

Nota di sintesi circa le condizioni di accesso al beneficio della detrazione fiscale prevista in materia di c.d. “Superbonus” per il parroco (che risiede nella casa canonica) e per il vescovo (che risiede nell’episcopio).

Sotto il profilo soggettivo, le detrazioni fiscali previste dal c.d. *Superbonus* introdotto dall’art. 119 del D.L. n. 34 del 2020 (c.d. Decreto Rilancio), come modificato dal D.L. 31 maggio 2021 n. 77 (c.d. Decreto Semplificazioni), sono previste dal comma 9 dell’art. 119 per gli interventi effettuati:

a) *dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche;*

b) *dalle persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10;*

c) *dagli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “in house providing” per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;*

d) *dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;*

d-bis) *dalle 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;*

e) *dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.*

Nel novero dei soggetti cui, al ricorrere delle condizioni previste dalla normativa (come approfondite nella Guida dell’Agenzia delle Entrate pubblicata il 24 luglio 2020), spetta la detrazione fiscale in commento non rientrerebbero, invece, gli enti ecclesiastici che potrebbero astrattamente usufruire del c.d. *Superbonus* solo se nella misura in cui figurino tra i soggetti di cui al comma 9, lett. d)*bis* dell’art. 119 del D.L. n. 34/2020¹.

Tuttavia, la disciplina in materia di c.d. *Superbonus* prevede che l’agevolazione spetti, tra gli altri:

- ai condomini;

- alle persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni sulle singole unità immobiliari².

¹ Cfr. risposta interpello n. 14/2021 dell’Agenzia delle Entrate.

² Attualmente, per questa categoria di beneficiari, la misura della detrazione è del 110% per spese sostenute fino al 31 dicembre 2022.

Quanto ai primi, si segnala che con risposta ad interpello n. 14 del 2021 l’Agenzia delle Entrate ha affermato che gli enti religiosi potranno beneficiare del c.d. Superbonus «*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*».

Quanto alle persone fisiche, invece, può trattarsi del proprietario, del nudo proprietario o del titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie), del detentore dell’immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, in possesso del consenso all’esecuzione dei lavori da parte del proprietario nonché dei familiari del possessore o detentore dell’immobile.

Atteso che, ai fini che qui interessano, detentore dell’immobile (la casa canonica) potenzialmente interessato all’agevolazione potrebbe essere il parroco, si approfondisce di seguito a quali condizioni è possibile per quest’ultimo beneficiare dell’agevolazione. Nel prosieguo, analogo approfondimento verrà svolto anche per il vescovo³.

*

Dunque, con riguardo alla più comune ipotesi di comodato, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito quale sia il momento rilevante ai fini dell’attribuzione della qualifica di **comodatario**, specificando che “*La detrazione spetta ai soggetti che possiedono o detengono l’immobile oggetto dell’intervento in base ad un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio*⁴”.

Dunque, prima dell’inizio dei lavori (o del sostenimento delle spese se antecedente al momento di avvio dei lavori):

- il contratto di comodato dovrà essere regolarmente registrato,
- il comodatario dovrà essere in possesso del consenso scritto all’esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

La mancanza di un titolo di detenzione dell’immobile risultante da un atto registrato al momento dell’inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente preclude il diritto alla detrazione anche se si provvede alla successiva regolarizzazione⁵ e ciò al precipuo fine di garantire la necessaria certezza ai rapporti tributari (cfr. Circolare n. 24/E del 2020 dell’Agenzia delle Entrate)

³ Nella presente nota, l’approfondimento è esclusivamente dedicato ai presupposti soggettivi e al titolo idoneo al conseguimento dell’agevolazione fiscale.

⁴ Cfr. Guida “Superbonus”, aggiornamento marzo 2021, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Entrate, pag. 8.

⁵ Cfr. Guida “Superbonus”, aggiornamento marzo 2021, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Entrate, pagg.

Con riguardo poi alla possibilità che cessi la locazione o il comodato, l’Agenzia delle Entrate ha ulteriormente chiarito che *“La cessazione dello stato di locazione o comodato non fa venir meno il diritto all’agevolazione dell’inquilino o del comodatario che ha eseguito gli interventi, il quale continuerà a fruire della detrazione fino alla conclusione del periodo di godimento⁶”*.

A proposito, poi, delle modalità di pagamento delle spese, la normativa in esame prevede che per fruire della detrazione è necessario che i pagamenti siano effettuati con bonifico bancario o postale (anche “on line”), da cui risultino:^[1]^[2]

- causale del versamento, con riferimento alla norma (articolo 16-bis del d.P.R. n. 917/1986/art. 119 del D.L. n. 34/2020)^[1]^[2]
- codice fiscale del beneficiario della detrazione^[1]^[2]
- codice fiscale o numero di partita Iva del beneficiario del pagamento.

Il mancato rispetto di tali adempimenti, comporta che la detrazione non sia riconosciuta o, se fruita, verrà recuperata.

Pertanto, atteso che le spese dovranno essere sostenute dal beneficiario della detrazione fiscale, (ossia, nel caso di specie, il Parroco), si tende ad escludere, come talvolta invece paventato, che la parrocchia possa legittimamente ristorare la spesa sostenuta dal parroco senza che quest’ultimo incorra in contestazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria in considerazione della necessità che le spese restino “a carico” del contribuente; infatti, come precisato nella Circolare n. 247 dell’8 agosto 2020 *“La detrazione spetta sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente. Ne consegue che la detrazione non spetta se le spese sono rimborsate e il rimborso non ha concorso al reddito”*.

*

Se, dunque, non v’è ragione di dubitare della spettanza dell’agevolazione in capo al parroco in qualità di comodatario dell’immobile di proprietà della Parrocchia, è opportuno esaminare anche il diverso caso in cui tale detenzione non si basi su un contratto di comodato (o di locazione) regolarmente registrato.

44,47).^[1]^[2]Ulteriori dettagli su questa faq sono contenuti nella Risposta n. 327 del 9 settembre 2020.^[1]^[2]

⁶ Cfr. Le ristrutturazioni edilizie, aggiornamento luglio 2019, pubblicata sul sito dell’Agenzia delle Entrate, p. 21.

Il parroco, infatti, risiede nella casa canonica in forza del Canone 533, par. 1, del Codice di Diritto Canonico in base al quale: *“Il parroco è tenuto all'obbligo di risiedere nella casa parrocchiale in vicinanza della chiesa (...)”*.

Tale obbligo si ritiene possa essere equiparabile, in termini di idoneità del titolo ai fini della spettanza del beneficio fiscale, alla stipula di un contratto di comodato.

Infatti, con la Circolare n. 23/E del 23 giugno 2022, a proposito di *“Proprietari e detentori persone fisiche (“fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni”)”* che possono fruire dell’agevolazione a vario titolo, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che *“il Superbonus spetta, ad esempio, anche al parroco che sostiene le spese per interventi agevolabili realizzati sulla casa canonica di proprietà della Parrocchia, nella quale risiede in virtù del Canone 533, paragrafo 1, del Codice di Diritto Canonico e che detiene l’immobile in base a tale norma”*.

Si ammette così la possibilità per il parroco che detenga, in forza del Canone 533 c.d.c., la casa canonica di cui sia proprietaria la Parrocchia - anche in assenza di uno specifico contratto di comodato (o locazione) - di beneficiare dell’agevolazione fiscale in commento, al ricorrere delle ulteriori condizioni richieste dalla normativa vigente.

Per completezza, a tale interpretazione era giunta anche la Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate delle Marche sulla base delle seguenti argomentazioni addotte dall’interpellante:

- in base al predetto *Canone 533, par. 1, del Codice di Diritto Canonico*, *“il parroco è tenuto all’obbligo di risiedere nella casa parrocchiale in vicinanza della chiesa”*, rendendo così superflua la stipula di un contratto di comodato perché il rapporto è sorto direttamente da fonte normativa;
- la detenzione in forza del *Canone 533, par. 1, del Codice di Diritto Canonico* è assimilabile alle altre ipotesi di legittima detenzione a titolo gratuito dell’immobile.

Sulla scorta della soluzione prospettata dal contribuente, infatti, la Direzione Regionale interpellata aveva accolto la tesi secondo cui tale forma di detenzione *“conferisce la titolarità soggettiva, in capo all’Istante, per fruire eventualmente delle detrazioni conseguenti ai lavori da effettuarsi su detta abitazione”*.

Dal richiamo della predetta Circolare al codice di diritto canonico deve ritenersi che le argomentazioni a sostegno della tesi della spettanza dell’agevolazione possano essere le medesime qui esposte.

Inoltre, considerata la possibilità che, dopo la richiesta dell’agevolazione in parola, il parroco venga

sostituito/trasferito ad opera del Vescovo, dovendo così lasciare la casa canonica che sino ad allora aveva l'obbligo di abitare nelle vicinanze della chiesa, si ritiene che possa in tal caso ragionevolmente applicarsi lo stesso principio previsto dall'Agenzia delle Entrate per le ipotesi di cessazione della locazione o del comodato, ossia la possibilità di fruire della detrazione "*fino a conclusione del periodo di godimento*", senza che l'interruzione comporti il radicale venir meno del diritto all'agevolazione per il parroco che ha eseguito gli interventi.

*

Con riguardo, poi, al diverso caso in cui sia il Vescovo a voler eseguire degli interventi di ristrutturazione edilizia sull'immobile in cui risiede, si rappresenta, anzitutto, che in base al Can. 395 - §1 c.d.c.. "*Il Vescovo diocesano, anche se ha il coadiutore o l'ausiliare, è tenuto alla legge della residenza personale in diocesi*".

La residenza personale del Vescovo nella diocesi non è espressamente individuata in un'abitazione (casa canonica, nelle vicinanze della chiesa), come nel caso del parroco. Tuttavia, è circoscritta alla diocesi e si tratta dell'episcopio (o casa episcopale).

Ragionando sull'ammissibilità dell'agevolazione fiscale prevista in materia di c.d. Superbonus per gli interventi da realizzare sulla casa episcopale, si ritiene doveroso e prudentiale attenersi alle prescrizioni secondo cui l'intervento è consentito alle "*persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni sulle singole unità immobiliari*", in qualità di proprietario, nudo proprietario, titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie), detentore dell'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario, dei familiari del possessore o detentore dell'immobile.

Il vescovo richiedente, pertanto, si ritiene debba trovarsi in una delle descritte condizioni, non ritenendo direttamente estendibili a quest'ultimo le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate con riguardo al beneficio concesso al parroco in virtù della prescrizione di cui al can. 533 c.d.c. pur in assenza di un contratto di comodato o di locazione. Sembrerebbe che, benchè per entrambi i soggetti sussista, in base al codice di diritto canonico, un vincolo di residenza (per il parroco nella casa canonica e per il vescovo nella diocesi), solo per il parroco è espressamente individuata l'unità immobiliare (casa canonica nelle vicinanze della chiesa), non anche per il vescovo che sembrerebbe poter individuare in autonomia l'immobile da adibire a sua residenza, seppur nell'ambito della diocesi di appartenenza, come prescritto dal Can. 395 - §1 c.d.c..

La sottoscrizione di un contratto di comodato o di locazione da parte del Vescovo, secondo le indicazioni sopra rappresentate, potrebbe costituire titolo idoneo, al ricorrere delle ulteriori condizioni richieste dalla normativa, ai fini dell'accesso al beneficio fiscale.

Pertanto, per conoscere l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate rispetto all'ammissibilità del beneficio pur in assenza di un contratto di locazione o di comodato (ipotesi più comuni) stipulato dal vescovo, sarebbe più opportuno formulare un apposito interpello in considerazione della specificità del caso.

Roma, 22 luglio 2022