

Risposta n. 517/2021

OGGETTO: SUPERBONUS - Applicazione del regime agevolativo a favore di una cooperativa sociale di produzione e lavoro - onlus di diritto che percepisce redditi di capitale - Articolo 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio).

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

QUESITO

L'Istante è una Cooperativa Sociale (Onlus di diritto ai sensi articolo 10, comma 8 del d.lgs. 460 del 1997) è una cooperativa di produzione e lavoro con ammontare delle retribuzione corrisposte ai soci superiore al 50 per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi e, pertanto, fruisce dell'esenzione prevista ai fini IRES dall'articolo 11, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Fa presente, inoltre, che è in possesso di redditi di capitale sotto forma di interessi bancari assoggettati a ritenuta a titolo di imposta ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in quanto nella situazione specifica delle cooperative di produzione e lavoro esenti da IRES, ai sensi del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, art. 11, comma 1, la ritenuta su tali redditi di capitali è da considerarsi a titolo di imposta e non a titolo di acconto.

L'Istante intende porre in essere nell'immobile in cui viene svolta l'attività,

interventi rientranti nell'ambito applicativo delle detrazioni previste del *cd. Superbonus* di cui agli articoli 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito decreto *Rilancio*).

Chiede, pertanto, sulla base delle norme agevolative alla stessa applicabili se possa fruire del *cd. Superbonus* previsto, per gli interventi che intende effettuare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter beneficiare del *cd. Superbonus* per i soprarichiamati interventi e nell'ipotesi in cui sia ostativa alla fruizione delle detrazioni la condizione che alla stessa sia applicabile un regime di esenzione da IRES, la stessa società cooperativa sociale, essendo in possesso di redditi di capitale sotto forma di interessi attivi bancari, assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, ritiene di poter beneficiare del regime previsto dal decreto *Rilancio*, in quanto subisce, un vero e proprio prelievo fiscale sostitutivo delle imposte dirette.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito decreto *Rilancio*), dapprima convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successivamente modificato dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), nonché, da ultimo, dall'articolo 1, comma 3, del decreto legge 6 maggio 2021, n. 59 (convertito dalla legge 1° luglio 2021, n. 101) e dall'articolo 33, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77 (in corso di conversione), disciplina la detrazione, nella misura del 110 per cento, 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 nuove 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 (cd. "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.

L'articolo 121 del medesimo decreto Rilancio, inoltre, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021 e 2022, delle spese per gli interventi tassativamente individuati ed elencati al successivo comma 2 (tra cui rientrano anche gli interventi antisismici di cui all'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013) possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione in dichiarazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (c.d. "sconto in fattura") ovvero, in alternativa, per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione fiscale spettante ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione.

Le modalità attuative delle disposizioni da ultimo citate, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono state definite con i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, prot. n. 283847/2020 e 12 ottobre 2020, prot.

n. 326047/2020, 22 febbraio 2021, prot. 51374/2021. Gli adempimenti ivi previsti sono stati prorogati al 15 aprile 2021 dal provvedimento prot. n. 83933/2021 del 30 marzo 2021.

Con riferimento all'applicazione di tale agevolazione, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti chiarimenti con la circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione del 28 settembre 2020, n. 60/E, e con la circolare del 22 dicembre 2020, n. 30/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 cd. *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>.

Con riferimento ai soggetti ammessi al *Superbonus* la citata circolare n.24/E del 2020 ha chiarito che, in linea generale, trattandosi di una detrazione dall'imposta lorda, il *Superbonus* non può essere utilizzato dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva ovvero che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (come nel caso dei soggetti che rientrano nella cd. no tax area). Tali soggetti, tuttavia, possono optare, ai sensi del citato articolo 121 del decreto Rilancio, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, delle modalità alternative di utilizzo ivi previste.

E' stato, inoltre, chiarito che il *Superbonus* non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, peraltro, non possono esercitare neanche l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Sono, esclusi, ad esempio, dal *Superbonus* - né possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione - gli organismi di investimento collettivo del risparmio (mobiliari e immobiliari) che, pur rientrando nel novero dei soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73 comma 1, lettera

c), del TUIR, sono esenti dalle imposte sui redditi in base al successivo comma 1-*quinquies*.

In applicazione dei predetti principi, con la circolare 30/E del 2020, è stato ulteriormente chiarito che possono accedere al *Superbonus* tutti i soggetti passivi che "astrattamente" possono essere titolari della predetta detrazione, indipendentemente dalle peculiari modalità di tassazione del reddito, come nel caso del titolare di solo reddito fondiario, derivante dal possesso dell'immobile adibito ad abitazione principale, escluso da tassazione per effetto della deduzione di cui all'articolo 10 del TUIR di importo pari alla rendita catastale.

Sempre con riferimento ai soggetti ammessi al *Superbonus*, ai sensi del comma 9, lettera d-*bis*), dell'articolo 119 del *decreto Rilancio*, il *Superbonus* si applica, tra l'altro, 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 provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

Le cooperative iscritte nella "*sezione cooperazione sociale*" del registro prefettizio (legge 8 novembre 1991, n. 381) di cui al comma 8 del predetto articolo 10 - c.d. ONLUS di diritto - rientrano, pertanto, tra i soggetti beneficiari del cd. *Superbonus*.

Per detti soggetti (ONLUS, OdV e APS), non essendo prevista alcuna limitazione espressa, il beneficio spetta per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale, fermo restando l'esclusione di cui al citato comma 15-bis dell'articolo 119.

Come chiarito dalla circolare 30/E del 2020, 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. Per le ONLUS, le OdV e le APS il *Superbonus* spetta indipendentemente dalla circostanza che l'edificio sia o meno costituito in condominio e, pertanto, anche con riferimento ad interventi realizzati su edifici composti anche da più unità immobiliari di proprietà dei sopra richiamati soggetti.

Ciò posto, si evidenzia che l'articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, dispone che « *I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà*».

In sostanza, una cooperativa sociale di produzione e lavoro che, in base all'articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, corrisponde retribuzioni per un importo non inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie è esente dalle imposte sui redditi ovvero fruisce di una esenzione parziale se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50 per cento.

Pertanto, in applicazione dei criteri forniti con le citate circolari n. 24/E e n. 30/E del 2020, in considerazione che la cooperativa *Istante*, così come rappresentato, corrisponde retribuzioni per un importo non inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, rientrando tra le ipotesi di esenzione dalle imposte sui redditi di cui al citato articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, non potrà beneficiare del *Superbonus*, né potrà esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del

credito corrispondente alla detrazione, in una delle modalità alternative previste dall'articolo 121 del decreto *Rilancio*.

Tuttavia, l'*Istante* fa presente che percepisce anche dei redditi di capitale assoggettati a ritenuta a titolo di imposta sulla base della disciplina applicabile alle società cooperative quali soggetti esenti da IRES, di cui agli articoli 10 e 11 del d.P.R. n. 601 del 1973. Al riguardo, come chiarito con la circolare del 20 maggio 1995, n. 150, le società cooperative esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche ai sensi degli articoli 10 e 11 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, devono essere sottoposte, relativamente ai premi ed altri frutti su depositi e conti correnti bancari e postali e su obbligazioni e titoli similari, a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ai sensi dell'articolo 26, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Ciò considerato, con riferimento al caso di specie, tenuto conto dei chiarimenti di prassi sopra richiamati, all'*Istante*, titolare di un reddito di capitale, non sarà precluso l'accesso al *Superbonus*, ferma restando la presenza di tutti i requisiti e delle condizioni normativamente previste. In mancanza di una imposta lorda sulla quale operare la detrazione del 110 per cento, l'*Istante* potrà optare per la fruizione del *Superbonus* in una delle modalità alternative previste dall'articolo 121 del decreto *Rilancio*.

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 che verranno realizzati alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)