

Agevolazioni ETS e acquisti immobiliari: per l'Agenzia delle Entrate la destinazione effettiva dell'immobile prevale sul dato catastale

Ludovica Decimo

19 febbraio 2026

Il contributo analizza un caso di annullamento in autotutela di avvisi di liquidazione relativi alle agevolazioni per l'acquisto di immobili da parte di un ente religioso con ramo ETS (art. 82, comma 4, d.lgs. 117/2017). La decisione sancisce il principio della destinazione effettiva dell'immobile alle attività di interesse generale e chiarisce la valenza meramente "indiziaria" della categoria catastale.

Introduzione

L'art. 82, comma 4, del d.lgs. 117/2017 (CTS) prevede una specifica misura di favore in tema di imposte indirette sugli acquisti immobiliari, prevedendo l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, nonché per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, quando l'acquirente sia un Ente del Terzo Settore (incluse le imprese sociali) e ricorrano stringenti condizioni di carattere finalistico.

La disposizione è costruita come agevolazione "di scopo": il beneficio non discende dalla natura del bene in sé, ma dall'impiego funzionale del bene che l'ente si impegna a realizzare. In particolare, il legislatore richiede che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, un'apposita dichiarazione in tal senso.

La norma, pertanto, concentra la propria attenzione su un requisito oggettivo e sostanziale: l'effettiva destinazione dell'immobile alle attività istituzionali (o, più in generale, alle attività di interesse generale), valorizzando la dimensione teleologica dell'azione degli ETS e la funzione promozionale del Codice.

Decorso il quinquennio dall'atto di acquisto, l'Amministrazione è legittimata a controllare se l'ente abbia adempiuto all'impegno assunto in sede di stipula, attivando i consueti strumenti istruttori previsti dall'ordinamento tributario: richieste documentali, accessi e verifiche, acquisizione di informazioni e riscontri anche mediante atti e dati disponibili presso altre amministrazioni. Il controllo è finalizzato ad accertare se l'uso dell'immobile sia coerente con le attività di interesse generale e, più in generale, con gli scopi istituzionali dichiarati.

Qualora dagli esiti ispettivi emerga la mancata utilizzazione conforme (o la non veridicità della dichiarazione resa in atto), l'Ufficio può procedere al recupero della maggiore imposta dovuta in misura ordinaria, applicando altresì la sanzione del 30% e gli interessi, secondo quanto espressamente previsto

dal comma 4. Ne consegue che l'agevolazione opera come beneficio “condizionato”, assistito da un vero e proprio meccanismo di vigilanza *ex post*, nel quale la prova dell'effettiva destinazione assume rilievo centrale anche in chiave notarile.

Il caso

Un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, con ramo ETS ha acquistato immobili destinandoli allo svolgimento di attività di interesse generale e richiedendo le agevolazioni previste dall'art. 82, co. 4, d.lgs. 117/2017. Successivamente, l'Agenzia delle Entrate ha notificato tre avvisi di liquidazione recuperando l'imposta di registro in misura ordinaria, sull'unico presupposto della mancata variazione della categoria catastale e, quindi, della ritenuta decadenza dal beneficio. L'ente ecclesiastico ha presentato istanza di autotutela deducendola violazione del contraddittorio endoprocedimentale e l'erronea applicazione della disciplina agevolativa, dimostrando l'uso in concreto degli immobili per attività solidali, culturali ed educative riconducibili all'art. 5 del Codice del Terzo settore. In particolare, le attività sono state documentalmente provate attraverso l'allegazione all'istanza in autotutela:

- a) della documentazione fotografica e di video attestanti l'allestimento degli spazi a fini culturali e socio-caritativi;
- b) di una dichiarazione della massima autorità religiosa e legale rappresentante della confessione religiosa che certifica lo svolgimento delle suddette attività all'interno degli immobili;
- c) delle relazioni di missioni per gli anni 2023 e 2024 allegate ai bilanci del ETS della dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto in cui sono descritte le attività svolte nell'immobile;
- d) dei materiali progettuali e delle relazioni interne.

La vicenda pone due profili problematici:

1. la violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale e per mancanza assoluta di istruttoria in contrasto con i principi generali del procedimento amministrativo e con lo Statuto dei diritti del contribuente;
2. la corretta interpretazione dell'art. 82, comma 4, d.lgs. 117/2017, e in particolare se la categoria catastale possa fondare di per sé la decadenza dall'agevolazione, o se debba prevalere l'accertamento dell'effettiva destinazione funzionale dell'immobile alle attività di interesse generale.

L'annullamento in autotutela dell'Agenzia delle Entrate

Con il provvedimento del 12/01/2026, l'Ufficio ha disposto l'annullamento totale in autotutela dei tre avvisi di liquidazione, dopo aver esaminato la documentazione prodotta (reperti fotografici, relazioni sull'utilizzo, riscontri sulle utenze e verifiche anche tramite banche dati e ricerche online), ritenendo integrato un errore nel presupposto impositivo.

Sul piano argomentativo, tuttavia, il provvedimento evidenzia due puntualizzazioni:

- l'Ufficio afferma che, trattandosi di atti di pronta liquidazione, non opererebbe l'obbligo di contraddittorio di cui all'art. 6-*bis* n. l. 212/2000;
- la mancata corretta indicazione catastale è qualificata come un elemento probatorio rilevante, pur non impedendo, nella specie, la conclusione favorevole all'ente ecclesiastico, in ragione della prova concreta dell'uso dell'immobile per attività di interesse generale.

Ne deriva il principio, evidenziato anche in sede di istanza in autotutela, secondo cui nelle agevolazioni “di scopo” la verifica deve concentrarsi sull'impiego effettivo del bene (non su automatismi meramente formali), ferma restando la rilevanza indiziaria del dato catastale nel quadro istruttorio complessivo.

L'effettiva destinazione del bene prevale sul dato catastale

Il caso offre indicazioni di immediata utilità applicativa per gli enti religiosi civilmente riconosciuti e gli enti civili che operano nel perimetro del Terzo settore. L'art. 82, comma 4, d.lgs. n. 117/2017 subordina, come è stato *supra* evidenziato, l'applicazione del regime agevolativo alla sola condizione dell'effettiva destinazione del bene alle attività di interesse generale entro cinque anni dall'acquisto. Tale requisito oggettivo e di natura sostanziale, è volto a privilegiare l'impiego in concreto dell'immobile quale strumento per il perseguimento delle finalità pubblicistiche e solidaristiche proprie degli enti del Terzo Settore, in coerenza con la *ratio* promozionale delle disposizioni del Codice del Terzo Settore e le finalità previste dall'art. 1 della legge 6 giugno 2016, n. 106 - *Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*.

L'Ufficio, negli avvisi di liquidazione successivamente annullati, ha invece ritenuto di dedurre la decadenza dall'agevolazione sulla base della mera categoria catastale attribuita, assumendo che tale dato formale sarebbe incompatibile con l'utilizzo istituzionale dichiarato. È opportuno evidenziare che, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, la classificazione catastale ha funzione meramente reddituale e non costituisce indice della destinazione effettiva del bene, specie nei casi in cui il legislatore subordini l'agevolazione a specifici requisiti sostanziali soggettivi e oggettivi. Secondo infatti un consolidato orientamento giurisprudenziale, nelle fattispecie agevolative “di scopo” (ad esempio in materia di esenzione IMU per la destinazione di immobile ad attività sociali e assistenziali - d.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i)) ciò che rileva è l'impiego concreto del bene e non l'astratta vocazione urbanistico-catastale. La giurisprudenza, ai fini dell'applicazione delle suddette esenzioni, ha sempre dato rilievo determinante alla utilizzazione effettiva dell'immobile. Secondo la Corte (Cass., sentenze del 17 settembre 2010, nn. 19731 e 19732), «la sussistenza del requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione» deve «essere accertata mediante la verifica in concreto del tipo di attività che si svolge nell'immobile, mentre non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato (Cass. n. 5485 del 29 febbraio 2008; n. 20776 del 26 ottobre 2005) e la situazione di fatto prevale rispetto all'accatastamento del bene [Cass. 17 ottobre 2005, n. 20033; Cass. n. 19375/2003, 17035/2004, 19161/2004, 5755/2005]. Certamente la destinazione catastale può rappresentare uno degli elementi di prova da valutare in concreto per accertare l'utilizzazione effettiva dell'immobile, ma non determina una presunzione *de jure* al riguardo, né l'eventuale illegittimità per altri profili della destinazione effettiva può avere rilievo rispetto all'esenzione in questione».

L'art. 82, comma 4, d.lgs. 117/2017 non fa alcun riferimento alla categoria catastale, né alla necessità di preventiva variazione o riaccatastamento successivo del bene. D'altra parte, la Tabella delle Categorie Catastali non prevede una categoria espressamente riservata alle attività di interesse generale degli ETS. Il legislatore ha infatti inteso privilegiare l'effettiva destinazione, prevedendo un regime agevolato finalizzato a favorire l'utilità sociale prodotta dagli enti, a prescindere da condizioni formali non coerenti con la *ratio* dell'istituto. La centralità del criterio dell'effettiva destinazione è confermata e rafforzata anche dall'art. 71 del Codice del Terzo Settore l'art. 71 del d.lgs. n. 117 del 2017 stabilisce anche il principio della c.d. “indifferenza urbanistica”, ossia della possibilità data agli ETS di usufruire di qualsiasi locale a prescindere dalla sua destinazione d'uso per lo svolgimento dell'attività istituzionale. Anche in

questo caso, come per l'art. 82, comma 4, il legislatore ha voluto, in attuazione del principio di “sussidiarietà orizzontale” (art. 118, ult. comma, Cost.), promuovere e favorire gli ETS che realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi. In considerazione della meritevolezza delle finalità perseguite dagli ETS, lo Stato consente che le relative sedi e i locali adibiti all'attività sociale siano localizzabili in tutte le parti del territorio urbano e in qualunque fabbricato a prescindere dalla destinazione d'uso edilizio ad esso impressa specificamente e funzionalmente dal titolo abilitativo (Cons. Stato, sez. VI, 25 giugno 2020, n. 3803)

Conclusioni

Emerge pertanto la centralità, in caso di accertamento da parte dell'amministrazione, della prova documentale dell'uso dell'immobile che consente di verificare “in concreto” la destinazione alle attività d'interesse generale. Pur riconoscendo che la categoria catastale ha una importante “rilevanza indiziaria”, essa non dovrebbe costituire un automatismo decadenziale dall'agevolazione tributaria. L'Amministrazione finanziaria dovrebbe infatti invitare l'ente ad un confronto e richiedere elementi integrativi o giustificativi o procedere con un accertamento ispettivo *in loco* per verificare l'effettiva destinazione dell'immobile alle attività di interesse generale. L'art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000 impone infatti all'Amministrazione di ispirare la propria azione ai principi di collaborazione e buona fede, e l'art.6 della medesima legge consente al contribuente di fornire chiarimenti prima dell'adozione di provvedimenti negativi. Ne consegue, in chiave prudenziale, l'opportunità di presidiare anche i profili formali, come la categoria catastale che deve essere conforme all'utilizzo dell'immobile, senza però dimenticare che la *ratio* dell'agevolazione è e resta la destinazione sostanziale ed effettiva del bene alle attività di interesse generale.

Riferimenti

AA.VV., *Gli enti religiosi: tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, a cura di A. Fuccillo, L. Decimo, Napoli, 2022.

Decimo, *Gli enti religiosi nel diritto vivente. Paradigmi teorici e protocolli operativi*, Torino, 2025.

Fuccillo, *Gli enti religiosi nel «terzo settore» tra la nuova impresa sociale e le società di benefit*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2018.

Fuccillo, Decimo, *La costituzione del ramo “ETS” e l’“impresa sociale” dell’ente religioso civilmente riconosciuto*, in *Notariato*, 2023, 5, V.

Fuccillo, Santoro, Decimo, *Gli enti religiosi ETS. Tra diritto speciale e regole di mercato*, Napoli, 2019.