

Risposta n. 253

OGGETTO: Superbonus - Applicazione del regime agevolativo a favore di una cooperativa sociale di produzione e lavoro - onlus di diritto - Articolo 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio)

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

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere una cooperativa sociale di tipo "A", come definita dalla legge 8 novembre 1991, n. 381, iscritta all'Albo delle Società Cooperative nella sezione "*cooperative a mutualità prevalente*" e, in particolare, nella categoria cooperative sociali. La stessa cooperativa gode di alcune norme di favore, in particolare:

- è una ONLUS diritto, ai sensi dell'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997;
- è iscritta anche nella categoria attività esercitata di produzione e lavoro-gestione servizi (tipo A);

L'*Istante* svolge la propria attività assistenziale, educativa e sociale senza scopo di lucro nel settore della disabilità per persone adulte e tale attività viene svolta anche su edifici di proprietà della Cooperativa istante, che necessitano di interventi di:

- riqualificazione energetica di cui all'articolo 1, commi da 344 a 349, della legge n. 296 del 2006 e all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013;

- efficienza energetica, antisismici, installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (*cd. Superbonus*) di cui al decreto legge n. 34 del 2020.

Con documentazione integrativa, l'*Istante* specifica che intende eseguire interventi di ristrutturazione edilizia, consistenti nella messa in sicurezza sismica dell'intero fabbricato e nella riqualificazione energetica. Inoltre, rappresenta che, nel periodo di imposta in cui verranno effettuati i lavori, la stessa cooperativa che rientra tra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lett. a) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), è assoggettata alla disciplina (IRES) e "*percepirà, presumibilmente, esclusivamente reddito di impresa*". Alla stessa cooperativa sociale a "*mutualità prevalente*", si applicano le regole di tassazione di cui all'articolo 2, comma 36-*bis* e 36-*ter* del decreto-legge n. 138 del 2011, convertito dalla legge n. 148 del 2011, in relazione agli utili destinati esclusivamente alle riserve indivisibili.

Conferma, inoltre, che la cooperativa è iscritta anche nella categoria "*attività esercitata produzione e lavoro-gestione servizi (tipo a)*" e, pertanto, gode delle agevolazioni previste all'articolo 11, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Sulla base delle norme agevolative alla stessa applicabili: "*avendo poi destinato integralmente a riserve indivisibili (precluse alla distribuibilità tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento), oltre che ai Fondi mutualistici ex L. 59/1992 nella misura prevista dalla Legge, gli utili di esercizio registrati nel corso dei vari esercizi sociali, si è verificato un pressoché totale abbattimento della base imponibile ai fini IRES*".

Relativamente, alle altre tipologie di reddito previste dall' articolo 6 del TUIR, l' *Istante* fa presente che non percepirà redditi fondiari, redditi di capitale né redditi diversi.

Ciò posto, chiede di poter beneficiare, per gli interventi che intende effettuare,

del cd. *Superbonus* e di poter cedere a terzi il relativo credito, ai sensi dell'articolo 121 del decreto legge n. 34 del 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter beneficiare del *Superbonus* per i soprarichiamati interventi e, pertanto, di poter cedere a terzi il relativo credito.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (*decreto Rilancio*), convertito, con modificazione, dalla legge 17 luglio 2020 n.77, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. *Superbonus*).

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. *ecobonus*) nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. *sismabonus*), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del *Superbonus* sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

L'articolo 121 del medesimo decreto Rilancio, inoltre, stabilisce che i soggetti

che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici) di cui ai citati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, ivi inclusi quelli che accedono al *Superbonus* ai sensi del predetto articolo 119 del decreto *Rilancio*, nonché per gli interventi che accedono al bonus facciate 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, 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 (cd. sconto in fattura).

In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Le modalità attuative delle disposizioni da ultimo citate, 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 i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, prot. n. 283847/2020 e 12 ottobre 2020, prot. n. 326047.

Da ultimo si fa presente, che l'articolo 1, comma 66, lettera a) e f) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato l'articolo 119 del decreto *Rilancio*, prevedendo che il *Superbonus* si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

La successiva lett. m) del citato articolo 1, comma 66, della legge di bilancio 2021 ha, inoltre, inserito nel medesimo articolo 119 del decreto *Rilancio* il comma 8-

bis, ai sensi del quale *«Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera a), per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022»*. Il comma 67, del citato articolo 1 della legge di bilancio 2021 ha inserito nell'articolo 121 del decreto Rilancio il comma 7-bis, ai sensi del quale le sopra richiamate disposizioni *«si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119»*. L'articolo 1, comma 74 della citata legge di bilancio 2021 prevede che l'efficacia delle sopra richiamate proroghe di cui *«ai commi da 66 a 72 resta subordinata alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea»*.

Con riferimento all' applicazione del *Superbonus*, sono stati forniti, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E e, da ultimo, con la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Nella predetta circolare n. 24/E del 2020 viene precisato che, ai sensi del citato articolo 119 del decreto *Rilancio*, il *Superbonus* spetta a fronte di taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici indicati nel comma 1 del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, (cd. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati") indicati nei commi 2, 5, 6 e 8 del medesimo articolo 119.

Ai sensi del comma 15-*bis* del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, le disposizioni agevolative in commento non si applicano, invece, alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico.

Per quanto di interesse, si rileva che la citata circolare n. 24/E del 2020, secondo quanto stabilito ai commi 1 e 4 del citato articolo 119, definisce come "trainanti o principali" gli interventi:

- di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, compresi quelli unifamiliari, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, sita all'interno di edifici plurifamiliari;

- di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle parti comuni degli edifici, o con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari;

- antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (cd. *sismabonus*).

Gli interventi "trainati", invece, comprendono:

- tutti gli interventi di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. "*ecobonus*"), effettuati congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, relativamente ai quali il Superbonus spetta nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento;

- l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, e l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con il *Superbonus*, effettuata congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti nonché ad interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico.

Con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che, ai fini

dell'applicazione dell'aliquota più elevata, gli interventi "trainati" siano effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti" ammessi al *Superbonus*, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che tale condizione si considera soddisfatta se *"le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti"*. Ciò implica che, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, le spese sostenute per gli interventi "trainanti" devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi "trainati" devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "trainanti".

In relazione agli interventi di riqualificazione energetica globale l'articolo 1, comma 344 della legge n.296 del 2006 dispone che sono quelli *«di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 per cento rispetto ai valori riportati nell'allegato C, numero 1), tabella 1, annesso al decreto legislativo 19 agosto 2005, n.192»*.

Al riguardo, con la circolare n. 30/E del 2020 è stato chiarito che detti interventi non possono essere inclusi tra gli interventi trainati ai fini del *Superbonus*. In particolare, con la circolare n. 36/E del 2007 è stato, precisato che data l'assenza di specifiche indicazioni normative, si deve ritenere che la categoria degli "interventi di riqualificazione energetica" comprenda qualsiasi intervento, o insieme sistematico di interventi, che incida sulla prestazione energetica dell'edificio, realizzando la maggior efficienza energetica richiesta dalla norma. L'intervento di cui al citato comma 344, pertanto, comprendendo qualsiasi intervento di efficienza energetica ed essendo inteso come un unicum, non distingue tra interventi trainanti e trainati come previsto dal *Superbonus*.

Lo stesso può quindi essere ammesso esclusivamente come intervento a sé stante

e non in combinazione con altri, come indicato anche nella circolare 19/E dell'8 luglio 2020, secondo cui la *"scelta di agevolare un intervento, ai sensi del comma 344, impedisce al contribuente di fruire, per il medesimo intervento o anche per parti di esso, delle altre agevolazioni"*.

Con riferimento ai soggetti ammessi al *Superbonus* la citata circolare n.24/E del 2020 ha chiarito che, in linea generale, trattandosi di una detrazione dall'imposta lorda, il *Superbonus* non può essere utilizzato dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva ovvero che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (come nel caso dei soggetti che rientrano nella cd. no tax area). Tali soggetti, tuttavia, possono optare, ai sensi del citato articolo 121 del decreto Rilancio, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, delle modalità alternative di utilizzo ivi previste.

E' stato, inoltre, chiarito che il *Superbonus* non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, peraltro, non possono esercitare neanche l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Sono, esclusi, ad esempio, dal *Superbonus* - né possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione - gli organismi di investimento collettivo del risparmio (mobiliari e immobiliari) che, pur rientrando nel novero dei soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73 comma 1, lettera c), del TUIR, sono esenti dalle imposte sui redditi in base al successivo comma 1-*quinquies*.

In applicazione dei predetti principi, con la circolare 30/E del 2020, è stato ulteriormente chiarito che possono accedere al *Superbonus* tutti i soggetti passivi che "astrattamente" possono essere titolari della predetta detrazione, indipendentemente dalle peculiari modalità di tassazione del reddito, come nel caso del titolare di solo reddito fondiario, derivante dal possesso dell'immobile adibito ad abitazione principale, escluso da tassazione per effetto della deduzione di cui all'articolo 10 del

TUIR di importo pari alla rendita catastale.

Sempre con riferimento ai soggetti ammessi al *Superbonus*, ai sensi del comma 9, lettera d-*bis*), dell'articolo 119 del *decreto Rilancio*, il *Superbonus* si applica, tra l'altro, agli interventi effettuati dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

Le cooperative iscritte nella "*sezione cooperazione sociale*" del registro prefettizio (legge 8 novembre 1991, n. 381) di cui al comma 8 del predetto articolo 10 - c.d. ONLUS di diritto - rientrano, pertanto, tra i soggetti beneficiari del cd. *Superbonus*.

Per detti soggetti (ONLUS, OdV e APS), non essendo prevista alcuna limitazione espressa, il beneficio spetta per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale, fermo restando l'esclusione di cui al citato comma 15-bis dell'articolo 119.

Come chiarito dalla circolare 30/E del 2020, non opera neanche la limitazione contenuta nel comma 10 del medesimo articolo 119 in merito alla possibilità di fruire del *Superbonus* limitatamente a due unità immobiliari, in quanto tale disposizione riguarda solo le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni. Per le ONLUS, le OdV e le APS il *Superbonus* spetta indipendentemente dalla circostanza che l'edificio sia o meno costituito in condominio e, pertanto, anche con riferimento ad interventi realizzati su edifici composti anche da più unità immobiliari di proprietà dei sopra richiamati soggetti.

Ciò posto, con riferimento al caso di specie, è necessario operare una sommaria ricostruzione delle agevolazioni fiscali di cui gode una società cooperativa al fine di determinare se la stessa abbia diritto a fruire del *Superbonus* ed, in particolare, se

possa esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

L'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904 afferma che *«non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento»*.

Tale disposizione, ai sensi dell'articolo 6 del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, non si applica alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria.

L'articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, dispone, inoltre, che *«I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà»*.

In sostanza, una cooperativa sociale di produzione e lavoro che, in base all'articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, corrisponde retribuzioni per un importo non inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie è esente dalle imposte sui redditi ovvero fruisce di una esenzione parziale se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50 per cento.

Pertanto, in applicazione dei criteri forniti con le citate circolari n. 24/E e n. 30/E del 2020, qualora la cooperativa istante:

- corrisponda retribuzioni per un importo non inferiore al cinquanta per cento

dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, rientrando tra le ipotesi di esenzione dalle imposte sui redditi di cui al citato articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, non potrà beneficiare del *Superbonus*, né potrà esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione;

- usufruisca della esenzione parziale dalle imposte sui redditi, ai sensi del medesimo articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, potrà accedere al *Superbonus*, nel rispetto delle condizioni e degli adempimenti ivi previsti con la possibilità di optare per la fruizione del predetto *Superbonus* in una delle modalità alternative previste dall'articolo 121 del decreto Rilancio.

Con riferimento, invece, alla tipologia degli interventi ammessi, come ampiamente chiarito, il *Superbonus* non spetta per le spese relative agli interventi di riqualificazione energetica globale del fabbricato, ai sensi del comma 344 della legge n. 296 del 2006, costituendo quest'ultimo un intervento a sé stante nei termini sopra descritti.

Tuttavia, nel rispetto di tutte le altre condizioni normativamente previste, non oggetto di interpello, potrà accedere al *Superbonus* per gli interventi antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici nonché per l'installazione delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica un giudizio in merito alla conformità degli interventi che verranno realizzati alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)