

Quesito in materia di detrazioni fiscali per superamento e abbattimento di barriere architettoniche da parte di enti religiosi.

Una Diocesi ha formulato richiesta di chiarimento in merito alla possibilità, per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti:

- A.** di realizzare interventi finalizzati al superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche sugli immobili appartenenti alle seguenti categorie catastali:
 - *E/7 (edifici di culto: chiesa, sacrestia, torre campanaria);*
 - *A/2 o A/3 (edifici adibiti ad abitazione del clero, dei religiosi, dei sacrestani);*
 - *B/1 (collegi, convitti, conventi, seminari)*
 - *B/4 (uffici vescovili e parrocchiali costituenti unità immobiliari indipendenti)*
 - *B/5 (scuole)*
 - *C/4 (ricreatori religiosi);*

- B.** di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante o del c.d. “sconto in fattura” di cui all’art. 121 del decreto rilancio (n. 34 del 2020) solo in presenza di redditi imponibili (es. fondiari) nell’anno di sostenimento dei costi ammessi al beneficio fiscale in commento;

- C.** di applicazione del principio di cassa in merito ai pagamenti della quota del 25% del corrispettivo che residua dopo l’applicazione dello sconto in fattura del 75%, da effettuarsi con bonifico parlante entro il 31.12.2022 indipendentemente dallo stato di completamento dei lavori previsti, avviati ancorché non terminati (*cfr.* risp. interpello D.R.E Liguria n. 903-521/2021).

*

A. Al riguardo, si osserva che l’art. 1, comma 42 della L. n. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha introdotto nel d.l. n. 34/2020 (decreto Rilancio), convertito con modificazioni dalla L. n. 77/2020, l’art. 119 *ter* in base al quale: *“Ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, ai contribuenti è riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti”*.

Sulle caratteristiche degli edifici interessati dall’agevolazione, non risultano specifiche indicazioni, anche nella Guida pubblicata dall’Agenzia delle Entrate¹, se non la condizione della loro previa esistenza. È dunque da escludersi la spettanza della specifica agevolazione in commento per gli immobili in corso di costruzione e per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell’edificio preesistente inquadrabili nella categoria della “ristrutturazione edilizia” (cfr. Circolare n. 23/E del 23 giugno 2022, par. 3.5).

Semmai, il numero di unità immobiliari che compongono l’edificio interessato dall’intervento ovvero la presenza di un edificio unifamiliare o plurifamiliare incide sulla misura dell’agevolazione spettante².

¹ “Le agevolazioni fiscali per persone con disabilità” (aggiornamento febbraio 2022).

² La detrazione di cui al presente articolo, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 75 per cento delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

In merito alle categorie catastali, l’Agenzia delle entrate con risposta a interpello n. 456 del 16 settembre 2022 è stata chiamata a pronunciarsi proprio sull’applicabilità dell’agevolazione ad un ente proprietario di una unità immobiliare inserita nella categoria catastale C/4 chiarendo che:

- anzitutto, rientrano nel campo **oggettivo** di applicazione della norma **gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale**;
- e poi, sotto il profilo **oggettivo**, “*considerato che la norma richiama gli interventi effettuati su edifici già esistenti senza ulteriori specificazioni*”, ritiene rientrano nella disciplina agevolativa “*gli interventi effettuati su unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale salvo il rispetto dei criteri previsti dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 14 giugno 1989, n. 236*”³.

Ciò premesso, non c’è ragione per dubitare dell’applicabilità dell’agevolazione in parola ad interventi da effettuarsi su immobili appartenenti a qualsiasi categoria catastale (ivi inclusi quelli elencati nel quesito). La mancanza di limitazioni oggettive deve attribuirsi, si ritiene, all’intento del legislatore di favorire alcuni interventi funzionali ad abbattere le pesanti barriere architettoniche che non consentono una parità di condizione alle persone con disabilità.

*

B. In merito poi al secondo quesito, si ritiene che, per enti non commerciali, il possesso di un reddito imponibile si configuri come condizione necessaria per l’accesso alla fruizione del “bonus” tramite esercizio dell’opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, in alternativa alla detrazione. A tale conclusione si giunge esaminando la prassi relativa all’applicazione di alcuni bonus edilizi (“Bonus facciate”⁴ e c.d. “*Superbonus*”⁵).

a) euro 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall’esterno;

b) euro 40.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;

c) euro 30.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

³ In tal senso, anche **risposta all’interpello n. 444 del 6 settembre 2022** in cui si legge che: “*considerato che la norma non pone alcun ulteriore vincolo di natura soggettiva od oggettiva al riconoscimento del beneficio, rispetto all’esistenza degli immobili oggetto dell’intervento, si deve ritenere che l’ambito applicativo sia da intendersi in senso ampio, atteso che la norma intende favorire alcuni interventi funzionali ad abbattere le barriere architettoniche. Ne consegue che la detrazione qui in esame spetta ai titolari di reddito d’impresa che effettuano interventi su immobili da essi posseduti e detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come strumentali, beni merce o patrimoniali*”.

⁴ Nella **guida dell’Agenzia delle Entrate aggiornata al luglio 2021**, è stato chiarito che “La detrazione non può essere utilizzata da chi possiede esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o a imposta sostitutiva (per esempio, i titolari esclusivamente di redditi derivanti dall’esercizio di attività d’impresa o di arti o professioni che aderiscono al regime forfettario), né dai contribuenti che non potrebbero usufruirne in quanto l’imposta lorda è assorbita da altre detrazioni o non è dovuta (come nel caso di chi rientra nella no tax area). Tuttavia, questi contribuenti possono optare per le alternative alla fruizione diretta della detrazione (cessione del credito o contributo sotto forma di sconto)”.

⁵ Cfr. **Circolare n. 24/E del 2020** che “Il Superbonus, inoltre, non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, inoltre, non possono esercitare l’opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito” (cfr.

Atteso che la nuova disposizione, l'art. 119^{ter}, si inserisce in un contesto di agevolazioni fiscali accedendo anche alla possibilità di avvalersi dell'opzione per la cessione del credito o del c.d. "sconto in fattura" in alternativa alla detrazione fiscale (come prevista dall'art. 121 del d.l. n. 34/2020), si ritiene che, ragionevolmente, condivida anche la *ratio* della condizione - quella del possesso di un reddito imponibile - per gli interventi diretti al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche.

Pertanto, ove gli enti non commerciali siano tenuti alla presentazione della dichiarazione facendo emergere un reddito imponibile, questo darà eventualmente diritto all'esercizio dell'opzione per la cessione del credito o dello sconto in fattura ai sensi dell'art. 121 del D.L. n. 34/2020.

*

C. Quanto alla corretta imputazione temporale delle spese sostenute, si osserva che:

- come precisato nella Circolare n. 2 del 14.2.2020 (a proposito del bonus facciate): *“Considerato che nel comma 219 viene utilizzata la locuzione «spese documentate, sostenute nell'anno 2020», senza altre condizioni volte a circoscrivere l'applicazione del “bonus facciate” alla data di avvio degli interventi, ai fini dell'imputazione delle spese stesse occorre fare riferimento: per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e per gli enti non commerciali, al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono. Ad esempio, un intervento ammissibile iniziato a luglio 2019, con pagamenti effettuati sia nel 2019 che nel 2020, consentirà la fruizione del “bonus facciate” solo con riferimento alle spese sostenute nel 2020”*;
- nella risposta a interrogazione parlamentare n. 5-06307 del 7.7.21, con riferimento al comma 1^{bis} dell'art. 121 del d.l. n. 34/2020, è stato precisato che *“la norma specifica che l'esercizio dell'opzione può essere effettuato anche in relazione a ciascuno stato avanzamento lavori. Trattasi tuttavia di una facoltà prevista dalla norma che non impedisce comunque di esercitare l'opzione qualora non siano previsti stati di avanzamento lavori”*;
- con risposta a interpello n. 903-521/2021, la D.R.E Liguria ha affermato che il pagamento della quota (10%) del corrispettivo che residua dopo l'applicazione dello sconto in fattura

pag. 10); Cfr. anche **Circolare n. 30/E del 2020**: *“possono accedere al Superbonus tutti i soggetti che “astrattamente” possono essere titolari della predetta detrazione, indipendentemente dalle modalità di tassazione del reddito, come nel caso del titolare di reddito fondiario, derivante dal possesso dell'immobile adibito ad abitazione principale, escluso da tassazione per effetto delle deduzioni di cui all'art. 10 del TUIR di importo pari alla rendita catastale. Tali soggetti possono, tuttavia, esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito (corrispondente alla detrazione spettante) in quanto possiedono un reddito che concorre alla formazione del reddito complessivo ma che non è soggetto ad imposta in virtù del particolare meccanismo di tassazione che prevede una deduzione di pari importo”* (cfr. pag. 15). In tal senso, si segnala anche l'orientamento espresso nella **risposta ad interpello n. 397 del 23 settembre 2020** secondo cui l'esenzione dal pagamento dell'IRES e, dunque, la mancanza di reddito imponibile (nel caso specifico, in capo ad un Comune) comporti l'impossibilità di esercitare l'opzione prevista dall'art. 121 del D.L. n. 34/2020 e dunque di accedere al bonus edilizio.

per l'esecuzione dei lavori (avviati ancorché non terminati) debba avvenire entro il 31.12.2021 (per il bonus facciate) indipendentemente dallo stato di completamento dei lavori previsti.

In ragione di ciò, si ritiene che, nella misura in cui è pacificamente applicabile all'art. 119^{ter} la disposizione di cui all'art. 121 del d.l. n. 34/2020 (e per quest'ultima norma è stato chiarito, dai citati precedenti di prassi, che l'esercizio dell'opzione per la cessione del credito o per lo "sconto in fattura" in alternativa alla detrazione spettante è solo facoltativamente legata allo "stato di avanzamento dei lavori") e non essendo previste ulteriori specificazioni con riguardo alla data di avvio degli interventi, ai fini dell'imputazione delle spese sostenute si ritiene si debba fare riferimento, per gli enti non commerciali, al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi (purché avviati) cui i pagamenti si riferiscono.

Per cui, è condivisibile che il pagamento della quota del 25% che residua dopo l'applicazione dello sconto in fattura (del 75%) debba avvenire entro il 31.12.2022, a prescindere dallo stato di completamento dei lavori per il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche, come disciplinati dall'art. 119^{ter} del d.l. n. 34/2020.

Roma, 29 settembre 2022.