

## RISOLUZIONE N. 19/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori  
autonomi ed enti non commerciali

Roma, 10 marzo 2025

***OGGETTO: Rilevanza della proprietà superficiaria ai fini dell'applicazione dell'articolo 119, comma 10-bis, del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, a favore delle ONLUS, OdV e APS***

Con riferimento all'applicazione del comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto *Rilancio*) convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), delle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, che svolgono attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali e che possiedono gli immobili oggetto degli interventi agevolabili in virtù di un diritto di superficie, sentita l'Avvocatura generale dello Stato, si forniscono le seguenti ulteriori precisazioni.

Ai sensi del comma 10-*bis* del citato articolo 119, le ONLUS, le OdV o le 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 alla detrazione di cui all'articolo 119 del decreto *Rilancio* (c.d. *Superbonus*) moltiplicando il limite unitario, previsto per le singole unità immobiliari, per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi ammessi alla detrazione e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI).

Come noto, tale 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 attrezzate.

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 immobiliare (cfr. circolare 23 giugno 2022, n. 23/E).

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, alle quali si rinvia per un compiuto approfondimento dei requisiti previsti per fruire della agevolazione.

In particolare, con la citata circolare n. 3/E del 2023 è stato precisato che, ai fini della verifica del rispetto della condizione relativa al possesso dell'immobile, l'elencazione dei titoli rilevanti contenuta nella disposizione normativa (proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito) deve considerarsi tassativa.

Con specifico riferimento all'ipotesi di possesso dell'immobile in virtù di diritto di superficie, si osserva che, sulla base dell'articolo 952 del codice civile, *«Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al disopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo»*.

In altri termini, il diritto di superficie può concretizzarsi nel diritto di costruire e mantenere la proprietà di una costruzione sul suolo altrui, oppure nel diritto di proprietà su una costruzione già esistente.

Il codice civile, dunque, qualifica il proprietario superficario come titolare di un vero e proprio diritto di proprietà (limitato al solo edificio e non esteso al terreno su cui lo stesso sorge), che gli consente di *«godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo»*, così come stabilito dall'articolo 832 del medesimo codice civile.

Anche la giurisprudenza di legittimità depone in tale direzione laddove viene chiarito che *«la peculiarità del diritto di proprietà superficaria sta in ciò, che essa identifica, come oggetto di un diritto reale su immobile altrui, una porzione fisica separata dell'oggetto del diritto di proprietà su di un fondo (il quale ultimo normalmente si estende verso l'alto e verso il basso, entro i limiti ragionevoli di una adeguata possibilità di concreto sfruttamento), porzione che diviene oggetto di un diritto reale analogo a quello della proprietà, salvo solo il limite derivante nei confronti del concedente e del negozio di costituzione del diritto; nei confronti dei terzi, ai quali quest'ultimo sia opponibile in virtù anche delle norme in tema di trascrizione degli atti che costituiscono o modificano diritti reali immobiliari, il titolare della proprietà superficaria può equipararsi ad un proprietario, essendo appunto dotato nei loro confronti, quanto al bene edificato al di sopra del suolo, di tutte le facoltà di norma facenti capo al dominus. Quest'ultimo bene può allora definirsi nella proprietà piena del superficario, salvi i visti vincoli»* (cfr. Cass. 26 luglio 2023, n. 22534).

Alla luce di quanto precede, la proprietà superficiaria deve ritenersi inclusa nell'ambito di applicazione della disposizione del citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

Più precisamente, tenuto conto dello specifico contesto dell'agevolazione in esame e delle finalità che il legislatore ha inteso perseguire attraverso la previsione delle agevolazioni *de qua*, si deve ritenere che una ONLUS, una OdV o una APS che sostiene spese ammesse al *Superbonus* per interventi su un immobile di categoria catastale B/1, B/2 e D/4 possa applicare la peculiare modalità di calcolo prevista dal citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* anche in relazione agli immobili per i quali vanti un diritto di superficie, fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti dalla norma.

Tale conclusione non fa comunque venir meno il carattere tassativo dei titoli in forza del quale l'immobile deve essere posseduto dal contribuente, in quanto la proprietà superficiaria deve ritenersi inclusa nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione quale "*tipo*" di proprietà.

Risulta, di conseguenza, superata la risposta ad interpello n. 2 pubblicata l'8 gennaio 2024 nella parte in cui si afferma l'esclusione dall'ambito di applicazione del citato comma 10-*bis* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* delle ONLUS, OdV e APS che possiedono l'immobile oggetto degli interventi agevolabili in virtù di un diritto di superficie.

\*\*\*

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

LA DIRETTRICE CENTRALE  
(Firmato digitalmente)