibile al valore degli immobili per i quali il fondo pensione abbia optato per la libera determinazione dei canoni di locazione ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, l'imposta sostitutiva è prevista nella misura dell'1,50 per cento.

Nel caso in esame, l'Istante, in qualità di soggetto IRES, potrà accedere, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2021, alle detrazioni previste per la riqualificazione energetica e sismica dei fabbricati e per il recupero delle facciate degli immobili (Sismabonus, Ecobonus e Bonus Facciate).

Considerato che la tassazione del patrimonio immobiliare direttamente detenuto dai fondi pensione preesistenti, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del decreto legislativo del 5 dicembre 2005, n. 252, prevede un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura dello 0,50 per cento calcolata annualmente sulle porzioni immobiliari di proprietà, l'Istante non potrà utilizzare direttamente le predette detrazioni in diminuzione dell'imposta lorda.

Potrà, tuttavia, optare, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2021, per la fruizione delle detrazioni in una delle modalità alternative previste dall'articolo 121 del

decreto Rilancio.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)