

Risposta n. 241/2025

OGGETTO: *Superbonus – Interventi eseguiti da una ONLUS nel 2025, con la possibilità di optare per le modalità alternative di fruizione della detrazione a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge n. 39 del 2024.*

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

QUESITO

L'Istante rappresenta che:

- «è una società cooperativa sociale costituita ai sensi della Legge 8 novembre 1991, n.381. In quanto tale, ai sensi del comma 8, art.10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997 n.460 è una ONLUS di diritto»;
- «è proprietaria di un fabbricato urbano costituito da n. 6 unità immobiliari di cui 4 unità categoria A4 e 2 pertinenze di cui 1 categoria C2 e 1 categoria C6»;
- «la SCIA edilizia è stata presentata presso i competenti Uffici Comunali in data 23/11/2022 e i lavori strutturali hanno avuto inizio in data 28/08/2023»;

- al «31 dicembre 2023 è stato emesso il 1° SAL lavori relativo ai soli lavori strutturali rientranti nel c.d. Sisma bonus»;

- per «i lavori relativi alla riqualificazione energetica (Ecobonus) ad oggi non sono stati emessi Stati d'avanzamento lavori. E' stata pagata invece la fattura di acconto al progettista in data 26/10/2023»;

- gli immobili oggetto degli interventi non sono stati utilizzati «per lo svolgimento delle attività rientranti nelle finalità statutarie in quanto non agibili, utilizzo che avverrà subito dopo l'ottenimento della predetta agibilità [...]» e «successivamente alla realizzazione degli interventi non varieranno la loro categoria catastale».

Con documentazione integrativa ha precisato, tra l'altro, che:

- relativamente agli interventi di riqualificazione energetica «i lavori eseguiti ad oggi consistono nella sola realizzazione di una porzione di cappotto termico per un importo tale da non raggiungere il 30 % del totale dei lavori, per cui non è stato possibile emettere entro il 31/12/2023 alcun SAL.»;

- che la «CILA- Superbonus» è stata presentata prima dell'inizio dei lavori, «unitamente alla pratica edilizia suddetta è stata presentata la Relazione ex L.10 ed APE ante e Post con dimostrazione del salto di almeno di due classi energetiche (dalla classe C alla classe A4).».

Tanto premesso, chiede se:

- per gli interventi antisismici «trattandosi di un intervento eseguito da una ONLUS in possesso dei requisiti di cui al comma 10-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, così come stabilito dal D.L. 29/03/2024 N° 39 convertito con Legge n° 67 del 23/05/2024,

è consentito lo sconto in fattura per un'aliquota del 110% oppure con aliquota ridotta al 65 % per l'anno 2025»;

- per gli interventi di riqualificazione energetica «alla luce della vigente normativa ed in particolare del disposto di cui all'art. 1 ter del DL 39 del 29/03/2024 convertito con legge n° 67 del 23/05/2024, se per l'anno corrente 2025, è possibile effettuare lo sconto in fattura con cessione del credito con l'aliquota al 100 % o del 65 %, oppure effettuare l'intervento con le detrazioni fiscali a favore della Società ONLUS proprietaria, con aliquota del 100 % o del 65 %.».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che «alla luce di quanto disposto dall'art. 1 ter del DL 39 del 29/03/2024 convertito con legge n° 67 del 23/05/2024, che istituisce un fondo per l'anno 2025 riservato ai soggetti di cui alla lettera d-bis) del comma 9 dell'art. 119 del D.L. n° 34/2020 [...] le spese dei lavori per l'intervento di ecobonus per i quali ad oggi non è stato emesso alcun S.A.L. rientrano nella possibilità di effettuare lo sconto in fattura o cessione del credito con l'aliquota del 110%.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla legge 23 maggio 2024, n. 67, ha ridefinito il perimetro di operatività dell'esercizio delle opzioni per il cd. sconto in fattura o per la cessione del credito d'imposta corrispondente a talune detrazioni, disciplinato dall'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (cd. decreto *Rilancio*),

rimodulando le condizioni già previste dall'articolo 2 del decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito con modificazioni dalla legge 11 aprile 2023, n. 38 (cd. decreto *Cessioni*). In particolare, il comma 1 del citato articolo 2, del decreto *Cessioni* ha introdotto, a decorrere dal 17 febbraio 2023 (data di entrata in vigore del medesimo decreto), un divieto all'esercizio delle opzioni per la fruizione con modalità alternative alla detrazione (sconto in fattura o cessione del credito corrispondente alle detrazioni).

I successivi commi del citato articolo 2 del decreto *Cessioni* dispongono, tuttavia, specifiche deroghe a tale divieto, che operano al verificarsi delle condizioni tassativamente previste.

In particolare, con i commi 2 e 3 del richiamato articolo 2 viene previsto che tale divieto non operi, al ricorrere delle condizioni ivi descritte, in relazione alle spese sostenute, rispettivamente, per gli interventi per i quali spetta la detrazione di cui all'articolo 119 del decreto *Rilancio* (cd. *Superbonus*) (cfr. comma 2), nonché per gli interventi per i quali spettano detrazioni diverse dal *Superbonus* richiamati al comma 2 dell'articolo 121 del medesimo decreto *Rilancio* (cfr. comma 3).

Con il comma 3-*bis* del medesimo articolo 2, si prevede che il divieto non operi in relazione alle opzioni esercitate «*dai soggetti di cui alle lettere c), d) e d-bis) del comma 9 dell'articolo articolo 119 (...)*», tra i quali rientrano anche le ONLUS.

In tale contesto è poi intervenuto l'articolo 1 del decreto legge n. 39 del 2024, modificando l'ambito applicativo dei richiamati commi 2, 3 e 3-*bis* dell'articolo 2 del decreto *Cessioni*.

In particolare, l'articolo 1, del citato decreto legge n. 39 del 2024 ha modificato il comma 3-*bis* dell'articolo 2 del decreto *Cessioni*, il quale, come detto, prevedeva una

specifica deroga di carattere "*soggettivo*" al divieto di esercizio delle opzioni per le spese sostenute dai soggetti indicati nell'articolo 119, comma 9, lettere c), d) e d-*bis*) del decreto *Rilancio*.

Nello specifico, il richiamato articolo 1 da un lato, con il comma 1, elimina la predetta deroga attraverso la soppressione del primo periodo del comma 3-*bis* dell'articolo 2 del decreto *Cessioni*; dall'altro, con il comma 2, prevede che tale deroga continui ad applicarsi nei riguardi dei soggetti in questione relativamente alle spese sostenute per gli interventi ammessi al *Superbonus* per i quali in data antecedente al 30 marzo 2024 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 39 del 2024), tra l'altro, risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'articolo 119, comma 13-*ter* del decreto *Rilancio*, per interventi effettuati da soggetti diversi dai condomini (CILAS).

Il successivo articolo 1-*ter* del predetto decreto legge n. 39 del 2024 prevede la costituzione di un fondo per il riconoscimento di contributi in favore delle Onlus nonché delle Organizzazioni di volontariato e delle Associazioni di promozione sociale che sostengono spese per interventi di riqualificazione energetica e strutturale. Il contributo riconosciuto ai soli soggetti già costituiti alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, riguarda i soli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento di attività rientranti nelle finalità statutarie.

La norma prevede che con decreto del Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità applicative e il limite massimo del contributo spettante a ciascun richiedente.

In sostanza, la norma appena citata istituisce un fondo finalizzato a riconoscere un contributo per le spese sostenute per taluni interventi di riqualificazione energetica e strutturale senza, tuttavia, intervenire nella disciplina delle opzioni di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio*.

In merito ai soggetti beneficiari del *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*».

Per tali soggetti (ONLUS, OdV e APS), l'ultimo periodo del comma 8-ter dell'articolo 119, derogando a quanto previsto dal primo periodo del comma 8-bis della citata disposizione normativa, stabilisce che «*fermo restando quanto previsto dal comma 10-bis, per gli interventi ivi contemplati la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre del 2025 nella misura del 110 per cento*».

In sostanza, in assenza dei requisiti previsti dal comma 10-bis, i predetti soggetti applicano il *Superbonus* con le aliquote previste dall'articolo 119 del decreto *Rilancio*, commi 8-bis e 8-bis.2 Quest'ultima disposizione stabilisce che la detrazione del 65 per cento delle spese sostenute nel 2025, prevista dal comma 8-bis, primo periodo, del citato articolo 119, a favore dei condomini, delle persone fisiche che realizzano interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari, anche se posseduti da un unico

proprietario, e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, spetta per i soli interventi per i quali alla data del 15 ottobre 2024, tra l'altro, risulti:

- presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del decreto *Rilancio*, se gli interventi sono diversi da quelli effettuati dai condomini;

- presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici.

Come chiarito anche dalla circolare n. 13/E del 13 giugno 2013, il comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* «*stabilisce particolari modalità di determinazione delle spese ammesse alla detrazione spettante a fronte di specifici interventi rientranti nel Superbonus, a condizione che:*

- *le spese siano sostenute da ONLUS, OdV o APS che si occupino 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, siano posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito.*

In particolare, stabilisce che, in tali casi, il limite di spesa ammesso alle detrazioni del Superbonus, 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 e la superficie media di una unità abitativa immobiliare.

L'articolo 2, comma 3-bis, del d.l. n. 11 del 2023, con riguardo ai predetti soggetti, ha previsto che tutti i requisiti per rientrare nell'ambito di applicazione del citato comma 10-bis devono sussistere sin dalla data di avvio dei lavori, o, se precedente, di sostenimento delle spese, e devono persistere sino alla fine dell'ultimo periodo di imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione. Fa eccezione il solo requisito della registrazione del contratto di comodato d'uso, nel caso di detenzione a tale titolo dell'immobile oggetto degli interventi, per il quale l'ultimo periodo del comma 10-bis, lettera b), dell'articolo 119 prevede espressamente la sussistenza del medesimo requisito in data certa anteriore alla data di entrata in vigore del comma 10-bis medesimo.».

Ciò posto, nella fattispecie in esame l'Istante, rientrando tra i soggetti per i quali continua ad applicarsi la deroga di carattere soggettivo al generale divieto di esercizio delle opzioni e avendo presentato la CILAS in data antecedente al 30 marzo 2024, può continuare a fruire del *Superbonus* sia per gli interventi antisismici sia per quelli finalizzati al risparmio energetico, che verranno eseguiti nel 2025 nelle modalità alternative di fruizione della detrazione.

Considerato, tuttavia, che gli interventi sono effettuati su immobili in categoria catastale diversa da quelle tassativamente indicate nel citato comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* non potrà applicare le specifiche modalità di calcolo delle spese detraibili ivi disciplinate.

Inoltre, nel rispetto di ogni altro requisito, l'aliquota di detrazione spetta nella misura del 65 per cento prevista per le spese sostenute nel 2025.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della

loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica un giudizio in merito alla conformità degli interventi edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

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