

Impossibile la fruizione del Superbonus 110% per gli enti ecclesiastici riconosciuti non registrati come ONLUS Odv o APS

Nota Redazionale

Con la [risposta all'interpello n.14 del 7 gennaio 2021](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato i confini per l'ottenimento del superbonus 110% di cui all'art 119 del Decreto Rilancio. In particolare, l'Agenzia ha stabilito la necessità di un'**interpretazione restrittiva** delle condizioni soggettive enucleate dall'articolo 119 comma 9 d-bis) il quale prevede che solo particolari enti non lucrativi possano fruire dell'agevolazione citata. Gli enti ecclesiastici riconosciuti che non assumano una delle particolari forme sociali previste nel comma 9 non possono dunque fruire del superbonus 110%.

1. Nella fattispecie in esame una parrocchia, proprietaria sia di immobili adibiti ad abitazione dei religiosi che di immobili con funzione di scuola e abitazione delle religiose docenti, sottopone all'attenzione dell'Agenzia la possibilità di potersi avvantaggiare del Superbonus 110% per interventi antisismici e di miglioramento energetico. La parrocchia, nello specifico, richiede di poter fruire dell'agevolazione nella modalità disposta dall'articolo 121 del Decreto Rilancio tramite uno sconto in fattura, o, in alternativa, tramite cessione di un credito di imposta.

L'Agenzia delle Entrate si esprime tuttavia negando la possibilità di fruire del superbonus, in virtù di un'analisi approfondita riferita ai suoi presupposti soggettivi.

Pur non potendo dunque beneficiare dello sconto in fattura per il superbonus l'ente ecclesiastico riconosciuto ha però la possibilità di avvantaggiarsene per gli interventi agevolabili tramite i cdd. sismabonus ed ecobonus.

2. Per poter avvalersi del bonus di cui all'articolo 119 del Decreto Rilancio l'Amministrazione richiede il rispetto dei parametri oggettivi e soggettivi ivi indicati.

Dal punto di vista oggettivo i commi da 1 a 4 individuano gli interventi che devono necessariamente essere presenti (cd. trainanti); ai commi successivi sono invece determinati gli interventi che possono egualmente fruire del bonus a condizione di essere posti in essere

contestualmente[1] ai primi (cd. trainati).

Da tali disposizioni emerge pertanto una rigida elencazione delle operazioni ammesse dal punto di vista oggettivo, anche con riferimento alla tipologia di immobile oggetto di intervento [2].

Nel caso trattato assume tuttavia particolare importanza la **condizione soggettiva** individuata dalla norma.

L'art.119 comma 9 prevede infatti che gli interventi siano effettuati da soggetti specifici, enucleati nelle lettere da a) fino a d-bis).

Sotto questo profilo l'Amministrazione **esclude dunque la parrocchia** dalla fruizione del Superbonus 110%, non essendo questa sussumibile in nessuna delle figure soggettive previste.

3. Al fine di meglio comprendere la risposta dell'Agenzia delle Entrate occorre effettuare una puntuale analisi sulla soggettività giuridica della parrocchia.

Com'è noto, questa ha la qualità di ente di diritto canonico[3], con soggettività giuridica riconosciuta dal diritto italiano in virtù dell'articolo 1 della legge 20/05/1985 n. 222, la quale ha attribuito a tutte le parrocchie la possibilità di ottenere la qualifica di **enti ecclesiastici civilmente riconosciuti**[4].

Tutte le parrocchie riconosciute necessitano a questo fine di essere iscritte nel registro delle persone giuridiche.[5]

Per l'Agenzia delle Entrate appare tuttavia evidente che, ai fini dell'ottenimento del superbonus 110% di cui all'articolo 119 del Decreto Rilancio, la qualifica formale assunta da questi soggetti non collimi con l'astratta condizionalità prevista dal comma 9 d-bis).

In questo infatti si riconosce la possibilità di poter fruire del superbonus per i soggetti aventi la qualifica di ONLUS^[6], organizzazioni di volontariato (OdV) registrate in base alla legge 11 agosto 1991, n. 266 o associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano ex articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

Non è pertanto la semplice iscrizione nelle persone giuridiche a legittimare la fruizione del superbonus, ma il fatto che l'ente figuri iscritto **in uno dei particolari registri sopra indicati** (in attesa della prossima operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore).

Per l'Agenzia delle Entrate, dunque, le semplici parrocchie che non assumano le particolari qualità indicate dal comma 9 d-bis) non possono beneficiare del superbonus.

La risposta sembra in effetti coerente con la prassi inerente alla condizione soggettiva del superbonus 110%: in un caso simile in effetti (v. la [Risposta 28/01/2021, n. 64](#)), l'Agenzia accorda la possibilità di fruire dello sconto in fattura ex art 121 per degli interventi inclusi nel Superbonus 110% ad una fondazione solo in seguito alla dimostrazione che questa avesse la qualità di ONLUS. Si afferma infatti che:

“Considerato che la Fondazione rientra tra i soggetti di cui alla lettera d-bis del citato comma 9 lettera d-bis) dell'articolo 119 del decreto Rilancio e nel presupposto che siano rispettate tutte le condizioni previste per accedere all'agevolazione, la stessa potrà accedere al Superbonus ed esercitare le opzioni previste dal comma 2, del medesimo articolo 121 del decreto Rilancio”

Al fine di fruire del bonus il comma 9 dell'art 119 non prende in considerazione una qualsiasi soggettività giuridica, né tantomeno richiede che questo sia accordabile a qualsiasi organizzazione con finalità non lucrativa o di beneficenza, entrambe condizioni astrattamente soddisfatte dall'ente ecclesiastico riconosciuto.

La norma richiede infatti che il soggetto **richiedente eserciti la propria attività nelle particolari qualificazioni sociali precedentemente individuate**. Gli enti ecclesiastici civilisticamente riconosciuti non figurando nell'elenco non potranno pertanto fruire del bonus

in esame.

4. L'indicazione dell'Amministrazione sembra coerente con i principi posti a fondamento del sistema tributario, i quali impediscono che si operi in analogia per delle norme agevolative. Queste necessitano infatti di una **interpretazione restrittiva**.[\[7\]](#)

Per fruire del bonus citato l'attività non lucrativa effettuata **si deve dunque estrinsecare necessariamente in una delle forme prevista dal comma 9 lettera d-bis).**

Ottenere il credito di imposta ex art 119 è pertanto impossibile per una semplice parrocchia che non sia giuridicamente qualificata come ONLUS, o che non figuri alternativamente come OdV o APS nei rispettivi registri.

5. Alternativamente per gli enti ecclesiastici è riconosciuta la fruizione del superbonus di cui all'art. 119

*“solo per le spese sostenute per **interventi realizzati sulle parti comuni** degli edifici in condominio, qualora partecipino alla ripartizione delle spese in qualità di condomino”.*

In questo caso, infatti, la mancanza di forma soggettiva ai sensi del comma 9 d-bis) sarebbe ininfluenza, assumendo importanza al fine dell'agevolazione in esame la sola qualità di condomino prevista dall'art 119 comma 9 a).

L'ente ecclesiastico verrebbe quindi trattato alla stregua dei soggetti titolari di reddito d'impresa, sia IRPEF che IRES, società di persone o di capitali (si veda per un'analisi approfondita sul tema, [altro contributo](#) su questo sito).

6. Tra i due casi si rileva tuttavia un'importante differenza, nel primo, riferito agli enti non lucrativi la Risposta n.14 del 2021 specifica che:

*“Per detti soggetti, **non essendo prevista alcuna limitazione espressa**, il beneficio spetta per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al Superbonus siano effettuati sull'intero edificio o sulle singole unità immobiliari”.*

Per quanto concerne al requisito alla lettera a) dell'art. 119 l'Agenzia delle Entrate con la [Circolare 30/E del 2020](#) sostiene invece che l'enunciazione debba essere interpretata in modo tale da far beneficiare del bonus esclusivamente per le operazioni su parti comuni:

*“Il riferimento normativo al “condominio” nel testo di legge, attualmente in vigore, comporta che il Superbonus spetta per gli interventi realizzati **sulle parti comuni di un edificio in “condominio”**, nella accezione giuridica prevista dal codice civile all'articolo 1117 e che, invece, sono esclusi quelli realizzati su edifici composti da più unità immobiliari di un unico proprietario o di comproprietari.”*

Pare evidente, dunque, che in questo caso il margine oggettivo per fruire del superbonus sia sensibilmente ristretto, contrariamente a quanto sopra analizzato rispetto agli enti non lucrativi.

7. L'opzione prevista dall'articolo 121 è altresì esercitabile per agevolazioni diverse dal superbonus 110%, è possibile infatti che lo “sconto in fattura” venga richiesto per gli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b), del TUIR.
- efficienza energetica indicate nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013
- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16 del medesimo decreto legge n. 63 del 2013 (sismabonus)
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti per i quali spetta il cd. bonus facciate introdotto dalla legge di Bilancio 2020

8. Su quest'ultimo punto l'Amministrazione finanziaria si esprime in senso positivo alla richiesta della parrocchia.

Viene esplicitamente esclusa la possibilità di fruire dello sconto in fattura per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio ex art 16 bis del TUIR, essendo questo accordabile solo a soggetti passivi IRPEF, si riconosce tuttavia la possibilità che, anche le semplici parrocchie, possano accedere ai bonus individuati dagli artt. 14 e 16 del dl 63 del 2013 (i cdd. ecobonus e sismabonus).

Queste due agevolazioni non presentano infatti elementi ostativi riferiti allo stato soggettivo dei richiedenti, possono pertanto essere fruite anche da parte di enti ecclesiastici riconosciuti.

Ne consegue dunque che con riferimento ai bonus richiamati sarà possibile, anche per l'ente richiedente, poter fruire dello sconto in fattura di cui al comma 2 dell'art. 121 del Decreto Rilancio.

[1] La circolare in epigrafe in questo senso specifica che: *"le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti"*.

[2] Per una trattazione puntuale vedi il [precedente intervento](#) in questa rivista.

[3] Vedi il Canone 515 §3 Codice di Diritto Canonico.

[4] Art. 4 della legge 20/05/1985 n. 222.

[5] Art 5 legge 222/1985.

[6] All'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

[7] Si segnala sul tema *ex multis* Corte di Cassazione, Ordinanza 16 maggio 2019, n. 13145: *"in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all' interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati"*.