



CURIA ARCIVESCOVILE DI GAETA

Circolare n.1

Oggetto: Liberalità in favore degli Enti Ecclesiastici

Rev.di Parroci,

si trasmette la Nota di aggiornamento in materia di liberalità a favore degli enti ecclesiastici, con particolare riferimento agli interventi su beni culturali previamente autorizzati dalla Soprintendenza, al fine di favorire una corretta gestione delle erogazioni liberali e dei conseguenti adempimenti fiscali.

Resta ferma l'opportunità che le Parrocchie si avvalgano della consulenza di un professionista con specifica competenza in materia.

Cordiali saluti

Gaeta, 23/01/2026



Don Adriano Di Gesù

Adriano Di Gesù

*Vicario Episcopale per gli
Affari Amministrativi*

Aggiornamento sul tema delle liberalità a favore di enti ecclesiastici

21 gennaio 2026

Ci viene richiesta una conferma in merito alla validità dell'impianto normativo relativo alle liberalità rese a favore di enti ecclesiastici esposto nel memo del 22 maggio 2023 (d'ora in avanti, "Memorandum"). Inoltre, ci viene chiesto di fornire riscontro ad una parrocchia (d'ora in avanti, "Parrocchia") circa la procedura da seguire per raccogliere fondi per il restauro di una statua regolarmente autorizzato dalla Soprintendenza.

1. In via preliminare, si conferma che **la disciplina fiscale analizzata nel precedente Memorandum risulta tuttora vigente e non ha subito variazioni**. Pertanto, resta ferma la distinzione sostanziale tra le liberalità generiche e quelle finalizzate al recupero di beni di interesse culturale tutelati ai sensi del d.lgs. 42/2004 (d'ora in avanti, "Codice Beni Culturali").

2. **Con riferimento allo specifico quesito posto dalla Parrocchia**, trattandosi di un intervento su un bene culturale per il quale è già stata ottenuta l'autorizzazione della Soprintendenza competente, **le liberalità raccolte rientrano a pieno titolo nella fattispecie agevolata prevista per il recupero di beni culturali**.

Ciò comporta, per i donatori, i seguenti benefici fiscali, ben più ampi rispetto alle donazioni ordinarie:

- a) **per le Persone Fisiche spetta la detrazione dall'imposta lorda del 19%** sull'importo erogato, ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. h) del d.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917 (d'ora in avanti, "TUIR");
- b) **per gli Enti non commerciali spetta la medesima detrazione** di cui sopra in ragione del rinvio operato dall'art. 147 TUIR;
- c) **per i soggetti titolari di reddito d'impresa è possibile dedurre dal reddito d'impresa l'intera somma erogata**, ai sensi dell'art. 100, co. 2 lettera f), TUIR.

3. Affinché i donatori possano legittimamente fruire delle suddette agevolazioni e la Parrocchia possa operare secondo correttezza, è **necessario rispettare rigorosamente la procedura già delineata al punto 4 del Memorandum**. In particolare, atteso il rilascio dell'autorizzazione da parte della Soprintendenza per il restauro della statua, prima dell'erogazione (o contestualmente alla stessa), **dovrà essere sottoscritta un'apposita convenzione tra il soggetto che effettua la liberalità e l'ente ecclesiastico** (in questo caso la Parrocchia). Tale documento deve attestare l'impegno del donatore a sostenere quello specifico restauro e l'impegno della Parrocchia a utilizzare i fondi per tale

scopo. Si rimanda, al riguardo, ai fac-simile "*Allegato 5 – a), b) e c)*" già in vostro possesso, che restano validi.

Le liberalità devono essere corrisposte all'ente esclusivamente attraverso strumenti in grado di garantirne la tracciabilità, indicando nella causale il riferimento specifico all'opera e all'autorizzazione della Soprintendenza.

Come precisato dalla Circolare n. 222 del 2012 del Ministero della Cultura, il soggetto beneficiario (**la Parrocchia**) **deve comunicare alla Soprintendenza l'elenco delle erogazioni liberali ricevute entro il 31 dicembre dell'anno in cui sono state erogate**. Successivamente, sarà necessaria la rendicontazione delle spese sostenute tramite dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

4. In sintesi, la Parrocchia può procedere rassicurando i donatori sulla spettanza dei benefici fiscali "potenziati" (art. 15 lett. h e art. 100 lett. f TUIR), a condizione che venga sottoscritta la convenzione con il donatore e che la parrocchia curi la comunicazione annuale alla Soprintendenza.

5. Si segnala, solo per dovere di completezza, che qualora le parrocchie abbiano costituito un "Ramo ETS" regolarmente iscritto al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (d'ora in avanti, "RUNTS") e abbiano destinato un patrimonio specifico per lo svolgimento delle attività di interesse generale, **le erogazioni liberali effettuate specificamente a favore di tale Ramo godono del regime agevolato previsto dal d.lgs. del 3 luglio 2017 n. 117 (d'ora in avanti "Codice del Terzo Settore")**. In particolare:

- a) **per le persone fisiche** è prevista una **detrazione** dall'imposta lorda **pari al 30%** degli oneri sostenuti (fino a un importo massimo di 30.000 euro) **oppure, in alternativa, la deduzione** dal reddito complessivo netto **nel limite del 10%** del reddito dichiarato;
- b) **per Enti e Società le erogazioni sono deducibili** dal reddito complessivo netto **nel limite del 10%** del reddito dichiarato.

Anche tali benefici spettano a condizione che le erogazioni siano effettuate tramite mezzi di pagamento tracciabili e siano destinate esclusivamente al "Ramo" dell'ente iscritto nel RUNTS.

**Nota di aggiornamento in materia di erogazioni liberali in favore di Enti
Ecclesiastici**

***1. Il trattamento fiscale previsto per le liberalità in favore degli Enti
Ecclesiastici*** ALLEGATO N. 1

Le erogazioni liberali agli enti religiosi hanno un diverso trattamento in relazione all'ente che le riceve:

- i.* In base all'art. 10 comma 1 lett. i) e l) del D.P.R. 917/1986 (Tuir) le erogazioni liberali ricevute dalle confessioni religiose con cui lo stato ha stipulato accordi o intese **sono deducibili dal reddito complessivo delle persone fisiche, entro il limite di euro 1.032,91.**

Ai fini della deducibilità devono essere effettuate tramite mezzi di pagamento tracciabili, eccetto per quelle effettuate nei confronti:

- della Chiesa Evangelica Valdese;
- dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana;
- dell'Unione delle Chiese Cristiane avventiste del settimo giorno;
- dell'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia (UCEBI);
- della Chiesa Evangelica Luterana in Italia (CELI);
- dell'Unione Comunità Ebraiche in Italia (UCEI)

che possono invece essere effettuate in contanti e certificate da una attestazione¹ rilasciata dai suddetti enti².

- ii.* Le erogazioni liberali ricevute dalle parrocchie o dagli altri enti ecclesiastici e genericamente destinate allo svolgimento delle attività istituzionali di questi ultimi:

- se effettuate da persone giuridiche (o da persone fisiche titolari di reddito d'impresa) sono **deducibili dal reddito d'impresa nel limite**

¹ L'attestazione o certificazione deve essere rilasciata su appositi stampati da questa predisposti e numerati. Detti stampati devono contenere il numero progressivo dell'attestazione o certificazione, cognome, nome e comune di residenza del donante, l'importo dell'erogazione liberale e la relativa causale. (Cfr. Risoluzione 27.06.2011 n. 69/E, e Circolare 23.04.2010 n. 21/E, risposta 4.1).

² Per informazioni di dettaglio, consultare la Guida "Tutti gli sconti in dichiarazione 2023 – Erogazioni liberali" (cfr. pagg. 33-35), pubblicata dall'Agenzia delle Entrate (e tratta dalle Circolari n. 14, 15 e 17 del 2023) e la Circolare n. 19/E del 8 luglio 2020 dell'Agenzia delle Entrate, "Guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2019: spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità", par. "Contributi ed erogazioni a favore di istituzioni religiose", pagg. 204-206.

del 2% del reddito d'impresa dichiarato (ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. a) Tuir);

- se effettuate da persone fisiche sono, invece, **indeducibili**.

*

2. Il trattamento fiscale previsto per le liberalità destinate al restauro di beni che presentano interesse storico, artistico, archeologico o antropologico ALLEGATO N. 2

Anche in tal caso il d.P.R. n. 917 del 1986 (T.U.I.R.) prevede un regime di deducibilità e/o detraibilità delle liberalità che varia (anche) in base al soggetto che le eroga. Infatti:

- con specifico riguardo alle **persone fisiche**, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. h) del T.U.I.R. è previsto che **possono detrarre dall'imposta lorda, nella misura del 19 per cento, “le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di comitati organizzatori appositamente istituiti con decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, che svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico o che organizzano e realizzano attività culturali, effettuate in base ad apposita convenzione, per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 (...)”**;
- quanto **agli enti non commerciali**, in forza del rinvio dell'art. 147 del T.U.I.R. all'art. 15, comma 1, lett. h) del medesimo Testo unico, anche per essi **spetta la detrazione del 19 per cento delle liberalità effettuate ai soggetti e per le finalità indicate dalla norma**;
- per i soggetti IRES, invece, l'art. 100, comma 2, lett. f) del T.U.I.R., include tra gli oneri deducibili dal reddito d'impresa **“le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409 (...)”**.

In merito, poi, ai destinatari delle erogazioni in parola, attesa la mancata espressa inclusione delle parrocchie tra i soggetti richiamati dalla normativa, l'Agenzia delle

Entrate si è più volte espressa e ha confermato che anche **le parrocchie rientrano tra i destinatari della liberalità “qualora realizzino, nel rispetto delle condizioni previste dalla disposizione sopra riportata [art. 15] interventi sui beni culturali tutelati”**.

A tale conclusione l'Amministrazione è giunta sulla base di un autorevole parere espresso dal Consiglio di Stato del 31 gennaio 1989, n. 66 che ha elencato, con specifico riguardo alle parrocchie, i requisiti soggettivi necessari ai fini dell'agevolazione fiscale e che esse integrano:

1. sono enti riconosciuti: l'art. 29 della Legge 20 maggio 1985, n. 222 stabilisce, infatti, che le parrocchie “*acquistano personalità giuridica civile alla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto del Ministro dell'Interno che conferisce alle singole diocesi e parrocchie la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*”;
2. non perseguono fini di lucro;
3. realizzano interventi su beni culturali tutelati ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 41, recante il Codice dei beni culturali e del paesaggio. Al riguardo, il Consiglio ha evidenziato che l'assenza di finalità istituzionali nel settore dei beni culturali non preclude alle parrocchie di essere destinatarie delle erogazioni agevolate previste dalle disposizioni in esame, in quanto non è prevista tale condizione³.

Il Consiglio di Stato, col proprio parere, sollecitato dalla stessa Amministrazione Finanziaria, ha sottolineato come sarebbe singolare che il legislatore tributario avesse inteso escludere “*gli enti parrocchiali*” che “*detengono e curano*” una gran parte del patrimonio culturale nazionale dalla normativa e, per tal via, ha sostenuto che “*con l'endiadi “fondazioni e associazioni” si è dunque inteso indicare tutte le persone giuridiche private, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Questi, dunque, sarebbero da ritenersi non esclusi dalla previsione normativa in questione*”.

Sulla scorta di tale interpretazione, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con parere favorevole all'inclusione delle parrocchie tra i destinatari della normativa, in particolare nella **Risoluzione n. 198/E del 2003**, nella **Risoluzione n. 42/E del 2005**, nella **Risoluzione n. 133 del 2007**⁴, nella **Risoluzione n. 89 del 2017**⁵ e, da ultimo,

³ Diversamente dalle erogazioni di cui all'art. 100, comma 2, lett. m) del T.U.I.R.

⁴ L'occasione è stata offerta da un interpello presentato da una parrocchia per lavori di restauro e risanamento conservativo della chiesa e delle sue pertinenze, che riceveva contributi da privati finalizzati alla realizzazione di tali opere.

⁵ L'istante era **una parrocchia** impegnata in lavori di **restauro e risanamento conservativo della chiesa** e delle relative pertinenze. Gli immobili oggetto degli interventi erano sottoposti al regime

richiamando i precedenti, nella **Circolare n. 13/E del 2019**.

Con i documenti di prassi richiamati l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che le erogazioni liberali in favore delle parrocchie riconosciute ai sensi della legge 20 maggio 1985, n. 222, per la realizzazione di restauri, manutenzione e opere di protezione dei beni mobili e immobili (chiese, campanili, dipinti, arredi sacri, strumenti musicali) sottoposti al regime vincolistico possono costituire:

- onere detraibile ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. h) del T.U.I.R. se effettuate da persone fisiche;
- onere detraibile ai sensi dell'art. 147 del T.U.I.R. se effettuate da enti non commerciali;
- onere deducibile ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. f) del T.U.I.R. se effettuate da imprese.

Quanto all'oggetto della liberalità, si tratta, dunque, dell'intervento di recupero dei **beni culturali tutelati**, identificati dall'art. 10 del D.Lgs. n. 42 del 2004, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.

A tal proposito, va segnalato che nella maggior parte dei casi gli immobili delle parrocchie sono beni oggetto di tutela. Peraltro, la legge prevede un regime di presunzione legale di interesse per gli immobili appartenenti alle *“persone giuridiche private senza fine di lucro che presentano interesse artistico, storico, antropologico ed etnoantropologico”* che non siano *“opere di autori viventi o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni”* (artt. 10, commi 1 e 5 del D.Lgs. n. 42 del 2004). Tuttavia, la predetta norma non trova riscontro in documenti ufficiali dell'Agenzia delle entrate: infatti, al riguardo, giova evidenziare che l'art. 40, comma 9, del DL n. 201 del 2011 ha previsto che la documentazione e le certificazioni richieste ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali in materia di beni e attività culturali sono sostituite da una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà relativa alle spese effettivamente sostenute per le quali si ha diritto alla detrazione, da presentare, ai sensi e per gli effetti dell'art. 47 del DPR n. 445 del 2000, al **Ministero per i beni e le attività culturali** che **esegue controlli a campione** ai sensi dei successivi artt. 71 e 72 del citato DPR n. 445 del 2000.

vincolistico previsto dal D.Lgs. n. 42 del 2004. L'Agenzia delle Entrate, con riferimento specifico ai quesiti posti dall'istante, ha **confermato la detraibilità e la deducibilità delle erogazioni liberali effettuate in favore della parrocchia** dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dalle imprese, nell'ambito degli interventi di restauro e risanamento conservativo.

Per quanto riguarda, poi, le modalità di effettuazione delle erogazioni liberali, come rilevato nei documenti di prassi citati, il soggetto erogatore deve avvalersi dei seguenti **mezzi di pagamento**: versamento bancario o postale nonché sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. n. 241 del 1997 (bancomat, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari o circolari). La detrazione, dunque, non spetta per le erogazioni effettuate in contanti.

Sotto il profilo documentale, inoltre, ai fini della detraibilità delle erogazioni liberali, la norma impone la stipula di una **convenzione** tra il soggetto erogatore e il soggetto beneficiario attuatore dell'iniziativa (cfr. Ris. 42 del 2005). Se trattasi di persone giuridiche (non pubbliche) senza scopo di lucro e persone fisiche, dovrà essere stipulato un **accordo scritto** comprovante la volontà di voler realizzare l'iniziativa culturale e contribuire al sostegno finanziario della medesima beneficiando degli sgravi fiscali connessi.

Inoltre, nella richiamata Circolare n.13/E del 2019, l'Agenzia delle Entrate ricorda che *“l'art. 40, comma 9, del D.L. n. 201 del 2011 ha previsto che, dal 2012, la documentazione e le certificazioni richieste ai fini del conseguimento delle agevolazioni fiscali in materia di beni e attività culturali siano sostituite da una **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà** relative alle spese effettivamente sostenute per le quali si ha diritto alla detrazioni da presentare al Ministero per i beni e le attività culturali che esegue controlli a campione ai sensi degli artt. 71 e 72 del D.P.R. n. 445 del 2000”⁶.*

In proposito, con la **Circolare n. 222 del 2012** pubblicata dal Ministero per i beni e le attività culturali sono forniti i dettagli dell'iter procedimentale da seguire e viene precisato che il soggetto beneficiario deve comunicare alla Soprintendenza le erogazioni liberali ricevute entro il 31 dicembre dell'anno in cui sono state erogate.

*

3. Agevolazioni fiscali per le persone fisiche che realizzino un'opera d'arte da destinare ad una parrocchia ALLEGATO N. 3

Come visto in precedenza, le erogazioni liberali a favore del settore culturale e artistico possono costituire, fiscalmente, a seconda della tipologia del soggetto erogatore (persone fisiche, enti non commerciali, imprese), oneri detraibili dall'imposta o deducibili dalla base imponibile.

⁶ Il MIBACT ha chiarito che le dichiarazioni sostitutive attengono esclusivamente alla fase rendicontativa del procedimento teso ad ottenere le detrazioni in questione.

Con specifico riguardo al frequente caso di “*cessione gratuita di opera realizzata da una persona fisica*” in favore di una parrocchia, si osserva che l’art. 15, comma 1, lett. *b-bis*) del T.U.I.R. prevede che nel caso in cui una **persona fisica ceda gratuitamente dei beni**:

- a soggetti operanti nel settore culturale ed artistico indicati nella lettera h) del medesimo art. 15 del T.U.I.R. e cioè:
 - o *Stato, Regioni, Enti locali territoriali*
 - o *Enti o Istituzioni pubbliche*
 - o *Comitati organizzatori istituiti con decreto del Ministero per i Beni e le Attività culturali*
 - o *Fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro*
- per le specifiche attività previste dalla lettera h) del medesimo art. 15 del T.U.I.R. e cioè:
 - o svolgimento o promozione di attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico
 - o organizzazione e realizzazione di attività culturali⁷
- quando la donazione sia finalizzata:
 - o all'acquisto, manutenzione, protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 1 della L. 1.6.1939, n.1089 e nel DPR 30.9.63, n.1409,
 - o o per l'organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale

la stessa **può detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19 per cento del costo specifico o, in mancanza, del valore normale dei predetti beni.**

Con riguardo alla previsione del **valore normale**, deve ritenersi riferita all'ipotesi in cui il bene ceduto gratuitamente sia pervenuto per donazione e non sia stato sopportato alcun costo d'acquisto, come - si ritiene - nel caso di realizzo diretto.

In base alle indicazioni di prassi citate in precedenza, appare pacifico che tra i soggetti di cui alla lettera h) dell'art. 15 del T.U.I.R. individuati come beneficiari delle erogazioni liberali, possano essere comprese anche le parrocchie riconosciute ai sensi della legge 20 maggio 1985, n. 122.

In ragione di ciò, si ritiene che anche la cessione gratuita di un'opera realizzata da una persona fisica, se risponde alle finalità espressamente indicate dall'art.

⁷ Con autorizzazione, previo parere del competente comitato di settore del Consiglio superiore per i beni culturali e paesaggistici, del Ministero che deve approvare la previsione di spesa e il consuntivo.

15 comma 1, lett. *h-bis*) del T.U.I.R., fa sorgere il diritto alla detrazione d'imposta in capo al cedente.

Anche in tal caso, per poter detrarre il 19% del valore dei beni, la cessione gratuita dovrebbe avvenire in base ad apposita convenzione stipulata tra cedente e beneficiario, dalla quale risulti che i beni in questione verranno utilizzati per le attività sopra menzionate (*cfr.* l'art. 15, lett. *h*) del T.U.I.R.).

*

4. Brevi note sull'applicazione del c.d. "Art Bonus"

Sempre a proposito di liberalità, si rappresenta che l'art. 1 del d.l. 31 maggio 2014, n. 83 ha introdotto il credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura, c.d. "**ART BONUS**"⁸ a sostegno di istituti e luoghi della cultura "*di appartenenza pubblica*".

Il credito d'imposta spetta nella misura del 65% delle erogazioni liberali effettuate e **la legge di stabilità 2016 lo ha reso permanente**⁹.

In relazione alla qualifica del soggetto che effettua le erogazioni liberali sono previsti limiti massimi differenziati di spettanza del credito d'imposta.

In particolare:

- per le persone fisiche (dipendenti, pensionati, professionisti) ed enti non commerciali che effettuano l'erogazione nell'ambito dell'attività istituzionale, **il credito d'imposta è riconosciuto nel limite del 15% del reddito imponibile;**
- per i soggetti titolari di reddito d'impresa (società e ditte individuali) ed enti non commerciali ma solo per le erogazioni liberali effettuate nell'ambito dell'attività commerciale svolta, **il credito d'imposta è invece riconosciuto nel limite del 5 per mille dei ricavi annui.**

Ebbene, l'agevolazione dell'*art bonus* non si applica alle erogazioni liberali effettuate a favore di beni culturali appartenenti a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti¹⁰.

Tuttavia, per quanto qui di interesse, si rappresenta che l'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a interpello n. 81 del 2018, ha riconosciuto che le erogazioni liberali destinate

⁸ Per approfondimenti, cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 24/E del 31 luglio 2014.

⁹ Alla data di entrata in vigore la legge ne prevedeva un periodo di applicazione triennale.

¹⁰ Si segnala che il D.L. 17 ottobre 2016, n. 189 "*Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dal sisma del 24 agosto 2016*", aveva previsto, all'art. 17, una deroga per gli immobili di interesse culturale dedicati al culto situati nei comuni colpiti dal terremoto per le donazioni in favore della ricostruzione/restauro dei suddetti edifici per i quali veniva riconosciuto il credito d'imposta.

al restauro della **chiesa comunale** fossero ammissibili al beneficio dell'Art-Bonus dal momento che il bene culturale era di proprietà del Comune, purché in presenza di “*interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici*” e alle condizioni richieste dalla normativa¹¹.

*

5. Disciplina delle erogazioni liberali in favore di ETS ALLEGATO N. 4

Il sostegno alle attività promosse da Enti del Terzo Settore, per il tramite di erogazioni liberali, trova la sua disciplina nel Codice del Terzo settore (o “CTS”) introdotto dal D.Lgs. 117/2017 ed estende i benefici in termini di deducibilità delle spese, anche alle persone fisiche, per le quali ordinariamente non sono previsti¹².

In proposito, secondo quanto recita l'articolo 4 del CTS, sono Enti del Terzo settore, tra gli altri: “***le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, e iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore***”.

Infatti, l'art. 5, dedicato alle attività di interesse generale, nel prevedere che “*Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*”, considera di interesse generale, tra le altre, le attività aventi ad oggetto: “***u) 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***”.

¹¹ Viceversa, l'agevolazione è stata esclusa nel caso di una chiesa di proprietà di un Ente di diritto privato sottoposto al controllo pubblico (cfr. Risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 451 del 2020).

¹² Infatti, come detto in precedenza, solo per i soggetti IRES l'art. 100 del T.U.I.R. prevede espressamente la deducibilità come segue:

c. 1: “*Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.*”

c. 2: ***Sono inoltre deducibili:***

a) ***le erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lett. g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato***”

Con riferimento agli ecclesiastici questi possono acquisire la qualifica di Enti del Terzo Settore (Ramo ETS iscritto nel RUNTS) a condizione che per le attività previste dal CTS (artt. 5, 6 e 7) adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che recepisca le norme del Codice stesso.

A tal fine per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato, distinto da quello utilizzato per il raggiungimento dei fini propri (di religione e di culto) dell'ente ecclesiastico. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento e, per le obbligazioni contratte, il "Ramo ETS" risponde nei limiti del proprio patrimonio destinato.

Ciò premesso, con riguardo alle agevolazioni fiscali, l'**art. 83 del CTS** prevede:

- una **detrazione fiscale dall'imposta lorda** sul reddito delle persone fisiche nella misura del 30% dell'onere sostenuto¹³;
- in alternativa¹⁴, una **deduzione dal reddito complessivo netto** di persone fisiche, enti o società nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato¹⁵;

in entrambi i casi, a condizione che:

- la liberalità, in denaro o in natura, sia effettuata in favore del "Ramo" dell'ente ecclesiastico iscritto nel RUNTS **di cui all'articolo 4, comma 3, del CTS oppure dell'articolo 1, comma 3, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (Codice imprese sociali - CIS)**¹⁶;
- il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

¹³ "c. 1. Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli, enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro. L'importo di cui al precedente periodo è elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato. La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

¹⁴ "c. 4. Ferma restando la non cumulabilità delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2, i soggetti che effettuano erogazioni liberali ai sensi del presente articolo non possono cumulare la detraibilità e la deducibilità con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni".

¹⁵ "c. 2. Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2".

¹⁶ "c. 3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1.

- le liberalità in denaro e in natura siano destinate esclusivamente al “Ramo” dell’ente ecclesiastico iscritto nel RUNTS e non siano destinate alle attività non rientranti in quelle disciplinate del CTS.

*

Roma, 25 luglio 2025

RICEVUTA PER LIBERALITÀ NON DEDUCIBILI NÉ DETRAIBILI

Il sottoscritto, Parroco pro tempore e legale rappresentante della Parrocchia, con sede nel Comune di, prov., C.F.:, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n., del, avente esclusivamente finalità di religione e di culto

DICHIARA

di ricevere quale erogazione liberale la somma di euro
(.....) dal sig.
con domicilio/sede in, prov., via n., C.F.,

_____ li _____

timbro e firma

(esente da bollo: D.P.R. 642/72, all. B., n. 8, ultimo comma)

Questa ricevuta non consente alcuna agevolazione fiscale per il donante

RICEVUTA PER LE LIBERALITÀ DEDUCIBILI SOLO DAL REDDITO D'IMPRESA

Il sottoscritto, parroco e legale rappresentante della Parrocchia di, con sede nel Comune di, prov., C.F.:,
ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto del Ministro dell'Interno del 29 agosto 1986
pubblicato nel Supplemento Ordinario n. 90 alla Gazzetta Ufficiale n. 232, del 6 ottobre 1986, avente
esclusivamente finalità di religione e di culto

DICHIARA

di ricevere quale erogazione liberale ai sensi e per gli effetti dell' articolo. 100, c. 2, lett. a) del Testo
Unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22.12.1986, n. 917) la somma di euro
(.....) dal sig.,
[nella sua qualità di della società],
con domicilio/sede in, prov., via n.,
C.F./P. IVA,

_____ li _____

timbro e firma

(esente da bollo: D.P.R. 642/72, all. B., n. 8, ultimo comma)

**RICEVUTA PER LE LIBERALITÀ PER MANUTENZIONI DI IMMOBILI
TUTELATI EFFETTUATA AI SENSI DELL'ART. 15 CO. 1 LETT. H) D.P.R.
22 DICEMBRE 1986, N. 917**

.....
[DATI DELL'ENTE PROPRIETARIO DEL BENE TUTELATO]

ATTESTAZIONE / QUIETANZA

Il sottoscritto,....., Legale Rappresentante di
[denominazione dell'ente], con sede nel comune di, via,
codice fiscale,
Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto del Ministero degli Interni in data
(pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. del) iscritto nel Registro delle Persone Giuridiche
presso il/la Tribunale/Prefettura di al n. ... in data ed avente
esclusivamente finalità di religione e di culto],

D I C H I A R A

di ricevere quale erogazione liberale la somma di €,00 (...../00) dal Sig.
nato a, il, residente a (Prov. ...) via
..... n., C.F. n.

Il sottoscritto dichiara altresì che detta erogazione liberale viene totalmente destinata all'intervento di
restauro / manutenzione / recupero dell'immobile soggetto a tutela sito in
..... via/piazza, approvato, ai sensi del
D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 della Soprintendenza Archeologia, belle arti e paesaggio di
..... in data con protocollo

La presente dichiarazione è rilasciata ai fini della deduzione dal reddito delle persone fisiche ai sensi
dell'art. 15, c. 1, lett. h), D.P.R. 917/1986.

Data

Firma

**RICEVUTA PER LE LIBERALITÀ PER MANUTENZIONI IMMOBILI TUTELATI
EFFETTUATE AI SENSI DELL'ART. 100 CO. 2 LETT. F), D.P.R. 22 DICEMBRE 1986, N.
917**

.....
[DATI DELL'ENTE PROPRIETARIO DEL BENE TUTELATO]

ATTESTAZIONE / QUIETANZA

Il sottoscritto,....., Legale Rappresentante di
[denominazione dell'ente], con sede nel comune di, via,
codice fiscale,
Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto del Ministero degli Interni in data
(pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. del) iscritto nel Registro delle Persone Giuridiche
presso il/la Tribunale/Prefettura dial n. ... in data ed avente
esclusivamente finalità di religione e di culto,

D I C H I A R A

di ricevere quale erogazione liberale la somma di €,00 (...../00) dal Sig.
nella Sua qualità di della con sede in (prov. ...) – via
..... n. Partita IVA n.

Il sottoscritto, nella qualità di cui sopra, dichiara altresì che detta erogazione liberale viene totalmente
destinata all'intervento di restauro / manutenzione / recupero dell'immobile soggetto a tutela sito in
.....via/piazza, approvato, ai sensi del
D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 della Soprintendenza archeologi, belle arti e paesaggio di
..... in data con protocollo

La presente dichiarazione è rilasciata congiuntamente alla successiva attestazione da rilasciarsi da parte
della precitata Soprintendenza ai fini della deduzione dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 100, c. 2,
lett. f), D.P.R. 917/1986.

Data

Firma

CONVENZIONE PER IL RECUPERO DI BENI STORICI TUTELATI (offerente ente non commerciale)

CONVENZIONE

tra

la [denominazione ente] con sede in C.F., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con D.M. del pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. del, iscritta nel registro persone giuridiche presso il/la Tribunale/Prefettura di al n. e rappresentata dal Parroco pro tempore]

e

il/la sig./sig.a nato/a a il nella Sua qualità di legale rappresentante di con sede in (prov. ...) – via n., C.F. n.

premesse

- che [l'ente] rientra tra i soggetti identificati dall'art. 15, c. 1, lett. h) del D.P.R. 917/1986 che possono ricevere erogazioni liberali in denaro destinate al recupero, manutenzione e restauro dei beni tutelati ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004;
- che [l'ente] è proprietaria di un immobile soggetto a tutela, sito in via/piazza in relazione al quale la Soprintendenza di ha autorizzato lavori di restauro / manutenzione / recupero con atto
- che la predetta Soprintendenza ha assegnato [all'ente] il termine di anni a partire da per utilizzare le erogazioni liberali ricevute per l'esecuzione dei lavori;
- che i lavori sono stati avviati il
- che il/la sig./sig.a intende destinare un contributo liberale in denaro per contribuire all'esecuzione dei lavori di cui sopra;

si conviene

- [l'ente offerente] si impegna a versare a l'importo di euro (.....) quale erogazione liberale detraibile ex art. 147 del D.P.R. 917/1986;
- [l'ente] si impegna ad utilizzare l'importo erogato esclusivamente per la realizzazione dei lavori di restauro / manutenzione / recupero di cui all'autorizzazione citata;
- [l'ente] si impegna inoltre a trasmettere alla Soprintendenza competente la ricevuta che rilascerà all'offerente.

.....,

[Il legale rappresentante dell'ente
proprietario del bene]

.....

Ente offerente

.....

CONVENZIONE PER IL RECUPERO DI BENI STORICI TUTELATI (offerente ente non commerciale)

CONVENZIONE

tra

la [denominazione ente] con sede in C.F., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con D.M. del pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. del, iscritta nel registro persone giuridiche presso il/la Tribunale/Prefettura di al n. e rappresentata dal Parroco pro tempore]

e

il/la sig./sig.a nato/a a il nella Sua qualità di legale rappresentante di con sede in (prov. ...) – via n., C.F. n.

premesso

- che [l'ente] rientra tra i soggetti identificati dall'art. 15, c. 1, lett. h) del D.P.R. 917/1986 che possono ricevere erogazioni liberali in denaro destinate al recupero, manutenzione e restauro dei beni tutelati ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004;
- che [l'ente] è proprietaria di un immobile soggetto a tutela, sito in via/piazza in relazione al quale la Soprintendenza di ha autorizzato lavori di restauro / manutenzione / recupero con atto
- che la predetta Soprintendenza ha assegnato [all'ente] il termine di anni a partire da per utilizzare le erogazioni liberali ricevute per l'esecuzione dei lavori;
- che i lavori sono stati avviati il
- che il/la sig./sig.a intende destinare un contributo liberale in denaro per contribuire all'esecuzione dei lavori di cui sopra;

si conviene

- [l'ente offerente] si impegna a versare a l'importo di euro (.....) quale erogazione liberale detraibile ex art. 147 del D.P.R. 917/1986;
- [l'ente] si impegna ad utilizzare l'importo erogato esclusivamente per la realizzazione dei lavori di restauro / manutenzione / recupero di cui all'autorizzazione citata;
- [l'ente] si impegna inoltre a trasmettere alla Soprintendenza competente la ricevuta che rilascerà all'offerente.

.....,

[Il legale rappresentante dell'ente
proprietario del bene]

.....

L'offerente

.....

CONVENZIONE PER IL RECUPERO DI BENI STORICI TUTELATI (offerente soggetto I.R.E.S.)

CONVENZIONE

tra

la [denominazione ente] con sede in C.F., ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con D.M. del pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. del, iscritta nel registro persone giuridiche presso il/la Tribunale/Prefettura di al n. e rappresentata dal Parroco pro tempore]

e

il/la sig./sig.a nato/a a il nella Sua qualità di legale rappresentante di con sede in (prov. ...) – via n., C.F. n.

premesse

- che [l'ente] rientra tra i soggetti identificati dall'art. 100, co. 2, lett. f) D.P.R. 917/1986 che possono ricevere erogazioni liberali in denaro destinate al recupero, manutenzione e restauro dei beni tutelati ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004;
- che [l'ente] è proprietaria di un immobile soggetto a tutela, sito in via/piazza in relazione al quale la Soprintendenza di ha autorizzato lavori di restauro / manutenzione / recupero con atto
- che la predetta Soprintendenza ha assegnato [all'ente] il termine di anni a partire da per utilizzare le erogazioni liberali ricevute per l'esecuzione dei lavori;
- che i lavori sono stati avviati il
- che il/la sig./sig.a intende destinare un contributo liberale in denaro per contribuire all'esecuzione dei lavori di cui sopra;

si conviene

- [l'ente offerente] si impegna a versare a l'importo di euro (.....) quale erogazione liberale detraibile ex art. 100 co. 2 lett. f) del D.P.R. 917/1986;
- [l'ente] si impegna ad utilizzare l'importo erogato esclusivamente per la realizzazione dei lavori di restauro / manutenzione / recupero di cui all'autorizzazione citata;
- [l'ente] si impegna inoltre a trasmettere alla Soprintendenza competente la ricevuta che rilascerà all'offerente.

.....,

[Il legale rappresentante dell'ente
proprietario del bene]

.....

Ente offerente

.....