Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposta n. 134/2026

OGGETTO: ***Agevolazione fiscale CTS: termine entro il quale un immobile deve essere destinato all'utilizzo diretto, in attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale dell'ente: Articolo 82, comma 4, del CTS.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione ALFA (di seguito "*Istante*", "*Fondazione*"), ente del Terzo settore iscritto al RUNTS dal (...), rappresenta di aver acquistato un immobile sito in Genova (di seguito anche "*immobile*"), in data (...) 2022, allo scopo di utilizzarlo direttamente per lo svolgimento della propria attività di interesse generale.

L'*Istante*, in qualità di ETS, in sede di acquisto dell'*immobile*, si è avvalso dei benefici fiscali previsti in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale dall'articolo 82, comma 4, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (di seguito "Codice del Terzo settore", "CTS").

L'*Istante* rappresenta che, in linea con la diposizione sopra richiamata, detto immobile è stato utilizzato, fin dalla data di acquisto, direttamente in attuazione degli scopi istituzionali, in particolare come ufficio per il centro (...) della *Fondazione*.

Le mutate esigenze organizzative dell'*Istante*, a inizio 2026, hanno reso necessario l'acquisto di un nuovo fabbricato nel quale concentrare le attività svolte in diversi luoghi, ivi comprese quelle svolte nell'immobile di cui trattasi.

L'*immobile* è destinato, pertanto, a perdere la sua rilevanza per la *Fondazione* che, in previsione della cessazione dell'utilizzo diretto dello stesso ai fini istituzionali, ha preso in esame la possibilità di cederlo a terzi. Tale cessione avverrebbe, dunque, prima del decorso dei cinque anni dall'acquisto.

In alternativa, la *Fondazione* prospetta l'ipotesi di mantenere la proprietà del bene, ipotizzando di concederlo in locazione a terzi e destinare i relativi proventi a supporto delle proprie attività istituzionali.

Tanto premesso, in relazione alla fattispecie descritta, l'*Istante* chiede di sapere se:

1) nel caso di vendita dell'*immobile* entro il quinquennio dall'acquisto possa conservare i benefici fiscali di cui al comma 4 dell'articolo 82 del CTS e se, a seguito della cessione del bene, debba assoggettare a tassazione l'eventuale plusvalenza realizzata;

2) nel caso di utilizzo indiretto dell'*immobile* in attuazione dei fini istituzionali (ad esempio locando l'*immobile* a terzi e destinando gli introiti derivanti dalla locazione all'attuazione degli scopi istituzionali), possa mantenere le agevolazioni fiscali di cui al citato comma 4 dell'articolo 82 del CTS.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1

Nell'ipotesi di vendita dell'*immobile* entro il quinquennio dall'acquisto, l'*Istante* ritiene di avere diritto al mantenimento delle agevolazioni in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale, fruite al momento dell'acquisto, senza che possa essere richiesta l'imposta in misura ordinaria, con applicazione della sanzione del 30 per cento, oltre interessi di mora. Tale soluzione, ad avviso dell'*Istante*, si fonda sulla circostanza che l'*immobile*, a seguito dell'acquisto, è stato immediatamente utilizzato in modo diretto all'attuazione degli scopi istituzionali e tale utilizzo è proseguito, senza soluzione di continuità, fino alla data di presentazione dell'istanza di interpello ed è previsto che continui fino all'ipotizzata cessione dello stesso bene.

A sostegno della propria tesi, l'*Istante* evidenzia che la disposizione di cui all'articolo 82, comma 4, del CTS nulla dispone in merito al periodo minimo di detenzione dell'immobile da parte dell'ETS beneficiario dell'agevolazione, indicando solo il termine ultimo entro il quale il bene deve essere destinato all'utilizzo diretto, in attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale dell'ente.

Per quanto riguarda l'eventuale plusvalenza derivante dalla vendita dell'*immobile* entro i cinque anni dall'acquisto, la Fondazione ritiene che la stessa debba essere assoggettata a tassazione "*secondo il regime fiscale applicato dall'ente*".

Quesito 2

Nel caso di utilizzo indiretto dell'*immobile* (*i.e.* locazione a terzi e destinazione dei proventi da locazione a finalità istituzionali) la *Fondazione* ritiene di poter mantenere le agevolazioni di cui al citato articolo 82, comma 4, del CTS, atteso che il bene, subito dopo il suo acquisto, è stato destinato, ininterrottamente e per almeno tre anni, all'utilizzo

diretto in attuazione degli scopi istituzionali e che gli introiti eventualmente derivanti dalla locazione sarebbero comunque destinati al sostenimento degli scopi istituzionali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 82, comma 4, del CTS prevede che le «*imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costituitivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali, a condizione 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, apposita dichiarazione in tal senso. In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale, è dovuta l'imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata*».

La disposizione in esame prevede l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro (ciascuna), per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costituitivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore degli ETS, a condizione che i beni vengano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso. La dichiarazione mendace o il mancato

effettivo utilizzo del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali comporta la debenza dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta dovuta, degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

La relazione illustrativa al CTS, con riferimento alla disposizione in esame, chiarisce che la stessa ha la finalità di ampliare il *favor* verso gli ETS, "*prevedendo l'introduzione di agevolazioni volte a favorire il trasferimento di beni patrimoniali ai predetti enti, prevedendo la tassazione ai fini dell'imposta di registro in misura fissa anziché proporzionale*" (cfr. Risposta del 18 giugno 2024, n. 135).

Considerato quanto sopra esposto, con riferimento al **quesito 1**, si rileva che la disposizione in esame, ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale, prescrive la necessità di un diretto utilizzo del bene all'attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale dell'ente e stabilisce che detta destinazione debba verificarsi «*entro cinque anni dal trasferimento*».

Il tenore letterale del comma 4 dell'articolo 82 del CTS non prevede il recupero dell'agevolazione in esame nel caso di alienazione dell'immobile, individuando quali cause di decadenza dal beneficio unicamente la «*dichiarazione mendace*», da parte dell'ente acquirente, e «*il mancato rispetto dell'effettivo utilizzo del bene direttamente all'attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale*» entro i cinque anni dal trasferimento.

Al riguardo, appare utile evidenziare che la previsione agevolativa contenuta nel CTS è di contenuto sostanzialmente analogo a una disposizione - ora non più in vigore - prevista per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e già contenuta

nell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

L'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR - nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dall'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 - prevedeva, infatti, l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per il trasferimento a titolo oneroso della proprietà di beni immobili a favore delle ONLUS, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- la ONLUS doveva dichiarare nell'atto di trasferimento di voler utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività;

- l'effettivo utilizzo diretto del bene doveva avvenire «*entro due anni dall'acquisto*».

In relazione a tale disposizione, la circolare 26 giugno 1998, n. 168, al par. 7.6, ha precisato che per usufruire del regime agevolativo "*è* (n.d.r. era) *fatto obbligo alla ONLUS di rendere nell'atto di acquisto la dichiarazione di intento dalla quale risulti la volontà di utilizzare direttamente il bene acquistato per lo svolgimento della propria attività; l'utilizzo diretto del bene deve essere realizzato entro due anni dalla data di acquisto. Il regime agevolato spetta, quindi, solo nell'ipotesi in cui gli immobili entro due anni dall'acquisto vengano destinati, in quanto strumentali, allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'organizzazione*".

Inoltre, la circolare 29 maggio 2013, n. 18/E, ha precisato che la ONLUS acquirente dell'immobile decadeva dal beneficio fiscale solo in caso di "*dichiarazione mendace*" e "*mancata effettiva utilizzazione del bene per lo svolgimento della propria*

attività istituzionale nel biennio", senza individuare ulteriori cause di decadenza dall'agevolazione.

Ciò posto, si ritiene che i principi interpretativi forniti con le circolari n. 168 del 1998 e n. 18/E del 2013, limitatamente all'individuazione delle ipotesi di decadenza dalla fruizione dell'agevolazione prevista per i trasferimenti in favore delle ONLUS, possano trovare applicazione anche in relazione alla fattispecie in esame.

Pertanto, la vendita del bene immobile, da parte della *Fondazione*, in un momento successivo a quello in cui lo stesso è stato effettivamente destinato direttamente all'attuazione degli scopi istituzionali dell'ente, non costituisce un'ipotesi di decadenza dal beneficio in parola. Ne consegue che l'*Istante* può mantenere le agevolazioni fiscali in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale di cui all'articolo 82, comma 4, del CTS, originariamente fruite.

In altri termini, conformemente alla disciplina agevolativa previgente, l'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 82, comma 4, del CTS appare subordinata non al mantenimento della proprietà dell'*immobile* per il periodo temporale indicato dalla norma, bensì unicamente alla circostanza che il bene acquistato sia direttamente utilizzato dall'acquirente, entro i cinque anni, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale.

La previsione del termine quinquennale costituisce, dunque, solo il limite massimo entro cui deve realizzarsi la destinazione a fini istituzionali dichiarata dalla *Fondazione* e non introduce una causa autonoma di decadenza in caso di cessione del bene entro il quinquennio dall'acquisto.

In sostanza, la fruizione dell'agevolazione in esame, pur non essendo subordinata al mantenimento dei beni patrimoniali per il periodo temporale indicato dalla norma, richiede la loro effettiva strumentalità e destinazione diretta al perseguimento delle finalità solidaristiche dell'ente.

Ai fini delle imposte sui redditi, la vendita dell'*immobile* entro il quinquennio dal suo acquisto - nel presupposto che lo stesso sia stato destinato sin dall'origine allo svolgimento dell'attività non commerciale - può originare una fattispecie fiscalmente rilevante ai sensi della lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Al riguardo, infatti, il suddetto articolo 67 ricomprende tra i redditi diversi, alla lettera b), al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-*bis),* «*le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, (...)*».

La plusvalenza di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67, ai sensi del comma 1 dell'articolo 68 del TUIR, è costituita «*dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (...)*».

I medesimi principi interpretativi espressi in relazione al quesito 1) si rendono applicabili anche con riferimento all'ipotesi alternativa, prospettata con il **quesito 2)**, tenuto conto che, secondo quanto dichiarato dall'*Istante*, nel caso di specie, l'immobile *de quo* è stato, sin dall'acquisto (avvenuto nel settembre 2022), effettivamente utilizzato, in via diretta, per lo svolgimento dell'attività istituzionale.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello. Rimane esclusa ogni valutazione in merito sia alla sussistenza dei requisiti previsti dalla disciplina agevolativa per fruire della disposizione di cui all'articolo 82, comma 4, del CTS, non oggetto del quesito, sia all'effettiva strumentalità e destinazione diretta dell'immobile al perseguimento delle finalità solidaristiche dell'ente, restando al riguardo impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)