

Risposta n. 188/2024

OGGETTO: Affitto o acquisto del ramo di azienda e articolo 119, comma 10-bis, del decreto Rilancio.

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

QUESITO

L'*Istante* rappresenta di essere un consorzio in forma di società cooperativa sociale ad attività esterna che opera secondo i principi della mutualità senza fini di lucro che «ai sensi dell'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997, risultava annoverata tra le ONLUS di diritto» e, dal 21 marzo 2022, è iscritta al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). L'oggetto sociale prevede la gestione ed amministrazione di residenze sanitarie assistenziali ed ospedaliere, con relative attività connesse.

L'*Istante* intende acquisire, mediante la stipula di un contratto di affitto o di acquisto di ramo d'azienda, la gestione di tre nuove strutture, attualmente gestite da

una Fondazione ("...", di seguito la "*Fondazione*") che fa parte del medesimo gruppo Cooperativo a cui appartiene l'*Istante*.

Afferma, al riguardo, che il ramo di azienda, oggetto del contratto, «*si sostanzia nella prestazione di servizi sociosanitari e assistenziali*» e comprende il centro di servizio per anziani:

1) di..., di proprietà della parrocchia ".....", condotto dalla "*Fondazione*" in forza di contratto di comodato trentennale, registrato in data2020, stipulato originariamente dalla "...", successivamente fusa per incorporazione nella citata "*Fondazione*";

2) di..., di proprietà della parrocchia ".....", condotto dalla "*Fondazione*" in forza di contratto di comodato di durata ventennale, registrato in data2021, stipulato originariamente dalla "...", successivamente fusa per incorporazione nella citata "*Fondazione*";

3) di, di proprietà della parrocchia "...", condotto dalla "*Fondazione*" in forza di contratto di comodato trentennale, registrato in data2023. Precisa che, per gli immobili facenti parte di tale ultima struttura, la "*Fondazione*" e la parrocchia proprietaria, prima del contratto di affitto dell'azienda intendono risolvere consensualmente il contratto di comodato in essere e stipulare un contratto di usufrutto.

L'*Istante*, che intende effettuare sui suddetti immobili, destinati a centri di servizio per anziani, interventi di riqualificazione energetica e antisismici ammessi alla detrazione di cui all'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 (cd. *Superbonus*), chiede se, per effetto dell'affitto o dell'acquisto del ramo di azienda dalla "*Fondazione*":

- possa fruire del *Superbonus* con l'applicazione, per gli immobili di categoria catastale B/1, della peculiare modalità di calcolo prevista dal comma 10-*bis* del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* nonché della facoltà di optare per la cessione del credito;

- ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 gli amministratori, che in passato hanno ricevuto compensi, siano tenuti a restituirli o se la condizione di gratuità vada verificata solo a far data dall'avvio dei lavori o di sostenimento delle spese e sino al termine del periodo di beneficio della detrazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di potere fruire della detrazione di cui al citato articolo 119, del decreto *Rilancio* applicando il comma 10-*bis*, per gli immobili di categoria B/1 e con le modalità ordinarie previste dal comma 8-*bis* del medesimo articolo 119 per gli altri immobili nonché di poter esercitare le opzioni di cui al successivo articolo 121.

In particolare, l'*Istante* ritiene di soddisfare i requisiti richiesti ai fini dell'applicazione del citato comma 10-*bis* in quanto:

- intende affittare o acquistare il ramo di azienda dalla "*Fondazione*", attuale comodataria degli immobili;

- i membri del consiglio di amministrazione attualmente in carica, nominati nel corso del 2022 e del 2023, non percepiscono alcun compenso e si impegnano a non percepirlo per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto *Rilancio*) convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successive modificazioni, ha introdotto specifiche disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020, spettante a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica, nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (c.d. *Superbonus*).

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* stabilisce, inoltre, che i soggetti che sostengono spese per gli interventi indicati nel comma 2 del predetto articolo 121, in linea generale, possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, o optare per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare.

In merito all'applicazione delle disposizioni sopra richiamate, l'Amministrazione finanziaria ha fornito gli opportuni chiarimenti, tra l'altro, con le circolari n. 17/E del 26 giugno 2023, n. 13/E del 13 giugno 2023, n. 3/E dell'8 febbraio 2023, n. 23/E del 23 giugno 2022, n. 30/E del 22 dicembre 2020 e n. 24/E dell'8 agosto 2020 nonché con numerose risposte ad interpello pubblicate consultabili nell'apposita sezione presente sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli) cui si rinvia.

Con riguardo ai soggetti ammessi al *Superbonus*, il comma 9, lettera d-*bis*), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* prevede che la detrazione si applica, tra l'altro, alle «*organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383*».

Come chiarito dalla citata circolare n. 30/E del 2020, a detti soggetti (ONLUS, OdV, e APS) non essendo prevista alcuna limitazione espressa, il beneficio spetta indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, fermo restando l'esclusione di cui al citato comma 15-*bis* dell'articolo 119 in base al quale il *Superbonus* non si applica alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico. 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.

L'individuazione del tetto massimo di spesa agevolabile va effettuata tuttavia, anche per tali soggetti, al pari di ogni altro destinatario dell'agevolazione, applicando le regole contenute nel citato articolo 119, ovvero tenendo conto della "*natura*" degli immobili e del "*tipo di intervento*" da realizzare.

Il successivo comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilisce particolari modalità di determinazione delle spese agevolabili prevedendo 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 requisiti:*

a) *svolgano attività di prestazione di servizi sociosanitari 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 (1° giugno 2021)».*

Con la citata circolare n. 3/E del 2023 è stato chiarito che:

- la tassativa elencazione dei soggetti contenuta nel richiamato articolo 119, comma 9, lettera d-*bis*, del decreto *Rilancio*, limita il proprio ambito applicativo

solamente alle ONLUS di cui all'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 460 del 1997, alle APS e alle OdV;

- 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.

Con riferimento alle disposizioni di cui al citato comma 10-*bis*, inoltre, la medesima circolare n. 3/E del 2023 precisa che l'elencazione dei titoli che consentono al proprietario o al possessore degli immobili l'applicazione di tali disposizioni è da considerarsi tassativa.

L'articolo 2, comma 3-*bis*, del decreto-legge n. 11 del 16 febbraio 2023, convertito con modificazioni, dalla legge 11 aprile 2023, n. 3 stabilisce che *«tutti i requisiti necessari ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 10-bis [...] devono sussistere fin dalla data di avvio dei lavori o, se precedente, di sostenimento delle spese, e devono permanere fino alla fine dell'ultimo periodo di imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione, salvo il requisito della registrazione del contratto di comodato d'uso, nel caso di detenzione a tale titolo dell'immobile oggetto degli interventi, per il quale il secondo periodo del citato articolo 119, comma 10-bis, lettera b), prevede espressamente la sussistenza da data certa anteriore alla data di entrata in vigore del medesimo comma 10-bis»*.

Il successivo comma 3-ter prevede, inoltre, che *«il requisito della non percezione di compensi o indennità di carica da parte dei membri del consiglio di amministrazione delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale [...] è soddisfatto qualora, indipendentemente da quanto previsto nello statuto, sia dimostrato, con qualsiasi mezzo di prova, oppure con dichiarazioni rese ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che i predetti membri del consiglio di amministrazione non hanno percepito compensi o indennità di carica, ovvero vi hanno rinunciato o li hanno restituiti.»*

In base alle disposizioni sopra riportate, dunque, ai fini dell'applicazione del citato comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, i requisiti richiesti, che devono permanere fino alla fine dell'ultimo periodo di imposta di fruizione del *Superbonus*, devono sussistere fin dalla data di avvio dei lavori o, se precedente, di sostenimento delle spese.

Fa eccezione la detenzione dell'immobile a titolo di comodato gratuito atteso che, in tale caso, la norma espressamente prevede che il predetto titolo è idoneo all'applicazione del comma 10-bis *«a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore»* al 1° giugno 2021, data di entrata in vigore della disposizione.

In sostanza, nel caso in cui l'immobile sia detenuto in base ad un contratto di comodato d'uso gratuito, registrato prima del 1° giugno 2021, può applicare le

disposizioni contenute nel predetto comma 10-*bis* (nel rispetto di ogni altra condizione richiesta) il comodatario del contratto registrato prima della predetta data.

La condizione della data certa, comprovata attraverso la registrazione del contratto di comodato d'uso gratuito, richiesta dalla norma è, dunque, finalizzata a "*crystallizzare*" le posizioni contrattuali identificando le parti coinvolte.

Ciò premesso, poiché nel caso in esame, i contratti di comodato registrati in data anteriore al 1° giugno 2021, sono stati stipulati tra la "*Fondazione*" e le parrocchie proprietarie degli immobili oggetto degli interventi agevolati, l'*Istante* non può applicare le particolari modalità di calcolo previste dal citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

Diversamente, l'*Istante* potrà applicare il citato comma 10-*bis* con riferimento alle spese sostenute per gli interventi effettuati sugli immobili di cui al punto 3 del quesito, qualora risulti usufruttuario dei predetti immobili «*sin dalla data di avvio dei lavori, o, se precedente, di sostenimento delle spese*» e tale condizione permanga «*fino alla fine dell'ultimo periodo di imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione*».

Ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al citato comma 10-*bis* dell'articolo 119, è necessario, inoltre, che i membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica «*fin dalla data di avvio dei lavori o, se precedente, di sostenimento delle spese*». La gratuità della carica deve sussistere «*fino alla fine dell'ultimo periodo di imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione*». Indipendentemente da quanto previsto nello statuto, inoltre, va dimostrato «*con qualsiasi mezzo di prova, oppure con dichiarazioni rese ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia*

di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che i predetti membri del consiglio di amministrazione non hanno percepito compensi o indennità di carica, ovvero vi hanno rinunciato o li hanno restituiti.».

Con riferimento alla possibilità che le ONLUS, APS e ODV optino per la cessione del credito o per lo sconto in fattura di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio*, il citato articolo 2 del decreto legge n. 11 del 2023, a fronte di un generale divieto all'esercizio di tali opzioni prevede, al ricorrere di determinati presupposti, alcune deroghe specifiche.

In particolare, l'esercizio delle opzioni è consentito, tra l'altro, per le ONLUS, le ODV e le APS che risultino già costituite alla data del 17 febbraio 2023 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 11 del 2023).

In tale contesto, è intervenuto, da ultimo, l'articolo 1 del decreto legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla legge 23 maggio 2024, n. 67, che ha ridefinito il perimetro di operatività delle deroghe al generale divieto di cessione o sconto in fattura di cui al decreto legge n. 11 del 2023.

In particolare, l'articolo 1, comma 2, del citato decreto legge n. 39 del 2024, stabilisce per determinati soggetti, tra i quali le ONLUS, le ODV e le APS (già costituite alla data del 17 febbraio 2023), che le deroghe al generale divieto di esercizio delle opzioni per la cessione del credito o per lo sconto in fattura di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* continuano ad applicarsi alle spese sostenute in relazione agli interventi per i quali in data antecedente al 30 marzo 2024 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 39 del 2024):

«a) risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, se gli interventi sono agevolati ai sensi del medesimo articolo 119 e sono diversi da quelli effettuati dai condomini;

[...];

c) risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi sono agevolati ai sensi dell'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020 e comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici;

d) risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario, se gli interventi sono diversi da quelli agevolati ai sensi dell'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020;

e) siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se gli interventi sono diversi da quelli agevolati ai sensi dell'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020 e per i medesimi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.».

Pertanto, nel rispetto delle predette condizioni e di ogni altra condizione richiesta, sulle spese sostenute l'Istante potrà esercitare le opzioni alternative alla fruizione diretta della detrazione, di cui al citato articolo 121 del decreto *Rilancio*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati dal contribuente, assunti acriticamente come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica alcuna valutazione in merito alla spettanza della detrazione e alla qualificazione delle

spese sostenute né in ordine agli effetti fiscali delle operazioni di cessione o affitto di ramo d'azienda descritte nell'istanza, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**