

Risposta n. 138/2024

OGGETTO: Superbonus – soggetti destinatari dell'agevolazione – enti ecclesiastici iscritti al RUNTS – articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 (decreto Rilancio)

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

QUESITO

L'*Istante* dichiara di essere un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, costituito nel 1961, che svolge attività socio-sanitaria e assistenziale in immobili posseduti in piena proprietà classificati nelle categorie catastali B/1 e D/4.

L'*Istante* intende effettuare sui predetti immobili interventi di efficientamento energetico, di riduzione del rischio sismico e di installazione di impianti fotovoltaici usufruendo della detrazione prevista dall'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 (cd. *Superbonus*), con l'applicazione delle modalità di calcolo prevista dal comma 10-*bis*

di tale articolo ed esercitando l'opzione per lo sconto in fattura previsto dal successivo articolo 121 del medesimo decreto legge.

L'Istante afferma che, «pur integrando sin dal 1998 tutti i relativi requisiti soggettivi di natura giuridica e oggettivi di attività esercitata di cui all'art. 10 del Dlgs. 460/1997, per poter richiedere l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS istituita ai sensi del successivo art. 11, non ha mai avanzato in passato tale richiesta. A decorrere dal 22 novembre 2021, non è più possibile avanzare richiesta di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS, ma soltanto al RUNTS» e che intende ottenere l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) prima di affidare e avviare i lavori sopra citati.

Ciò premesso, *l'Istante* chiede se:

- sia possibile *«ricondere nel novero dei soggetti di cui alla lett. d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, costituiti in data antecedente al 17 febbraio 2023, gli enti che risultassero iscritti "direttamente" al RUNTS in data successiva al 16 febbraio 2023, ma che risultano costituiti prima del 17 febbraio 2023 e che sono in grado di comprovare che, sempre già prima di tale data, possedevano tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi per poter ottenere l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS di cui all'art. 11 del DLgs. 460/97, se, a decorrere dal 22 novembre 2021, tale registro non fosse stato "chiuso" in virtù dell'entrata in vigore del RUNTS»;*

- possa, conseguentemente, *«essere considerato soggetto di cui alla lett. d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, ai fini dell'applicazione della disciplina del superbonus di cui all'art. 119 medesimo, costituito in data antecedente al 17 febbraio 2023, ai fini dell'applicazione della deroga soggettiva, di cui al co. 3-bis dell'art. 2 del DL 11/2023, al "blocco delle opzioni" di cui al precedente co. 1 del medesimo art. 2».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante afferma che in «qualità di ente già costituito alla data del 17 febbraio 2023 e di ente avente caratteristiche soggettive ed oggettive idonee a legittimarne l'iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS, se a decorrere dal 22 novembre 2021 non fosse sopravvenuta la "chiusura" delle iscrizioni a detta anagrafe, per effetto dell'entrata in vigore del RUNTS, ritiene che, laddove ottenga l'iscrizione al RUNTS prima della data di avvio dei lavori, o, se precedente, prima della data di sostenimento delle relative spese, potrà avvalersi del superbonus quale soggetto di cui alla lett. d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 e potrà fruirne mediante sconto sul corrispettivo applicato in fattura del fornitore ex art. 121 co. 1 lett. a) del DL 34/2020 in quanto soggetto di cui alla lett. d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 già costituito alla data del 17 febbraio 2023».

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, disciplina la detrazione 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 predette 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 (c.d. "*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.

Con riferimento all'applicazione di tale agevolazione sono stati forniti chiarimenti, tra l'altro, con la circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione del 28 settembre 2020, n. 60/E, con la circolare del 22 dicembre 2020, n. 30/E, con la circolare del 23 giugno 2022, n. 23/E e con la circolare del 13 giugno 2023, n.13/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>.

In particolare, con riferimento ai soggetti destinatari del *Superbonus*, con la citata circolare n. 23/E del 2022 è stato precisato che, in applicazione del comma 9, lettera *d-bis*), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, la detrazione si applica 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.

Con riferimento ai predetti soggetti, con la citata circolare n. 23/E del 2022 è stato chiarito che i soggetti indicati nel citato comma 9, lettera d-*bis*) (ONLUS, ODV e APS), possono avvalersi del *Superbonus* anche qualora abbiano acquisito la qualifica di «enti del terzo settore» ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore).

Con la successiva circolare dell'8 febbraio 2023, n. 3/E è stato, inoltre, precisato che *«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). 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 (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. In 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».

Con riferimento alle ONLUS, l'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze del 18 luglio 2003, n. 266 ha disposto che l'iscrizione nella predetta Anagrafe ha effetto costitutivo del diritto ad usufruire delle agevolazioni fiscali di cui al decreto legislativo n. 460 del 1997.

Parimenti per le ODV, in base all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e per le APS, in base all'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, è previsto normativamente che l'iscrizione nei rispettivi registri ha effetto costitutivo e sia condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni fiscali.

Il decreto ministeriale 15 settembre 2020, n. 106, all'articolo 7 ("*Effetti dell'iscrizione nel RUNTS*"), inoltre, stabilisce che «*L'iscrizione nel RUNTS ha effetto*

costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di Ente del Terzo settore e costituisce presupposto ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice e dalle vigenti disposizioni in favore degli ETS. Nei casi previsti dall'articolo 22, commi 1, 2 e 3 del Codice, l'iscrizione nel RUNTS ha altresì effetto costitutivo della personalità giuridica» (cfr. comma 1). Conseguentemente, l'iscrizione nel RUNTS nelle sezioni dedicate alle ODV e APS è condizione necessaria per mantenere/acquisire la relativa qualifica.

In base al quadro normativo sopra delineato si ritiene, pertanto, che l'iscrizione al RUNTS, per le ONLUS con la "*trasformazione*" in ETS e per le ODV e le APS, mantenendo la stessa qualifica, non osta alla fruizione del *Superbonus* e consente l'applicazione della modalità di calcolo di cui al comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, nel rispetto delle condizioni e requisiti ivi previsti.

Ne consegue, in particolare, che una ONLUS iscritta nella relativa Anagrafe prima dell'operatività del RUNTS continua a mantenere i medesimi benefici previsti dal decreto *Rilancio* anche successivamente all'acquisizione della qualifica di ETS a seguito dell'iscrizione al RUNTS.

Diversamente, un ente iscritto al RUNTS che, pur possedendo i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per l'iscrizione alla predetta Anagrafe delle ONLUS non si sia iscritto acquisendone la relativa qualifica, non può accedere al *Superbonus* in quanto, come chiarito, la tassativa elencazione contenuta nel comma 9 del citato articolo 119 non richiama gli Enti del Terzo Settore.

Con specifico riferimento, agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, con le circolari del 26 giugno 1998, n.

168 e del 22 gennaio 1999, n. 22/E è stato precisato che detti soggetti possono acquisire la qualifica di ONLUS e accedere al relativo regime tributario limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett. *a*), dell'articolo 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 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 statuari 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;

- adempiano all'onere della comunicazione, di cui all'articolo 11 del d.lgs. n. 460 del 1997, per l'iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS.

In sostanza, dunque, un ente ecclesiastico avrebbe dovuto iscriversi alla suddetta Anagrafe per poter accedere alle agevolazioni fiscali riservate alle ONLUS, ivi compreso il *Superbonus*.

Ciò posto, nel caso di specie, *l'Istante* afferma che, pur possedendo i requisiti necessari, non ha mai richiesto l'iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS e, in base al quadro normativo e di prassi sopra delineato, non ha mai acquisito la qualifica di ONLUS e, pertanto, non rientrando tra i soggetti tassativamente elencati nel citato articolo 119, comma 9, lett. *d-bis*, del decreto *Rilancio* non può accedere al *Superbonus*.

Per quanto detto si ritiene assorbito il secondo quesito.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)