

Risposta n. 522/2022

OGGETTO: Credito d'imposta per beni strumentali nuovi, articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 - mancato svolgimento di attività commerciale da parte della Onlus.

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

QUESITO

L'*Istante* è una associazione, iscritta all'Anagrafe delle Onlus (di seguito "*Istante*" o "*Onlus*"), che ha intenzione di iscriversi nel Registro Unico del Terzo Settore di cui all'articolo 45 del decreto legislativo del 3 luglio 2017, n. 117 (cd. codice del terzo settore). Per conseguire in futuro la qualifica di ente del terzo settore ha già adeguato lo statuto alla nuova disciplina.

Dall'articolo 2 dello statuto (allegato in risposta alla richiesta di integrazione documentale), risulta che l'*Istante* opera nei seguenti settori:

a) "*interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni*";

b) "*alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del*

22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi";

c) *"accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti";*

d) *"beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo".*

"L'associazione può esercitare, a norma dell'art. 6 del Codice del terzo settore, attività diverse da quelle di interesse generale, secondarie e strumentali rispetto a queste ultime, secondo criteri e limiti definiti con apposito Decreto ministeriale".

La delibera di approvazione del nuovo statuto che recepisce le modifiche previste dal codice del terzo settore prevede che *"solo in seguito all'iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, l'Associazione avrà l'obbligo di inserire l'acronimo ETS o la locuzione "Ente del Terzo Settore" nella denominazione e che il nuovo Statuto avrà efficacia dal termine fissato dall'art. 104 comma 2 del D.Lgs. 117/2017".*

L'Istante dispone di partita Iva con il codice attività 879000 *"altre strutture di assistenza sociale" "avendo stipulato convenzioni*

-con la Prefettura per l'affidamento del servizio di gestione di centri di accoglienza a favore di cittadini stranieri richiedenti protezione internazionale;

-con alcuni Comuni per l'accoglienza di persone in situazioni disagiate ivi residenti".

L'Onlus ritiene che la predetta attività esercitata in convenzione costituisca attività commerciale *"direttamente connessa"; tra l'altro soggetta ad IVA".* Inoltre, precisa che, ai sensi dell'articolo dell'articolo 20-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ha adempiuto all'obbligo di tenuta della contabilità separata per le attività istituzionali e quelle *"direttamente connesse"* che

non concorrono alla formazione del reddito imponibile pur costituendo attività commerciale.

A seguito di richiesta di integrazione documentale, l'*Istante* ha chiarito che "*l'attività istituzionale*" svolta si sostanzia nell'accoglienza e nella cessione gratuita di alimenti a soggetti svantaggiati e che le attività "*direttamente connesse*" a quella istituzionale sono "*l'accoglienza di minori tolti alle famiglie d'origine con decreto del Tribunale minorile*" e "*l'accoglienza di richiedenti asilo così come richiesto dal competente Ufficio Territoriale Governativo*".

L'*Istante* rappresenta di aver acquistato nel 2021 e che acquisterà nel 2022 "*beni strumentali nuovi*" per l'esercizio delle descritte "*attività direttamente connesse*" e, pertanto, chiede di avvalersi delle disposizioni previste dall'articolo 1, commi da 1051 a 1065 della legge n. 178 del 2020 (cd. "*credito d'imposta per beni strumentali nuovi*").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di essere in possesso dei requisiti soggettivi per l'applicazione del credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi afferenti all'attività commerciale connessa all'attività istituzionale sulla base dei documenti di prassi.

"I beni strumentali nuovi acquistati nel 2021 e che si intende acquistare nel 2022 sono peraltro oggettivamente agevolabili dalla disciplina di tale credito di imposta e si riferiscono esclusivamente alla predetta attività di impresa."

Inoltre, l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile dei proventi delle Onlus derivanti dall'esercizio di attività direttamente connesse, disposta dal secondo comma dell'articolo 150 del TUIR, a parere dell'*Istante*, non inficia la spettanza del credito d'imposta in parola.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), ha ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0, mediante l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi.

La predetta disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, ha sostituito le previgenti disposizioni riguardanti il c.d. "*super ammortamento*" (cfr. articolo 1, commi da 91 a 94, legge n. 208 del 28 dicembre 2015) e il c.d. "*iper ammortamento*" (cfr. articolo 1, commi da 8 ad 11, legge n. 232 dell'11 dicembre 2016), che restano applicabili, a determinate condizioni, agli investimenti in beni strumentali effettuati fino al 31 dicembre 2019.

Successivamente, l'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha riformulato la disciplina agevolativa in oggetto confermandone la struttura fondamentale ma con alcune novità (il perimetro di applicazione viene esteso anche ai beni immateriali generici; è stata potenziata l'entità del *bonus* tramite innalzamento delle aliquote agevolative; sono aumentati i limiti massimi delle spese ammissibili; sono stati modificati i tempi di fruizione del credito).

Da ultimo, l'articolo 1, commi da 44 a 46, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), ha prorogato e rimodulato la disciplina del credito d'imposta limitatamente agli investimenti aventi ad oggetto i beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "*Industria 4.0*". Tali ultime modifiche sono state oggetto di chiarimenti con la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 alla quale sono estendibili, in quanto compatibili, i chiarimenti forniti con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico.

Tanto premesso, per quanto di interesse nel caso di specie, si ritiene che il comma 1051 dell'articolo 1 della citata legge n. 178 del 2020 prevede che «*A tutte le*

imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da 1052 a 1058, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili».

L'ambito soggettivo delineato dalla disposizione normativa in commento ricomprende, come precisato nella circolare 9/E del 2021, quesito 1.1, anche *"gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata"*.

Pertanto, nel caso in esame, la *Onlus* istante potrà fruire dell'agevolazione in oggetto, se le attività per cui sono acquistati i *"beni strumentali nuovi"* agevolabili, si qualificano, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

Al riguardo, occorre far riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che all'articolo 10, comma 1, elenca le previsioni statutarie necessarie per il conseguimento della qualifica di *Onlus*.

La lettera *a)*, comma 1, dell'articolo 10 citato elenca i settori di attività nei quali le *Onlus* possono operare e la successiva lett. *b)* inoltre, stabilisce che le *Onlus* devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale.

La circolare del Ministero delle Finanze n. 168 del 26 giugno 1998 al riguardo evidenzia che *"In sostanza i settori di attività elencati art. 10, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 460 del 1997 vengono distinti ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale in due categorie:*

1) settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei

destinatari;

2) *settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si considerano immanenti, per espressa previsione normativa."*

Le "*finalità di solidarietà sociale*" si considerano immanenti, con riguardo ai settori tassativamente elencati al comma 4 del medesimo articolo 10; si tratta, infatti, di settori per i quali la finalità di solidarietà sociale è insita nello svolgimento dell'attività stessa come ad esempio per i seguenti settori: "*l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, per le quali le condizioni di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative.*" (cfr. circolare del Ministero delle Finanze n. 168 del 26 giugno 1998).

Per gli altri settori di attività, invece, le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni di svantaggio dei destinatari (cfr. circolare del Ministero delle Finanze n. 168 del 26 giugno 1998, pag. 5, primo paragrafo).

Come evidenziato dalla medesima circolare ministeriale, con l'introduzione nel TUIR dell'articolo 111-*ter* (ora articolo 150 del Tuir) disciplinante il trattamento delle attività svolte dalle Onlus ai fini delle imposte sui redditi, "*Il legislatore ha operato una netta distinzione tra attività istituzionali indicate al comma 1, lett. a), art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997 intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e attività connesse.*

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

A differenza delle attività istituzionali, le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 111-ter del T.U.I.R., alla formazione del reddito imponibile."

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 10, del sopracitato decreto legislativo «*si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della*

cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse».

Le uniche attività aventi natura commerciali che le Onlus possono svolgere, dunque, sono quelle "*direttamente connesse*" all'attività istituzionale, ovvero trattasi di attività ricomprese nei settori di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, svolte in assenza delle condizioni di svantaggio dei soggetti destinatari degli interventi, nonché quelle "*accessorie*" per natura a quelle istituzionali.

Nel caso in esame, l'*Istante* dichiara di svolgere per gli anni d'imposta 2021 e 2022 le seguenti attività: "*accoglienza minori tolti alle famiglie d'origine con decreto del Tribunale minorile*" e di "*accoglienza di richiedenti asilo così come richiesto dal competente Ufficio Territoriale Governativo*".

Al riguardo, si ritiene che tali attività essendo svolte nell'esclusivo perseguimento di "*finalità di solidarietà sociale*" rientrano tra i settori istituzionali previsti dal comma 1, dell'articolo 10, del decreto legislativo n. 460 del 1997 e, come sopra illustrato, non si qualificano commerciali, ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 150 del TUIR.

Ne consegue, per quanto sopra esposto, che l'*Istante*, per gli acquisti "*di beni strumentali nuovi*", effettuati negli anni 2020 e 2021, nell'ambito delle attività di accoglienza di cittadini stranieri e di "*minori tolti alle famiglie di origine*", non possa avvalersi delle disposizioni previste dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063 della legge n. 178 del 2020 (cd. "*credito d'imposta per beni strumentali nuovi*").

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto delle loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, nonché del possesso della qualifica di Onlus su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione

Finanziaria, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e nella documentazione integrativa prodotta e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)