

Risposta n. 2/2024

OGGETTO: *Superbonus – applicazione della peculiare modalità di calcolo prevista dall'articolo 119, comma 10-bis del decreto legge n. 34 del 2020 (decreto Rilancio) per le ONLUS, Odv e APS*

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

QUESITO

L'ONLUS istante, organizzazione non lucrativa di utilità sociale (di seguito "ONLUS" o "Istante"), ai sensi dell'articolo 10 e ss. del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, intende effettuare interventi di risparmio energetico di cui all'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. *Superbonus*), su diverse unità immobiliari, con l'applicazione della peculiare modalità di calcolo di cui al comma 10-bis dello stesso articolo 119.

L'*Istante* dichiara di svolgere, in via principale:

- l'attività di assistenza sociale e socio-sanitaria di cui all'articolo 10, comma 1, lett. a), n. 1, del d.lgs. n. 460 del 1997, «*mediante strutture di assistenza residenziale*

per persone affette da ritardi mentali o disturbi mentali, per persone che abusano di sostanze stupefacenti ivi inclusi i soggetti affetti da AIDS, per soggetti minori d'età in condizioni di rischio socio-ambientale»;

- l'attività di assistenza sanitaria verso persone svantaggiate di cui all'articolo 10, comma 1, lett. a), n. 2, e comma 2, del d.lgs. n. 460 del 1997, consistenti in servizi riabilitativi a favore di soggetti disabili.

L'Istante dichiara, inoltre, di svolgere in via secondaria, l'attività di cooperazione allo sviluppo e solidarietà internazionale prevista dal medesimo articolo 10, comma 1, lett. a), n. 11-bis, del d.lgs. n. 460 del 1997 *«unitamente, infine, ad altre attività "direttamente connesse" a quelle statutarie-istituzionali quali quella sanitaria non resa esclusivamente a favore di persone svantaggiate (l'"Assistenza Sanitaria Connessa") e di formazione (non resa a favore di persone svantaggiate) alle condizioni e nei limiti di cui all'art. 10, comma 5, D.lgs. 460/199».*

Ciò premesso, l'Istante chiede se, ai fini di una corretta applicazione del citato comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020, la locuzione *«attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali»* indichi le attività di cui al citato articolo 10, comma 1, lett. a), n. 1 e n. 2, d.lgs. n. 460 del 1997, comprensive anche delle attività *"direttamente connesse"* (limitatamente alla *"Assistenza Sanitaria Connessa"*) e dell'attività a supporto generale relativa all'amministrazione.

In subordine al quesito precedente, in caso di risposta negativa, chiede quali siano i criteri in base ai quali riparametrare il tetto massimo di spesa agevolabile al fine di beneficiare del *Superbonus* con l'applicazione della modalità di calcolo di cui al predetto comma 10-bis del citato articolo 119.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che siano integrati i requisiti, soggettivi e oggettivi, richiesti dal comma 10-bis del citato articolo 119, in quanto:

- si qualifica come ONLUS che si occupa di servizi socio-sanitari e assistenziali e i membri del consiglio di amministrazione non percepiscono alcun compenso o indennità di carica;

- gli immobili sono censiti nelle categorie catastali (B/1, B/2 o D/4) e sono posseduti in piena proprietà o, nel caso degli immobili appartenenti a terzi, posseduti a titolo di comodato gratuito (regolarmente registrato in data certa anteriore alla data di entrata in vigore della disposizione in questione) o tramite concessione comunale nella forma del "*Canone Ricognitorio*", *«titolo ammesso in quanto il sistema di protocollazione adottato dal Comune è idoneo a garantire che l'istante abbia la disponibilità giuridica dell'immobile alla data delle deliberazioni di Giunta Municipale»* nonché *«titolo di possesso ammesso dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate come da risposta ad interpello n. 610/2021»*.

L'Istante è dell'avviso, inoltre, che la locuzione *«attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali»*, contenuta nel citato comma 10-bis, includa, oltre all'attività socio-sanitaria di cui al comma 1, lettera a), n. 1) dell'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997, espressamente richiamata, anche l'attività di assistenza sanitaria, nell'ambito del termine "*assistenziali*", di cui al comma 1, lettera a), n. 2) del medesimo articolo 10. Ciò in quanto la citata disposizione *«richiede che gli edifici oggetto di interventi agevolabili, posseduti dalle ONLUS attraverso idoneo titolo, siano classificati indifferentemente nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4; di contro, non viene stabilita*

alcuna condizione circa lo svolgimento esclusivo (o meno) delle attività socio-sanitarie e assistenziali presso i predetti edifici».

L'*Istante* ritiene, pertanto, di poter fruire delle particolari modalità di determinazione delle spese ammesse alla detrazione previste dal comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020, relativamente sia agli immobili adibiti esclusivamente all'attività di assistenza sociale e socio-sanitaria che a quelli adibiti esclusivamente ad attività di assistenza sanitaria, che all'immobile, adibito, per alcune porzioni, anche all'attività di assistenza sanitaria connessa (laboratorio di genetica) e ad uffici amministrativi della ONLUS.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto *Rilancio*) stabilisce che le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), le organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri e le associazioni di promozione sociale (APS) che svolgono prestazioni di servizi socio-sanitari e assistenziali, i cui membri del consiglio di amministrazione non percepiscono alcun compenso o indennità di carica e che effettuano gli interventi agevolabili su edifici di categoria catastale B/1, B/2 e D/4, posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito in data certa, anteriore al 1° giugno 2021 (data di entrata in vigore della disposizione contenuta nel citato comma 10-*bis* dell'articolo 119) determinano il limite di spesa ammesso al *Superbonus* moltiplicando il limite unitario, previsto per le singole unità immobiliari, per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi e ammessi alla detrazione e la superficie media di una unità abitativa

immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI).

Chiarimenti in ordine all'applicazione del citato comma 10-*bis* sono stati forniti, tra l'altro, con la circolare 8 febbraio 2023, n. 3/E e con la circolare 13 giugno 2023, n. 13/E.

Come evidenziato nei citati documenti di prassi, il comma 10-*bis* in commento è stata introdotto per tenere conto della circostanza che tali enti esercitano la propria attività in edifici di grandi dimensioni anche in considerazione del fatto che, per taluni servizi che vengono erogati alla collettività (Centro Diurno Integrato, Residenza Sanitaria Assistenziale, Poliambulatori, Servizi Sanitari e assistenziali, ecc.), le norme e gli *standard* funzionali impongono la disponibilità di notevoli superfici appositamente attrezzate catastalmente individuati quale singola unità immobiliare.

La disposizione riguarda, pertanto, nel rispetto di tutte le condizioni sopra elencate, gli enti indicati nella norma che svolgono attività di prestazioni di servizi socio sanitari e assistenziali. Tale ultima condizione si considera soddisfatta anche qualora le suddette prestazioni non vengano svolte congiuntamente come nel caso, ad esempio, di una ONLUS, una OdV o una APS che svolge solo attività «*assistenziali*».

Tale assunto è confermato dalla circostanza che tra gli immobili oggetto degli interventi agevolabili tassativamente elencati nel citato comma 10-*bis* rientrano anche quelli di categoria catastale B/1, adibiti a «*collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme*».

Considerato, inoltre, che la norma fa riferimento allo svolgimento di «*attività di prestazione di servizi socio sanitari e assistenziali*», si ritiene che rientrino in tale

ambito, ad esempio, anche le attività svolte dalle ONLUS nei settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria e della assistenza sanitaria di cui all'articolo 10, comma 1, lett. a), nn. 1 e 2 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. In assenza di specifiche indicazioni nella norma, è possibile, inoltre, applicare le disposizioni di cui al citato comma 10-*bis* anche nell'ipotesi in cui negli immobili di categoria catastale B/1, B/2 e D/4 oggetto degli interventi le ONLUS svolgano anche attività direttamente connesse a quelle istituzionali nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse, esercitate secondo le condizioni previste dall'articolo 10, comma 5 del d.lgs. n. 460 del 1997.

Inoltre, come chiarito con la citata circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, il *Superbonus* spetta, in linea generale, anche ai detentori dell'immobile oggetto degli interventi agevolabili in virtù di un titolo idoneo (contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato), al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. Il detentore, inoltre, deve essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Nella circolare 23 giugno 2022 n. 23/E è stato, inoltre, precisato che costituisce titolo idoneo a consentire ad una OdV di fruire del *Superbonus*, con riferimento alle spese sostenute per interventi realizzati su di un immobile di proprietà comunale, una convenzione stipulata nella forma della scrittura privata in base alla quale l'OdV detiene l'immobile al fine di svolgere la propria attività relativa all'aiuto alle persone fragili o bisognose di assistenza e supporto, sia economico che operativo. Ciò in quanto il sistema di protocollazione adottato dall'ente proprietario consente di verificare se la predetta

OdV abbia la disponibilità giuridica dell'immobile prima del sostenimento delle spese relative agli interventi ammessi all'agevolazione.

Va, tuttavia, precisato che, ai fini dell'applicazione del citato comma 10-*bis* dell'articolo 119, l'ulteriore condizione rappresentata dal possesso dell'immobile in base ai titoli elencati dalla norma, quali proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito, deve considerarsi tassativa (cfr. circolare 3/E del 2023).

Pertanto, il rispetto della condizione rappresentata dal titolo di possesso dell'immobile, non si ritiene realizzata nel caso in cui le ONLUS, OdV e APS, sono detentori di un immobile in forza di un contratto di locazione, una concessione, ad un diritto di superficie. In altri termini, tali conclusioni si applicano con riferimento ad ogni altra tipologia di titolo diverso da quelli indicati espressamente dalla norma.

Sulla base di quanto precede, si ritiene che *l'Istante* possa usufruire del *Superbonus*, con l'applicazione del comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* (nel rispetto di ogni altra condizione posta dalla norma e non oggetto del presente interpello), per gli interventi effettuati su immobili posseduti, in base ai titoli elencati dalla norma (proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito), nei quali svolge attività rientranti nei settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria e della assistenza sanitaria di cui all'articolo 10, comma 1, lett. *a*) nn. 1 e 2 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 46, attività direttamente connesse a quelle istituzionali nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse, esercitate secondo le condizioni previste dall'articolo 10, comma 5 del d.lgs. n. 460 del 1997.

Diversamente, per gli immobili posseduti per il tramite di una concessione comunale, *Istante* non potrà applicare la peculiare modalità di calcolo prevista dal citato comma 10-*bis* ma potrà usufruire, ricorrendone i requisiti richiesti dalla norma, del *Superbonus* con le modalità ordinarie previste dal comma 8-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

In considerazione dei chiarimenti forniti, deve ritenersi assorbito l'ulteriore quesito subordinato al primo, proposto nell'istanza di interpello in oggetto.

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 edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)