

Risposta n. 615/2021

OGGETTO: Superbonus - ambito applicativo agevolativo a favore di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, quale onlus parziale (Articolo 119, comma 9, lett. d-bis 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* (di seguito Alfa) è un ente religioso iscritto al registro delle Onlus.

L'Ente *Istante*, ai sensi dell'articolo 10, comma 9, decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, annovera nell'ambito delle attività previste dal proprio statuto, anche attività che rientrano nella fattispecie delle Onlus.

In particolare, dalla documentazione allegata si evince che l'Ente religioso, con decorrenza dal 20 settembre 2006, era iscritto nell'anagrafe delle Onlus ed "*ai sensi e per gli effetti dell'art. 10 del Decreto Legislativo 4 dicembre 1997, n. 460*" ha inteso "*configurarsi come Onlus parziaria, cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nel suddetto decreto*".

"Le attività di assistenza sociale e socio sanitaria, beneficenza di cui rispettivamente ai numeri 1 e 3 dell'articolo 10, comma 1, lett. a) del decreto, (...)

saranno svolte dalla....(di seguito ex Alfa) utilizzando la denominazione di ".....- Onlus" e configurandosi come Onlus limitatamente a tale attività". Inoltre, lo stesso Ente:

- per l'esercizio della propria attività, come richiesto dall'articolo 10, comma 9 del d.lgs. n. 460 del 1997 sopra citato, tiene una contabilità separata dal resto delle altre attività svolte, ai sensi dell'articolo 20-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

- per l'esercizio delle proprie attività di assistenza sociale e socio-sanitaria e beneficenza, utilizza alcuni immobili (in particolare, si tratta di villette funzionalmente indipendenti destinati al sociale, all'accoglienza dei profughi) di proprietà dell'Ente dichiarati nel modello di dichiarazione ENC nel quadro RB.

In data 16 gennaio 2018, l'*Istante* ha effettuato un'operazione di congiunzione canonica attuata mediante un'operazione di fusione per incorporazione al fine di riorganizzare le Province e gli Enti Ecclesiastici del- In particolare, la ex Alfa (Provincia incorporante) ha incorporato i seguenti enti: (di seguito Beta). A seguito di detta operazione, l'*Istante* ha acquisito l'attuale denominazione di Alfa.

L'*Istante* rappresenta che gli enti sopra individuati sono tutti enti ecclesiastici civilisticamente riconosciuti a norma del Concordato tra la Santa Sede e lo Stato italiano dell' 11 febbraio 1929 (reso esecutivo con la legge n. 810 del 1929, modificato con Accordo del 18 febbraio 1984, ratificato, con la legge n. 121 del 25 marzo 1985, le cui disposizioni inerenti agli enti ecclesiastici sono previste dalla legge n. 222 del 20 maggio 1985).

Con documentazione integrativa prodotta , l'Ente rappresenta che:

- dall'articolo 1 del D.M. del Ministro dell'interno (G.U. il 1°dicembre 2017) si evince "*l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche del provvedimento richiamato in narrativa con il quale il Ministro Generale dell'Ordine dei ha disposto la fusione per incorporazione degli enti in narrativa nella ex Alfa (...) che contestualmente assume la nuova denominazione di Alfa;*

- tutti gli immobili, oggetto degli interventi descritti, sono di proprietà dell'Ente e vengono utilizzati dallo stesso come "Onlus" per gli scopi sociali.

Tenuto conto che, si intendono effettuare interventi di adeguamento sismico e di riqualificazione energetica sugli immobili impiegati nelle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità sociale nei settori espressamente indicati nell'articolo 10, comma 1, lett. a) del decreto legislativo n.460 del 1997, l'*Istante* chiede:

1. se possa beneficiare delle detrazioni di cui all'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. "*Superbonus*");
2. la conferma che, non sia necessario stipulare un contratto di comodato né la stesura di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio per la parte di utilizzo dei beni immobili da parte del ramo di attività della Onlus parziale; se possa fruire della cessione del credito o dello sconto in fattura di cui all'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter beneficiare della detrazione di cui agli articoli 14 e 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, nella misura del 110 per cento per le spese relative agli interventi di riqualificazione energetica e di adeguamento sismico, effettuate e sostenute sugli immobili di proprietà di Alfa e utilizzati dal ramo Onlus per l'esercizio della propria attività di assistenza sociale e socio-sanitaria e beneficenza. Ciò in considerazione del fatto che Alfa (soggetto incorporante) è soggetto qualificato "Onlus", sia pure parziale, iscritto all'anagrafe delle Onlus.

A parere dell'*Istante*, considerato che gli immobili oggetto di intervento sono utilizzati nell'ambito delle attività del ramo Onlus, potrà fruire delle disposizioni di cui agli articoli 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 anche se l'ente svolge altre tipologie di attività. Nel caso in esame risulterebbe, inoltre, superflua la stesura di un contratto di comodato dal momento che il comodante e il comodatario

risulterebbero essere lo stesso soggetto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito decreto *Rilancio*), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), nonché, da ultimo, dall'articolo 1, comma 3, del decreto legge 6 maggio 2021, n. 59 (convertito dalla legge 1° luglio 2021, n. 101) e dall'articolo 33, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108), disciplina la detrazione, nella misura del 110 per cento, delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 a fronte di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica (ivi inclusa l'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 (c.d. *Superbonus*).

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. "*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.

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, 2021 e 2022, delle spese per gli interventi tassativamente individuati ed elencati al successivo comma 2 (tra cui rientrano anche

gli interventi antisismici di cui all'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013) 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 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. 326047/2020, 22 febbraio 2021, prot. 51374/2021. Gli adempimenti ivi previsti sono stati prorogati al 15 aprile 2021 dal provvedimento prot. n. 83933/2021 del 30 marzo 2021.

Con riferimento all'applicazione di tale agevolazione, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti chiarimenti con la circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione del 28 settembre 2020, n. 60/E, e con la circolare del 22 dicembre 2020, n. 30/E, a cui si rinvia per una completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame.

Peraltro, in relazione alle questioni interpretative poste dai contribuenti in materia di *Superbonus*, sono state pubblicate diverse risposte a istanze d'interpello consultabili nell'apposita area tematica presente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus>.

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 provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

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 con la citata 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.

Ai fini della sussistenza del presupposto soggettivo l'articolo 10, comma 9, del decreto legislativo n.460 del 1997 prevede che: «*Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1; fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute*

separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1».

La sopra richiamata disposizione introduce due eccezioni al principio sancito alla lett. c), comma 1, del medesimo articolo 10, secondo il quale è vietato alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle relative ai dodici settori tassativamente elencati alla lett. a), comma 1, dello stesso articolo.

Come precisato nella circolare 26 giugno 1998, n. 168, gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese hanno facoltà di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati articolo 10, comma 1, lett.a) e di configurarsi come Onlus solo parzialmente cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità sociale nei settori espressamente indicati nell'anzidetta disposizione.

Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle Onlus dagli articoli 12 e seguenti del decreto legislativo n. 460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett.a), articolo 10 menzionato a condizione che:

- per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 25, comma 1 del d.lgs. n. 460 del 1997;
- siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli imposti dall'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso articolo 10;
- 3) adempiano all'onere della comunicazione, di cui all'articolo 11 del d.lgs. n. 460 del 1997, per l'iscrizione nell'anagrafe delle Onlus.

Con riferimento al caso di specie, l'ente *Istante*, a seguito della fusione, quale soggetto incorporante (*ex Alfa*), ha assunto la nuova denominazione di "*Alfa*", mantenendo la struttura di Onlus parziale che aveva assunto ai sensi del citato articolo

10 del d.lgs. n. 460 del 1997, con riferimento alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale già dal 2006. A seguito dell'operazione di fusione per incorporazione come si evince dal decreto canonico e civile di congiunzione (allegato 1) *"la stessa congiunzione attua l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle Province ed enti partecipanti all'operazione risolvendosi in una vicenda meramente evolutivo - modificativa riorganizzativa e non estintiva degli stessi soggetti giuridici"*.

Considerato che l'Ente *Istante* è iscritto nell'anagrafe delle Onlus e che utilizza gli immobili oggetto di intervento nell'ambito del ramo Onlus per il perseguimento delle finalità sociali e nei settori espressamente indicati dal citato articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997, tenendo una contabilità separata ai sensi dell'articolo 20-bis del del d.P.R. n. 600 del 1973, si ritiene che possa usufruire dei benefici previsti dagli articoli 119 e 121 del decreto *Rilancio*, nel rispetto di tutte le condizioni normativamente previste, non oggetto di interpello.

A tal fine, infatti, rileva la circostanza che dalla predetta contabilizzazione risulti che le unità immobiliari oggetto dei descritti interventi agevolati siano utilizzate esclusivamente per la parte afferente al ramo Onlus e, pertanto, non occorre stipulare un comodato d'uso gratuito né a fornire una dichiarazione sostitutiva da parte dell'*Istante*.

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 in base alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa la corretta tenuta delle scritture contabili, aspetti su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)