

Le ONLUS parziali e il Superbonus 110%

di [Fabio Gallio](#)

Publicato il 30 Dicembre 2020

Il Superbonus del 110% è un'agevolazione estremamente attrattiva che può riguardare anche gli enti del terzo settore. In questo articolo analizziamo il caso delle Onlus parziali degli enti religiosi in quanto nessun chiarimento è stato fornito.



Con la [Circolare 30/E del 22 dicembre 2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito le sue interpretazioni in merito alla possibilità di usufruire della detrazione del Superbonus 110% da parte delle ONLUS.

Non è stato chiarito se tale agevolazione può essere usufruita anche dalla cosiddette "ONLUS parziali" degli enti religiosi, considerato che quest'ultimi non sono elencati tra i beneficiari.

Come si avrà modo di esporre, si ritiene che anche tali soggetti possono accedere al bonus.

Superbonus 110%: la normativa in breve

Si ricorda, brevemente, che, al fine di incentivare gli interventi di riqualificazione ed efficientamento energetico e di adeguamento sismico del patrimonio immobiliare italiano, il legislatore ha introdotto, con il decreto legge n. 34 del 19 maggio 2019, (convertito con modificazioni dalla [legge 17 luglio 2020 n. 77](#)), l'articolo 119, il quale prevede una nuova maxi detrazione pari al 110% delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 luglio 2021 per specifici interventi di riqualificazione energetica ed adeguamento sismico degli edifici, c.d. **interventi trainanti**, indicati alle lettere a), b) e c) del primo comma; mentre il successivo secondo comma prevede che l'aliquota del 110% si applichi "anche a tutti gli interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 [...] a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al citato comma 1 [...]".

La lettera d-bis) del comma 9 dello stesso articolo 119 annovera, tra i soggetti beneficiari della detrazione in commento, le “*organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all’articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 [...]*”, c.d. ONLUS.

Inoltre, il primo comma dell’articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 ha stabilito che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi di cui alle lettere a), b) e c) del primo comma dell’articolo 119 sopra citato, possano optare, in luogo dell’utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

- 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, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- per la cessione di un credito d’imposta, di pari ammontare, con facoltà anche di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;

Le Onlus ed il Superbonus 110%

Come già esposto, la lettera d-bis) del comma 9 dell’articolo 119 annovera, tra i soggetti beneficiari della detrazione di cui al primo comma dello stesso articolo, le “*organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all’articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 [...]*”, c.d. ONLUS.

Come previsto dal comma 9, dell’art. 10, del decreto legislativo 460/1997, gli enti religiosi possono essere considerati ONLUS (c.d. **Onlus parziali**) limitatamente all’esercizio di alcune attività previste dalla normativa, ma devono tenere una contabilità separata nella quale sono imputati esclusivamente i costi ed i ricavi relativi alle suddette attività svolte.

Molte volte l’esercizio di queste attività vengono svolte, utilizzando immobili di proprietà dell’ente religioso che non sono iscritti, per diverse ragioni, nella contabilità separata dell’attività di ONLUS.

Dal momento che gli enti religiosi non sono indicati tra i soggetti che possono usufruire della detrazione del 110%, ma le ONLUS rientrano in tale fattispecie, ci si chiede se e come la c.d. “ONLUS parziale” possa usufruire di tale agevolazione.

Prima, però di procedere, si ritiene opportuno soffermarsi sui chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 30/E relativamente alle ONLUS.

La Circolare 30/E del 2020 e le ONLUS

Nel punto 2.1.1 della Circolare 30/E del 2020, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'ambito soggettivo di applicazione del Superbonus è disciplinato dall'articolo 119, comma 9 del decreto Rilancio, che, alla lettera d-bis), dell'articolo 119 del decreto Rilancio, include tra i beneficiari, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

In particolare, viene specificato che il comma 9, lettera d-bis) non prevede alcuna limitazione espressa relativamente alla tipologia di immobili e, si ritiene che il beneficio spetti per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al Superbonus siano effettuati sull'intero edificio o sulle unità immobiliari.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, inoltre, per tali soggetti, non opera la limitazione indicata nella citata circolare n. 24/E del 2020 per le persone fisiche, in ordine all'applicazione del Superbonus agli interventi realizzati sugli immobili "residenziali", atteso che tale limitazione è funzionale solo ad escludere per le persone fisiche la possibilità di applicare il Superbonus agli immobili destinati all'esercizio dell'attività di impresa o professionale, come espressamente previsto dall'articolo 119, comma 9, lettera b) per le sole «persone fisiche».

Non opera neppure 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.

La detrazione del 110% e le ONLUS parziali

Come si è esposto precedentemente, gli enti religiosi possono svolgere, con delle particolarità, le attività previste per le ONLUS, tenendo una contabilità separata.

La fattispecie non è dissimile a quella che si verifica nel caso delle persone fisiche che svolgono attività imprenditoriale e professionale.

Infatti, la normativa individua tra i destinatari del Superbonus *“le persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni”*.

L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020, paragrafo 1.2., ha chiarito che, con la locuzione *“al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni”*, il Legislatore ha inteso precisare che la fruizione del Superbonus riguardi unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) non riconducibili ai cd. *“beni relativi all’impresa”* (articolo 65 del TUIR) o a quelli strumentali per l’esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 2, del TUIR).

Ne consegue che, la detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all’ambito *“privatistico”*.

Pertanto, da quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate, una persona fisica, che svolge attività di impresa e professionale, rispetto alla quale, quindi, coesistono la figura privata e quella imprenditoriale/professionale, può godere dell’agevolazione se gli immobili si riferiscono all’ambito privatistico.

Prendendo spunto da tale chiarimento, si deve considerare che nell’ente religioso coesistono diversi ambiti, di cui uno, quello della ONLUS, che permette di ottenere la detrazione, in quanto la legge prevede esplicitamente questo a seguito del rinvio all’art. 10 del D.lgs. 460/1997, mentre gli altri non possono usufruire dell’agevolazione, in quanto gli enti religiosi non sono indicati come soggetti deputati a farlo, tranne, in certe condizioni, per le spese relative alle parti condominiali; come del resto succede per i soggetti titolari di reddito d’impresa e per gli esercenti arti e professioni che possono fruire del Superbonus esclusivamente in relazione alle spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio.

E’ evidente, però, che se l’immobile è utilizzato nell’ambito dell’attività che soggettivamente permette di accedere al beneficio (sfera privatistica nel caso della persona fisica e sfera ONLUS nel caso della congregazione religiosa), non ci devono essere limitazioni ad ottenere la detrazione, anche se, con riferimento al medesimo soggetto, coesistono diverse tipologie di attività, alcune delle quali non sarebbero deputate ad usufruirne (sfera imprenditoriale/professionale nel caso della persona fisica e sfera istituzionale/commerciale diversa da quella di pertinenza della ONLUS nel caso della

congregazione religiosa).

Il legislatore, infatti, come ha voluto agevolare le persone fisiche che non utilizzano gli immobili per fini imprenditoriali/professionali, così ha voluto concedere il beneficio per alcuni soggetti appartenenti al c.d. “terzo settore”, come lo sono le ONLUS, per gli edifici utilizzati per gli scopi sociali.

Pertanto, dal momento che, in tali casi, l'ente religioso è qualificabile come una Onlus parziale, si ritiene che lo stesso rientri nell'ambito soggettivo di applicazione della lettera d-bis) del comma 9 dell'articolo 119. Infatti, l'art. 119 appena citato richiama espressamente l'art. 10 tout court, del decreto-legge n. 460 del 1997, senza escludere i soggetti identificati al comma 9 dell'art. 10 citato.

Per usufruire dell'agevolazione, la normativa richiede che gli interventi vengano effettuati dai soggetti indicati, tra cui rientrano le ONLUS, i quali, oltre a sostenere le spese, devono:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Al fine di garantire la necessaria certezza ai rapporti tributari, la mancanza di un titolo di detenzione dell'immobile risultante da un atto registrato, al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, preclude il diritto alla detrazione, anche se si provvede alla successiva regolarizzazione.

Nel caso in cui l'immobile sia di proprietà dell'ente religioso, ma di fatto viene utilizzato per gli scopi sociali dal ramo “ONLUS”, ci si chiede se sia necessario procedere con la stipula di un documento, da sottoporre a registrazione, considerato che il codice fiscale e la partita IVA sono unici, così come il legale rappresentante è il medesimo.

In altri termini, rappresentando l'Ente e la ONLUS un unicum, ed essendo assodato che l'immobile viene utilizzato per gli scopi sociali, tale adempimento risulterebbe superfluo, al contrario, invece, del caso in cui il ramo “ONLUS” detenesse immobili di terzi. In quest'ultimo caso, infatti, avrebbe senso stipulare un contratto, dal momento che il proprietario dell'immobile e l'utilizzatore sono due soggetti diversi.

Tale conclusione sarebbe avvalorata dal fatto che l'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento ad un immobile di proprietà di un membro di una famiglia, ma utilizzato anche da altri familiari, ha ritenuto non

necessario la stipula di un contratto di comodato tra il detentore ed il soggetto che ha sostenuto le spese.

Dal momento che non è richiesto fare sottoscrivere un documento all'interno dello stesso nucleo familiare, i cui membri convivono nel medesimo immobile, a maggior ragione questo adempimento può non essere fatto nel caso in cui l'immobile sia di proprietà del soggetto giuridico di cui fa parte il ramo di attività ONLUS che utilizza l'edificio per i propri scopi sociali.

Infatti, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E dell'8 agosto 2020, a pag. 11, chiarisce che:

“Sono ammessi a fruire della detrazione anche i familiari del possessore o del detentore dell'immobile [...], sempreché sostengano le spese per la realizzazione dei lavori.”

La Circolare appena citata prosegue rilevando che: “Per fruire del Superbonus non è necessario che i familiari abbiano sottoscritto un contratto di comodato essendo sufficiente che attestino, mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, di essere familiari conviventi”.

Il caso delle ONLUS parziali

Nel caso di ONLUS parziali risulterebbe superfluo la stesura di un contratto di comodato, dal momento che il comodante e il comodatario risulterebbero essere lo stesso soggetto, pur essendo l'immobile utilizzato per gli scopi sociali.

Risulterebbe poco utile anche una “dichiarazione sostitutiva di atto notorio” dal momento che è evidente che gli immobili sono utilizzati per i fini sociali propri del ramo ONLUS.

In merito alla tipologia di immobili, oggetto dei possibili interventi, è necessario rilevare che, nel corso dell'audizione della [Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria](#) “Audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate Avv. Ernesto Maria Ruffini - Audizione sul tema del “Superbonus”, articoli 119-121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (“decreto Rilancio”), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77” del 18 novembre 2020, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per le ONLUS e altri enti del c.d. “Terzo settore”, non opera la limitazione,

indicata nella citata Circolare n. 24/E del 2020 per le persone fisiche, in ordine all'applicazione del Superbonus agli interventi realizzati sugli immobili «residenziali», atteso che tale limitazione è funzionale solo ad escludere per le persone fisiche la possibilità di applicare il Superbonus agli immobili destinati all'esercizio dell'attività di impresa o professionale, come espressamente previsto dall'articolo 119, comma 9, lettera b, per le sole persone fisiche.

Nella stessa audizione, è stato confermato che per le ONLUS 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, essendoci un rinvio esclusivamente al comma 9, lettera b) del medesimo articolo.

Tale interpretazione è stata fatta propria dalla Circolare 30/E del 2020.

Superbonus 110 e ONLUS parziali: le conclusioni

Pertanto, per tutto quanto sopra detto, si ritiene che le spese di riqualificazione energetica e di adeguamento sismico che verranno sostenute da ONLUS parziali sugli immobili dalla stessa utilizzati per lo svolgimento della propria attività, possano beneficiare della detrazione di cui all'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020.

Per fruire dell'agevolazione, qualora gli immobili non siano iscritti nella contabilità separata relativa all'attività ONLUS, ma siano posseduti dall'ente religioso, non sarà necessario, né stipulare un contratto di comodato, né la stesura di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Inoltre, per il pagamento delle spese, potrà essere utilizzato l'istituto della cessione del credito o dello sconto in fattura, applicato dal soggetto fornitore, così come previsto dall'art. 121 del decreto-legge 34 del 2020.

[Consulta la nostra pagina sul Superbonus del 110%](#)

A cura di Fabio Gallio

Mercoledì 30 dicembre 2020

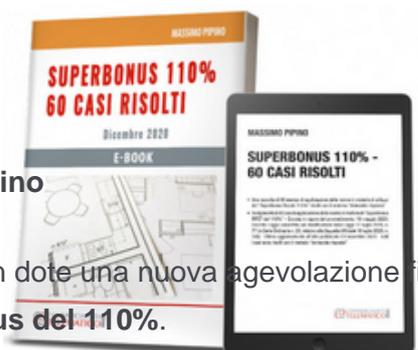
Superbonus 110% - 60 casi pratici risolti

eBook di approfondimento con il sistema domanda-risposta

Ed. dicembre 2020

76 pagine in PDF

Autore: **Massimo Pipino**



Il 2020 ci ha portato in dote una nuova agevolazione fiscale per i **lavori di ristrutturazione edilizia: il Superbonus del 110%**.

Negli ultimi anni l'assetto normativo afferente le agevolazioni fiscali finalizzate all'agevolazione degli interventi di manutenzione e ristrutturazione, recupero, miglioramento del rendimento energetico del costruito si sono susseguiti ad un ritmo vorticoso e talvolta anche contraddittorio.

Seguire le continue e reiterate variazioni delle disposizioni decise da parte del legislatore hanno comportato uno sforzo di attenzione che spesso ha posto in difficoltà l'operatore il cui impegno, al di là di quanto normalmente previsto per la realizzazione di un intervento edilizio, ha dovuto tenere conto delle variabili fiscali ad esso connesse.

Da qui deriva l'utilità di disporre di una **raccolta di casi di comune ricorrenza**, ma non sempre di facile decifrazione, concepita in modo da risolvere, secondo un chiaro **metodo domanda-risposta**, le problematiche poste dall'attività quotidiana, raccolta suscettibile di graduali ed ulteriori incrementi della casistica esaminata assistita da una precisa indicazione dei punti di riferimento normativi e di prassi in grado di appoggiare le soluzioni prospettate al problema.

Il lavoro qui presentato si articola nello studio di **60 diversi casi di applicazione** dei provvedimenti sul superbonus del 110% puntualmente analizzati nei loro risvolti pratici accompagnandoli con i necessari riferimenti ai documenti di prassi volta per volta prodotti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

I casi presi in esame [possono essere visualizzati qui >](#)

[SCOPRI DI PIU' >](#)