



Roma, 8 febbraio 2023

***OGGETTO: Comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020
n. 34 (decreto Rilancio) convertito con modificazioni dalla legge 17
luglio 2020 n.77***

INDICE

PREMESSA	3
1 AMBITO SOGGETTIVO	5
2 AMBITO OGGETTIVO E REQUISITI.....	7
2.1 CARATTERISTICHE DELL'IMMOBILE	7
2.2 DIVIETO DI PERCEZIONE DI COMPENSI DA PARTE DEGLI AMMINISTRATORI.....	8
2.3 POSSESSO E DETENZIONE	10
3 LIMITE DI SPESA AMMESSO - MODALITÀ DI CALCOLO	11

Premessa

L'articolo 119, comma 10-*bis* del decreto *Rilancio*¹ stabilisce, in determinati casi, particolari modalità di determinazione delle spese ammesse alla detrazione spettante per le spese sostenute a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (cd. *Superbonus*). I limiti di spesa ammessi alla detrazione variano in funzione della tipologia di interventi realizzati e, in linea generale, sono riferiti all'edificio o alle unità immobiliari oggetto degli interventi agevolabili.

La disposizione contenuta nel citato comma 10-*bis* riguarda, nello specifico, le spese sostenute dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)², dalle organizzazioni di volontariato (OdV)³, dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano.

In particolare, il citato comma 10-*bis*⁴, nella versione attualmente vigente, stabilisce che *«Il limite di spesa ammesso alle detrazioni di cui al presente articolo, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di incremento dell'efficienza energetica, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, per i soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), che siano in possesso dei seguenti*

¹ Decreto legge 19 maggio 2020, n.34 (cd. decreto *Rilancio*), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

² Cfr. articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

³ Soggetti iscritti nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266.

⁴ Comma inserito dall'articolo 33, comma 1, lett. b), del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77, successivamente modificato dall'allegato 1 alla legge 29 luglio 2021, n. 108.

requisiti:

a) svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;

b) siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito. Il titolo di comodato d'uso gratuito è idoneo all'accesso alle detrazioni di cui al presente articolo, a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore alla data di entrata in vigore della presente disposizione».

La norma è stata introdotta per tenere conto della circostanza che tali enti in generale (e, in particolare, quelli che si occupano dei servizi socio-sanitari-assistenziali) 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 attrezzate⁵.

Tali soggetti, pertanto - ai fini della fruizione del *Superbonus* - risulterebbero penalizzati qualora le spese agevolabili fossero determinate in funzione del numero delle unità immobiliari oggetto di interventi atteso che interi immobili o interi complessi edilizi sono catastalmente individuati quale singola unità immobiliare⁶.

L'ambito applicativo del *Superbonus* è stato oggetto di diversi chiarimenti con le circolari 8 agosto 2020, n. 24/E, 22 dicembre 2020, n. 30/E, circolare 23 giugno 2022, n. 23/E e con circolare 6 ottobre 2022, n. 33/E, con le risoluzioni 28 settembre 2020, n.60/E, 12 marzo 2021 n. 18/E e con la risoluzione 15 febbraio 2022 n. 8/E.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in ordine alle modalità applicative del citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*

⁵ Cfr. relazione illustrativa.

⁶ Cfr. circolare 23 giugno 2022, n. 23/E.

rinviano, per gli aspetti di carattere generale, ai documenti di prassi da ultimo citati.

Per quanto riguarda, invece, le novità normative introdotte dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di Bilancio 2023), le stesse saranno oggetto di chiarimenti con successivi documenti di prassi.

1 Ambito soggettivo

Come anticipato, rientrano tra i destinatari del *Superbonus* le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, nonché le associazioni di promozione sociale (APS) (la disposizione in commento riguarda infatti i soggetti indicati al comma 9, lettera *d-bis*), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*).

Non possono, invece, fruire del *Superbonus* le Aziende di Servizio alla Persona (ASP), stante l'elencazione tassativa di cui al citato comma 9, lettera *d-bis*), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* che non contempla tra i potenziali soggetti beneficiari le predette aziende.

Più in generale, la tassativa elencazione dei soggetti contenuta nella norma, non richiamando tutti gli Enti del Terzo Settore, limita il proprio ambito applicativo solamente alle ONLUS, alle APS e alle OdV.

Occorre, tuttavia, tener conto dell'entrata in vigore del Codice del Terzo settore e della conseguente istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)⁷. L'iscrizione a quest'ultimo, infatti, consente di acquisire la qualifica di Ente del Terzo Settore (ETS) o, a seconda dei casi, quelle specifiche di Organizzazione di Volontariato (ODV), Associazione di Promozione sociale

⁷ Con l'articolo 45 e seguenti del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore) è stato istituito il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) reso operativo il 23 novembre 2021 dal decreto direttoriale del Ministero del Lavoro del 26 ottobre 2021, n. 561, ai sensi dell'articolo 30 del D.M. n.106 del 15 settembre 2020.

(APS), Ente Filantropico, Rete Associativa.

In particolare, si osserva che l'articolo 101, comma 8, del CTS (norme transitorie) prevede che *«la perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti del Terzo settore, [...] non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, lettera f), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e articolo 4, comma 7, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [...] Le disposizioni che precedono rilevano anche qualora l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore avvenga prima dell'autorizzazione della Commissione europea di cui al comma 10»*.

Il linea con tale disposizione, il comma 13 dell'articolo 34 del decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 15 settembre 2020, n. 106 (disciplinante il funzionamento del RUNTS e le relative modalità di trasmigrazione dei dati dai vecchi registri speciali al nuovo registro nazionale) dispone che le ONLUS, che conseguono l'iscrizione nel RUNTS, sono cancellate dall'Anagrafe delle ONLUS di cui all'articolo 11 del d.lgs. n. 460 del 1997 e che *«la cancellazione dall'Anagrafe Onlus a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e dall'art. 4, comma 7, lettera b) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»*.

Nel descritto quadro normativo, dunque, il passaggio dall'Anagrafe delle ONLUS al RUNTS comporta una sostanziale continuazione della operatività della ONLUS, che acquisisce formalmente la qualifica di ETS e, pertanto, non fa venir meno la possibilità di fruire del *Superbonus* nei limiti di spesa previsti dal citato comma 10-bis, dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* a condizione che vengano rispettati gli ulteriori requisiti ivi previsti.

2 Ambito oggettivo e requisiti

L'applicazione del comma 10-*bis* in commento è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- deve trattarsi di una ONLUS, OdV o APS che si occupa di servizi socio-sanitari, i cui membri del consiglio di amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;
- gli edifici di categoria catastale B/1, B/2 e D/4, oggetto degli interventi agevolabili, devono essere 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.

2.1 Caratteristiche dell'immobile

Le categorie catastali richiamate dalla norma e interessate dagli interventi si riferiscono a collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari e caserme (B1) nonché a case di cura e ospedali senza fine di lucro (B2) o con fine di lucro (D4).

Come chiarito con la predetta circolare n. 23/E del 2022, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sopra citate, occorre far riferimento alla situazione esistente all'inizio dei lavori e non a quella risultante al termine degli stessi in applicazione del principio confermato, da ultimo, con la citata circolare n. 30/E del 2020 (cfr. risposta 4.4.6).

La norma non prevede che, al momento dell'effettuazione degli interventi, l'immobile, sul quale tali interventi verranno realizzati, debba essere già utilizzato per l'esercizio delle attività di servizi socio-sanitari e assistenziali, purché, in ogni caso, alla data di inizio lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali rilevanti ai sensi della lettera b) del comma 10-*bis* dell'articolo 119, ovvero, B/1, B/2 e D/4. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui una ONLUS - che svolge attività

di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali - proprietaria di un immobile accatastato nella categoria D/8 intenda effettuare interventi ammessi al *Superbonus*, cambiandone la destinazione d'uso in Casa di Cura (categoria B/2 o D/4), potrà avvalersi dei limiti indicati nel citato comma 10-*bis*, a condizione che il predetto cambio di destinazione di uso venga effettuato prima dell'inizio dei lavori.

Si ritiene che i soggetti legittimati possano avvalersi della peculiare modalità di calcolo dei limiti di spesa ammessi al *Superbonus* di cui al comma 10-*bis* anche qualora l'attività di servizi socio-sanitari e assistenziali venga svolta in via mediata attraverso la stipula di un contratto di affitto di azienda con un altro soggetto. Ciò nel presupposto che permanga, in capo al soggetto legittimato, ad esempio una ONLUS, lo svolgimento di attività di prestazioni di servizi socio-sanitari richiesti dalla norma e sempreché il concedente detenga l'immobile – compreso nell'azienda affittata e destinata all'esercizio da parte della ONLUS di un'attività di servizi socio-sanitari e assistenziali – secondo uno dei titoli tassativamente previsti dalla lettera b) del comma 10-*bis* ovvero, in proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito.

Inoltre, ai fini dell'agevolazione, non è necessario che l'azienda o il ramo di azienda, oggetto del contratto di affitto, già esercitasse, alla data di stipula del predetto contratto, un'attività di servizi socio-sanitari e assistenziali che, quindi, può essere anche avviata successivamente a tale data.

2.2 Divieto di percezione di compensi da parte degli amministratori

Con riferimento all'ulteriore requisito richiesto dalla norma, secondo cui i membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica, con la citata circolare 23/E del 2022 è stato precisato che tale condizione deve sussistere dalla data di entrata in vigore della disposizione in questione, vale a dire dal 1° giugno 2021 e deve permanere per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione.

Ciò comporta che, alla predetta data e per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione i membri del consiglio di amministrazione non devono percepire compensi o indennità per tali incarichi. Questo, anche nell'ipotesi in cui – per effetto dell'esercizio di una delle opzioni previste dalle lettere a) e b) dell'articolo 121, comma 1, del decreto *Rilancio* – la detrazione venga fruita sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto oppure mediante la cessione del credito d'imposta.

La gratuità dell'attività dei componenti il consiglio di amministrazione deve risultare dallo statuto vigente alla predetta data del 1° giugno 2021; ciò comporta che non è possibile avvalersi della peculiare modalità di calcolo dei limiti di spesa ammessi al *Superbonus* disciplinata dal citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* nel caso in cui:

- la delibera del Consiglio di Amministrazione che stabilisce «*che i membri del consiglio di amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica*» è successiva all'entrata in vigore della disposizione in commento;
- le indennità o i compensi non vengono corrisposti perché, ad esempio, i membri del consiglio di amministrazione rinunciano o restituiscono tali somme ma lo statuto preveda la corresponsione di indennità o compensi.

Il rispetto di tale condizione, invece, non viene meno se:

- un membro del consiglio di amministrazione percepisce compensi dalla ONLUS, OdV o APS non collegati allo svolgimento di tale carica ma a diverso titolo: ad esempio, per lo svolgimento di attività di lavoro dipendente ovvero per l'effettuazione di prestazioni di lavoro autonomo (purché detti compensi siano effettivamente percepiti nell'ambito di dette prestazioni e non dissimolino indennità riferite alla carica di amministratore, in violazione del relativo divieto).

2.3 Possesso e detenzione

Come chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2020, 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 medesima circolare n. 23/E del 2022 è stato, inoltre, precisato che possa costituire 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 (proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito) deve considerarsi tassativa.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui una ONLUS - che svolge attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali - detenga l'immobile per il tramite di un contratto di locazione non potrà avvalersi delle modalità di calcolo del citato comma 10-*bis*.

Inoltre, solo con riferimento al contratto di comodato d'uso gratuito (e non anche per gli altri titoli di possesso: proprietà, nuda proprietà, usufrutto), la disposizione prevede espressamente che tale contratto debba essere registrato in

data anteriore alla data di entrata in vigore della norma in commento (1° giugno 2021).

Conseguentemente, eventuali contratti di comodato d'uso esistenti ma non registrati in data antecedente al 1° giugno 2021 ovvero registrati successivamente a tale data, non rispettando la condizione posta dalla norma, non permetteranno di fruire della modalità di calcolo introdotta dal citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

Il possesso degli immobili a titolo di proprietà, nuda proprietà o di usufrutto, dovrà sussistere al 1° giugno 2021, data di entrata in vigore della norma in commento e permanere per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione. Questo, anche nell'ipotesi in cui – per effetto dell'esercizio di una delle opzioni previste dalle lettere a) e b) dell'articolo 121, comma 1, del decreto *Rilancio* – la detrazione venga fruita sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto oppure mediante la cessione del credito d'imposta.

3 Limite di spesa ammesso - modalità di calcolo

Come chiarito con la citata circolare n. 23/E del 2022 l'individuazione del tetto massimo di spesa agevolabile va effettuata anche per i soggetti elencati nel citato comma 9, lettera d-*bis*), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, al pari di ogni altro destinatario dell'agevolazione, applicando le regole contenute nell'articolo 119 medesimo, ovvero tenendo conto della “*natura*” degli immobili e del “*tipo di intervento*” da realizzare.

Come specificato nella citata circolare 24/E del 2020 gli interventi devono essere realizzati:

- su parti comuni di edifici residenziali in “condominio” (sia trainanti, sia trainati);
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno

o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);

- nonché su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

In merito alla specifica modalità di calcolo per la determinazione dei massimali di spesa, il citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* utilizza quale parametro di riferimento la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate⁸.

Al riguardo—si ritiene che, attesa la locuzione generica della norma riferita alla «*superficie media*», al fine di evitare differenze territoriali, occorre fare riferimento al valore medio ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle entrate riferibile alla media nazionale e non a quello del comune ove è ubicato l'immobile stesso.

Ad esempio nel caso di una superficie lorda del fabbricato di 4.000 mq e una superficie media ricavabile dall'OMI di 100 mq, dal rapporto di queste due grandezze si determinano n. 40 unità immobiliari “figurative”. Tale ultimo parametro va moltiplicato per i limiti di spesa previsti per le singole unità immobiliari in relazione agli interventi agevolabili che si intendono effettuare.

A titolo esemplificativo, nel caso di un intervento (*trainante*) di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio, il massimale di spesa agevolabile è pari a 2.000.000 di euro, ricavabile dal prodotto tra il numero di unità immobiliari “figurative” (40 unità) e il limite di spesa (50.000 euro) previsto per gli edifici unifamiliari di cui alla lett. a), comma 1, dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

⁸ Cfr. articolo 120-*sexiesdecies* del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

firmato digitalmente