

**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***

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 attestazione rilasciata dai suddetti enti¹.

- 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 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**.

¹ 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.

*

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

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 condizione².

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**³, nella **Risoluzione n. 89 del 2017**⁴ e, da ultimo, richiamando i precedenti, nella **Circolare n. 13/E del 2019**.

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

³ 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.

⁴ 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 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**

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).

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 D.Lgs. 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

effettuate in favore della parrocchia dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dalle imprese, nell'ambito degli interventi di restauro e risanamento conservativo.

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”*⁵.

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.

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.

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:
 - *Stato, Regioni, Enti locali territoriali*
 - *Enti o Istituzioni pubbliche*
 - *Comitati organizzatori istituiti con decreto del Ministero per i Beni e le Attività culturali*
 - *Fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro*

⁵ Il MIBACT ha chiarito che le dichiarazioni sostitutive attengono esclusivamente alla fase rendicontativa del procedimento teso ad ottenere le detrazioni in questione.

- 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 culturali⁶
- 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. 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

⁶ 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.

cultura, c.d. “**ART BONUS**”⁷ 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**⁸.

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 ed enti che non svolgono attività commerciale (dipendenti, pensionati, professionisti), **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 che esercitano anche attività commerciale **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 riconosciuti⁹.

Tuttavia, per quanto qui di interesse, si rappresenta che l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 81 del 2018, ha riconosciuto che le erogazioni liberali destinate 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 normativa¹⁰.

*

5. Disciplina delle erogazioni liberali in favore di ETS

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

⁷ Per approfondimenti, cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 24/E del 31 luglio 2014.

⁸ Alla data di entrata in vigore la legge ne prevedeva un periodo di applicazione triennale.

⁹ 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.

¹⁰ Viceversa, l'agevolazione è stata esclusa nel caso di una chiesa di proprietà di un Ente di diritto privato sottoposto al controllo pubblico (cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 451 del 2020).

D.Lgs. 117/2017 ed estende i benefici in termini di deducibilità delle spese, anche alle persone fisiche, per le quali ordinariamente non sono previsti¹¹.

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”***.

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 sostenuto¹²;

¹¹ 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”***

¹² “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.

- in alternativa¹³, una **deduzione dal reddito complessivo netto** di persone fisiche, enti o società nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato¹⁴;

in entrambi i casi, a condizione che:

- la liberalità, in denaro o in natura, sia effettuata in favore di **ETS non commerciali** di cui all'art. 79, comma 5 del CTS, dichiarata al momento dell'iscrizione al RUNTS¹⁵;
- 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.

*

Roma, 4 giugno 2025

¹³ “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”.

¹⁴ “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”.

¹⁵ “c. 3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1.