

Risposta n. 138/2023

OGGETTO: Sismabonus, Ecobonus e Bonus Facciate – Esercizio in via alternativa alle detrazioni in caso di società di persone – Articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34

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

QUESITO

La società ALFA S.R.L. (di seguito, in breve, "Società" o "Istante") è una società a responsabilità limitata costituita il 14 maggio 2020 avente per oggetto sociale l'acquisto, la vendita, la permuta, la costruzione, la ristrutturazione di beni immobili di qualunque natura e la gestione degli immobili di cui la stessa ha la proprietà.

La Società è proprietaria di un intero fabbricato cielo-terra sito in ... che sarà oggetto di una significativa ristrutturazione, tramite imprese appaltatrici.

In particolare, il progetto prevede (i) la completa riqualificazione dell'edificio per realizzare uffici più sostenibili e più efficienti dal punto di vista energetico e (ii) l'ampliamento del fabbricato mediante la realizzazione di ulteriori piani.

Tale intervento, pianificato in diverse fasi amministrative e temporali, si prefissa un totale rinnovamento a livello spaziale, impiantistico e strutturale dell'Immobile.

Nella prima fase si prevede un riassetto planimetrico generale, mentre tra gli obiettivi principali della seconda fase vi è la sopraelevazione dell'edificio di ulteriori due piani e l'efficientamento energetico dell'involucro.

Per raggiungere tale scopo è stato avviato il confronto con l'ufficio competente dell'Amministrazione comunale, attraverso la presentazione di un'apposita istanza, anche in considerazione della rilevanza artistica dell'Immobile.

Il costo complessivo per tale progetto di riqualificazione è stimato in circa Ad oggi, ai fini del progetto di riqualificazione, sono state ottenute le autorizzazioni amministrative.

L'Istante prevede che il progetto di riqualificazione si completerà nel 2023 e l'Immobile sarà destinato alla locazione, anche se ad oggi non sono stati ancora individuati conduttori specifici, che saranno individuati quando il progetto di riqualificazione sarà in una fase più avanzata.

Tanto premesso, la Società intenderebbe beneficiare delle misure agevolative denominate notoriamente come Sismabonus, Ecobonus e Bonus Facciate mediante il c.d. "sconto in fattura" oppure mediante la cessione del credito d'imposta ai sensi dell'art. 121 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito "D.L. n. 34/2020").

Quanto alla compagine societaria, ad oggi l'Istante specifica che è interamente partecipata dal fondo d'investimento alternativo immobiliare di diritto italiano riservato a investitori professionali denominato "BETA" (il "Fondo BETA"), gestito da GAMMA

SGR S.p.A. ("GAMMA SGR"). Quest'ultima è iscritta nell'apposito albo delle società di gestione del risparmio tenuto dalla Banca d'Italia ai sensi dell'art. 35 del D. Lgs. n. 58/1998.

Il socio dell'Istante - Fondo BETA - intenderebbe far entrare nella compagine societaria un altro socio, selezionato tra gli operatori professionali del settore immobiliare dotati di specifiche competenze in progetti di riqualificazione di immobili e, a tal fine, mutare la natura legale della Società.

Questo consentirà di coinvolgere nel progetto di sviluppo relativo all'Immobile e nell'attività di investimento della Società anche un altro operatore con specifiche competenze nel settore dello sviluppo immobiliare

A tal fine, la Società intende procedere alla trasformazione da S.r.l. a società in accomandita semplice (S.a.s.), in cui socio accomandante sarà l'attuale socio (ossia il Fondo BETA) e socio accomandatario sarà il soggetto con le caratteristiche e le competenze sopra indicate.

In base a quanto rappresentato dall'istante, ad oggi sono in corso di definizione gli accordi per l'ingresso del nuovo socio nella compagine societaria, e il nuovo socio assumerà il ruolo di socio-amministratore ai sensi dell'art. 2318, comma 2, cod. civ., rubricato "soci accomandatari" e sarà quindi titolare del potere di amministrazione della Società secondo quanto previsto dall'atto costitutivo.

Per effetto della trasformazione, la società in accomandita semplice subentrerà nei contratti di appalto già stipulati per i sopra indicati lavori di riqualificazione dell'Immobile.

Inoltre, la società in accomandita semplice stipulerà gli ulteriori contratti di appalto che si renderanno necessari in relazione a tali lavori. Di conseguenza, a far data dall'efficacia giuridica della trasformazione, la società in accomandita semplice sosterrà le spese in relazione agli interventi edilizi agevolati e riceverà le relative fatture dalle imprese appaltatrici.

Tanto rilevato, con l'istanza in esame l'interpellante espone un dubbio in ordine alla spettanza alla società in accomandita semplice, nel caso di specie, degli incentivi fiscali Sismabonus, Ecobonus e Bonus Facciate previsti, rispettivamente, dall'art. 16, comma 1-bis e ss., del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 convertito nella legge 3 agosto 2013, n. 90, dall'art. 1, commi da 344 a 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e 14 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63 convertito nella L. 3 agosto 2013, n. 90 e dall'art. 1, commi da 219 a 224, della L. 27 dicembre 2019, n. 160, e, più in particolare, all'esercizio in via alternativa alle detrazioni di una delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, del D.L. n. 34/2020, fermo restando che, secondo quanto espressamente specificato dal medesimo interpellante, non sono oggetto del quesito le questioni che riguardano la sussistenza dei requisiti oggettivi previsti dalle disposizioni di legge per gli interventi edilizi che sta realizzando sull'Immobilabile tramite imprese appaltatrici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che nella fattispecie prospettata, siano applicabili gli incentivi fiscali previsti dal Sismabonus, dall'Ecobonus e dal Bonus Facciate anche alla società (s.a.s.) risultante dalla trasformazione e che, quindi, la fruizione di tali incentivi possa

avvenire anche mediante lo sconto in fattura o la cessione del credito d'imposta ex art. 121 del D.L. n. 34/2020.

Sul punto la Società osserva che è fuor di dubbio che la stessa rientri nell'ambito soggettivo di applicazione del Sismabonus, dell'Ecobonus e del Bonus Facciate in base all'attuale forma giuridica di società a responsabilità limitata.

Infatti, come rilevato anche dalla stessa Agenzia, i bonus in esame spettano ai titolari di reddito d'impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti peraltro a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come "strumentali", "beni merce" o "patrimoniali" (cfr. Risoluzione n. 34 del 25 giugno 2020; Risposta a interpello n. 437 del 24 giugno 2021).

In particolare, la Società ritiene quindi che l'applicabilità del Sismabonus, dell'Ecobonus e del Bonus Facciate, mediante l'esercizio dell'opzione dello sconto in fattura o della cessione del credito d'imposta, ai sensi dell'art. 121 del D.L. n. 34/2020, non verrebbe preclusa per effetto della trasformazione da S.r.l. in società in accomandita semplice, in quanto anche la società in accomandita semplice rientra nell'ambito soggettivo di applicazione dei suddetti bonus, a prescindere dalla circostanza per cui la s.a.s., quale società di persone, è soggetta a tassazione sui redditi con il meccanismo della trasparenza fiscale di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 917 del 1986 ("TUIR").

Infatti, le disposizioni che disciplinano il Sismabonus, l'Ecobonus e il Bonus Facciate includono nell'ambito soggettivo di applicazione di tali incentivi fiscali anche la società in accomandita semplice.

In particolare, con riferimento all'Ecobonus, l'art. 2, comma 1, del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 febbraio 2007 prevede che l'incentivo

fiscali spettano anche alle società di cui all'art. 5 del TUIR, tra le quali sono ricomprese le società in accomandita semplice.

Tale ambito soggettivo riguarda anche il Bonus Facciate, sulla base dei chiarimenti espressi dall'amministrazione finanziaria con la circolare n. 2/E del 14 febbraio 2020, paragrafo 1, secondo cui "rientrano nel campo soggettivo di applicazione della nuova disposizione (e, quindi, ammessi al "bonus facciate") (...) le società di persone".

Quanto al Sisma bonus l'Istante invoca l'identità dell'ambito soggettivo di applicazione della misura rispetto all'Ecobonus (cfr. Risoluzione n. 34 del 25 giugno 2020) al fine di concludere per l'applicabilità anche di tale incentivo fiscale alla società in accomandita semplice.

Tali conclusioni, secondo l'interpellante, sono coerenti con i principi enunciati dalla Corte di Cassazione la quale ha chiarito che "la *ratio legis* del bonus fiscale relativo al caso di specie, che traspare con chiarezza dal testo normativo, consiste nell'intento d'incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico ad un generalizzato risparmio energetico, ed è coerente e si salda con il tenore letterale delle norme di riferimento, le quali non pongono alcuna limitazione, né di tipo oggettivo (con riferimento alle categorie catastali degli immobili), né di tipo soggettivo (riconoscendo il bonus alle "persone fisiche", "non titolari di reddito d'impresa" ed ai titolari di "reddito d'impresa", incluse ovviamente le società)" (Cass. civ. Sez. V, sentenza 12 novembre 2019, n. 29164).

Sul punto rileva, inoltre, che le disposizioni in materia non prevedono che i bonus in esame spettino ai soci delle società di persone di cui all'art. 5 del TUIR, bensì che gli stessi spettino a dette società in quanto tali.

Depone per tale conclusione la circostanza che è la società in accomandita semplice a sostenere le spese in relazione agli interventi edilizi agevolati e, quindi, a ricevere le relative fatture dalle imprese appaltatrici.

Inoltre, le "Istruzioni per la compilazione" del "Modello di comunicazione dell'opzione", da utilizzare per l'esercizio dell'opzione circa la modalità di utilizzo dei bonus in esame, prevedono che:

- nella sezione "Dati del Beneficiario" sia indicato il codice fiscale del beneficiario che comunica l'opzione per la cessione del credito o per il contributo sotto forma di sconto in fattura che può essere anche un "soggetto diverso da persona fisica";
- nella sezione II, "Soggetti beneficiari" sia indicato, oltre al codice fiscale del soggetto beneficiario, anche l'ammontare delle spese da questo sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Pertanto, l'Istante sostiene che anche la procedura per la fruizione dei bonus in esame confermi come l'esercizio dell'opzione circa la modalità di utilizzo degli stessi spetti alla società in accomandita semplice, in quanto beneficiario che ha sostenuto le spese in relazione agli interventi edilizi agevolati, e non ai singoli soci della stessa, in quanto tali incentivi si concretizzano in una posizione giuridica soggettiva attiva rispetto all'Amministrazione finanziaria, fruibile, da parte del soggetto che ha sostenuto le spese, secondo le sopra richiamate modalità alternative della cessione a terzi, dello sconto o della detrazione.

Quanto alle modalità di fruizione l'istanza specifica che la cessione del credito e lo sconto in fattura non sono modalità di utilizzo residuali, applicabili solo all'ammontare del bonus non fruito mediante la detrazione, ma si configurano come modalità del tutto equivalenti ed alternative rispetto alla detrazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza di interpello in esame, il contribuente espone un dubbio interpretativo in ordine alla possibilità di beneficiare delle misure agevolative espressamente richiamate - attraverso una delle opzioni previste dall'art. 121, comma 1, del D.L. n. 34/2020 - in relazione alle spese che la stessa sosterrà per gli interventi stessi in qualità di società in accomandita semplice di cui uno dei due soci è un "fondo di investimento".

Al riguardo, nel ribadire preliminarmente che, come chiarito dallo stesso interpellante, il presente parere non riguarda la spettanza delle misure agevolative invocate sul piano oggettivo, né gli effetti della presente risposta si estendono a detta questione, come ad altre non espressamente oggetto del quesito formulato, nel merito del dubbio interpretativo si osserva quanto segue.

L'articolo 121, comma 1, del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, dispone che i soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, spese per gli interventi elencati al comma 2 dello stesso articolo possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da

questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante (cd. sconto in fattura).

In alternativa, i contribuenti possono optare per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Il citato comma 2 prevede che le disposizioni di cui sopra si applicano alle spese relative agli interventi di:

- efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (cd. Ecobonus);
- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (cd. Sismabonus);
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (cd. Bonus Facciate).

Al riguardo, giova ricordare che, sul piano soggettivo, le detrazioni per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici spettano 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 (cfr. circolare n. 7/E del 25 giugno 2021).

L'agevolazione spetta a prescindere dalla qualificazione degli immobili posseduti o detenuti come "beni merce", "strumentali" ovvero "patrimoniali" (cfr. risoluzione del 25 giugno 2020, n. 34).

Per quanto attiene al "bonus facciate" si ricorda che sono legittimati a fruire di tale agevolazione 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 (cfr. circolare n. 2/E del 14 febbraio 2020).

Alla luce di ciò, in relazione al caso specifico, anche la società in accomandita semplice può fruire dei benefici previsti dalle richiamate norme in relazione alle spese che la stessa asseritamente dovrà sostenere sull'Immobile.

Quanto alle modalità di fruizione, si rammenta preliminarmente che, a norma dell'art. 5 del TUIR, *"I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*.

Di analogo tenore è la disposizione recata all'articolo 8 del TUIR, secondo cui anche le perdite realizzate dalle società di persone devono essere attribuite a ciascun socio in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Le norme sopra richiamate, pertanto, individuano nei soci i soggetti cui attribuire per trasparenza il reddito societario e stabiliscono altresì che lo stesso deve essere imputato in misura proporzionale alla quota di partecipazione agli utili.

Inoltre, in diretta conseguenza del principio di tassazione per trasparenza, e per quanto disposto dall'art. 22 del TUIR, anche i crediti d'imposta e le ritenute d'acconto sono attribuiti nella stessa proporzione in cui sono imputati i redditi.

In altre parole, nella stessa misura in cui avviene l'imputazione per trasparenza in capo ai soci dei redditi imponibili conseguiti dalla società in accomandita semplice, si ripartiscono anche i crediti d'imposta, compatibilmente con quanto previsto dalle relative norme.

Tanto rilevato, ferma restando la sussistenza di tutte le condizioni oggettive previste dalle norme, sulla quale, come già evidenziate, non produce effetti il presente parere, l'Istante, anche a seguito della trasformazione in società in accomandita semplice, può beneficiare delle misure agevolative più volte menzionate:

- direttamente, attraverso detrazioni dall'imposta lorda, da trasferire ai soci ai sensi delle disposizioni sopra richiamate. In tal caso, qualora tra i soci della stessa rientrino soggetti che non producono redditi imponibili, si ritiene per tali soggetti risulti preclusa la possibilità di fruirne;

- esercitando le opzioni previste all'articolo 121, comma 1, del D.L. n. 34/2020, ovvero lo "sconto in fattura" nei confronti del fornitore o la cessione del credito a terzi. In tal caso, la stessa (e non il socio) sarà tenuta ad effettuare tutti gli adempimenti previsti per l'esercizio di tale opzione, tra cui la trasmissione della Comunicazione prevista al punto 4.1 del provvedimento prot. n. 283874/2020.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**