

Trattamento fiscale Associazioni Religiose: non sempre c'è esenzione IVA

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 20 Settembre 2008

La Cassazione ribadisce che per l'esenzione IVA serve la verifica della corrispondenza dell'attività alle finalità statutarie.

Enti di culto religioso – Il trattamento fiscale ai fini iva ed imposte dirette

Premessa Una recentissima sentenza della Corte di Cassazione, in tema di **IVA per enti religiosi**, ha riproposto la tematica dell'applicazione o meno dei **tributi fiscali per le attività esercitate dalle associazioni religiose**, le quali accanto alla tradizionale attività istituzionale di culto, possono eventualmente svolgere anche quel tipo di **attività prettamente commerciale**, che fuoriesce dal trattamento agevolato concesso al settore del non profit (infatti, le attività istituzionale dell'ente non commerciale, come è noto, non vengono tassate). Pertanto, in questo articolo viene analizzata, nei suoi vari risvolti, tale fattispecie.



Associazioni religiose: Non sempre si ha l'esenzione da IVA

Per l'esenzione IVA serve la verifica della corrispondenza dell'attività alle finalità statutarie. Ai fini dell'esenzione da IVA (art. 4, D.P.R. n. 633/1972), la natura religiosa di un'associazione non vale di per sé ad escludere che la stessa svolga anche attività di tipo commerciale, ricomprese nel campo di applicazione dell'imposta. È a tal fine necessario accertare in concreto le attività svolte dall'associazione nonché la corrispondenza di tali attività alle finalità statutarie della stessa e, quindi, la strumentalità delle prime rispetto alle seconde. E' quanto ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza, Sezione

Tributaria, n. 16345 del 17/06/2008. La funzione di "ente ecclesiastico" viene attribuita dallo Stato in stretta relazione con l'attività effettivamente espletata dall'ente, che deve perseguire fini di religione o di culto. Tale fattispecie vale non soltanto per gli enti di culto cattolico, ma anche per gli istituti di culti diversi dalla religione dello Stato, definiti dal legislatore enti di "culti acattolici" (art. 14 L. n. 1159/1929). A differenza del codice di diritto canonico, l'ordinamento giuridico italiano, distingue tra persone fisiche e soggetti diversi, i quali possono essere enti pubblici o enti privati. Questi ultimi, a loro volta, possono avere come scopo lo svolgimento di un'attività economica (le società) oppure lo svolgimento di attività diverse da quella economica e, in tale ultimo caso, esistere di fatto od ottenere il riconoscimento della personalità giuridica da parte dell'ordinamento. **Dottrina e giurisprudenza hanno tradizionalmente accostato gli enti ecclesiastici talvolta agli enti pubblici.** In base a recente dottrina, per gli enti ecclesiastici non rileva più l'attività religiosa, quanto l'effettiva attività espletata dagli stessi, il riferimento alla quale «consente una loro maggiore assimilazione nell'ambito del diritto comune, con il conseguente venire meno di qualsiasi forma di privilegio o di singolarità loro tradizionalmente concessa. Per cui, per gli enti ecclesiastici, applicandosi le norme del codice civile, possono ottenere il riconoscimento previsto dall'art. 12 del C.c, possono assumere la forma dell'associazione o della fondazione, possono esistere come enti di fatto e quindi essere assoggettati alle norme del diritto comune, sia nel caso in cui siano sprovvisti del gradimento della competente autorità ecclesiastica, sia nel caso in cui siano eretti o approvati nel diritto canonico, ma non in quello dello Stato. La personalità giuridica riconosciuta dallo Stato italiano agli enti ecclesiastici si aggiunge (e non si sostituisce) a quella che eventualmente possiedono per l'ordinamento religioso cui appartengono. Così come è possibile che l'ente abbia personalità giuridica per l'ordinamento confessionale di appartenenza, ma non per l'ordinamento dello Stato. Per gli enti ecclesiastici di culto cattolico (e di culto acattolico con i quali sono state raggiunte intese con le relative rappresentanze) sono previsti come regola generale il riconoscimento della personalità giuridica e l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche. Per gli altri enti ecclesiastici di culto acattolico viene ammessa, come principio generale, la possibilità di ottenere il riconoscimento. La differenza tra enti ecclesiastici (di culto cattolico ed enti di culto diverso, riconosciuti o privi di riconoscimento) assume rilievo in funzione della disciplina giuridica di riferimento. Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono regolati da una normativa speciale che analiticamente prende in considerazione le diverse fasi della vita dell'ente, mentre per gli enti ecclesiastici che non possono o non vogliono ottenere il riconoscimento si pongono notevoli problemi di individuazione della normativa applicabile, essendo non esaustive le sole norme di diritto comune dettate dal codice civile per gli enti di fatto. Particolarmente significativo al riguardo è il mini-accordo interpretativo tra Italia e Santa Sede sulle disposizioni della legge n. 222/1985, conseguenti ai lavori di una commissione paritetica che si sono conclusi il 24 febbraio 1997. Dal suddetto accordo emerge il riconoscimento del principio fondamentale secondo il quale la disciplina degli enti di cui alla predetta legge presenta carattere di specialità rispetto a quella del codice civile in materia di persone giuridiche. **Gli enti ecclesiastici sono riconosciuti come**

persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme di diritto canonico. Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione e estinzione delle persone giuridiche private.

Scopo di religione e di culto

Lo scopo di religione e di culto - anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico - è richiesto dalla legge italiana come requisito costitutivo, essenziale e imprescindibile al fine di riconoscere la qualificazione ecclesiastica all'ente di culto cattolico. Nell'ambito degli enti di culto cattolico, lo scopo di religione o di culto è presunto, con presunzione assoluta, per gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, per gli istituti religiosi e per i seminari. Nei riguardi degli enti di culto diversi da quelli indicati, che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, l'accertamento dello scopo di religione o di culto è oggetto di esame specifico caso per caso. La sua esistenza è determinante affinché l'ente possa ottenere il riconoscimento come ente ecclesiastico agli effetti civili. Il suddetto scopo degli enti ecclesiastici assume rilevanza per l'ordinamento giuridico italiano, che ne precisa anche la definizione: Sono infatti considerate attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana. Sono invece considerate attività **diverse** da quelle di religione o di culto quelle di:

- assistenza e beneficenza,
- istruzione, educazione e cultura
- e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

Analogamente lo stesso principio è stato recepito, per gli **enti di culto acattolico**: Unione italiane delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno, Assemblee di Dio in Italia), Unione delle Comunità ebraiche italiane), Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia, Chiesa Evangelica Luterana in Italia). E' prevista, comunque, anche un'eccezione per gli **Istituti per il sostentamento del clero**, poiché pur non essendo caratterizzati dallo scopo di religione o di culto, sono considerati ugualmente, in quanto tali, persone giuridiche civili e, quindi, qualificati enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, con effetto dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'interno. Già l'Istituto centrale per il sostentamento del clero ha ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica con D.M. 19/11/1985. Nonostante l'essenzialità dello scopo di culto, l'ente ecclesiastico può svolgere anche attività diverse da quelle di religione o di culto, come precisato espressamente dall'art. 15 L. n. 222/1985, senza per questo perdere la sua qualificazione di ente ecclesiastico. Come emerge dall'interpretazione letterale dell'art. 7, n. 3, dell'Accordo modificativo del Concordato del 18 febbraio 1984 (L. n. 121/1985), le attività diverse da quelle di religione o di culto vanno distinte a seconda che siano strumentali o meno rispetto alle prime. Nel primo caso non sono tenute distinte, agli effetti tributari, dall'attività di religione o

di culto; nel secondo caso, invece, comportano l'obbligo di tenere scritture contabili separate e sono soggette al regime tributario loro proprio, previsto dalle leggi dello Stato.

Enti ecclesiastici e trattamento tributario: principi di carattere generale

La principale fonte normativa di riferimento in materia si trova nell'art. 20 della Costituzione, il quale recita espressamente:

«il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività».

Il Concordato tra la Santa Sede e l'Italia ha dettato una norma di carattere generale e di fondamentale importanza: l'art. 29, lett. h), sancisce che, ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite per gli enti ecclesiastici, il fine di religione o di culto è equiparato, a tutti gli effetti tributari, ai fini di beneficenza e di istruzione. Questi principi sono stati ripresi dall'art. 7 dell'Accordo modificativo del Concordato del 18 febbraio 1984 (L. n. 121/1985), in base al quale il fine di religione o di culto non può essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la costituzione, la capacità giuridica ed ogni forma di attività dell'ente, equiparando agli effetti tributari, il fine di religione o di culto al fine di beneficenza o di istruzione, anche se con una portata diversa rispetto al Concordato:

- da un lato precisa, laddove ce ne fosse bisogno, che l'equiparazione è limitata ai soli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, mentre l'art. 29 lett. h) del Concordato si riferiva in generale agli enti ecclesiastici;
- dall'altro lato amplia, invece, la portata della norma concordataria, comprendendo, nel fine di religione o di culto, anche le attività dirette a tali scopi, quindi, in altri termini, le attività strumentali.

L'art. 7, co. 3. L. n. 121/1985 precisa, inoltre, che **le attività degli enti ecclesiastici diverse da quelle di religione o di culto siano soggette**, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, **alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime**. I principi sopra citati sono stati confermati dal legislatore anche con riferimento agli enti ecclesiastici di culto acattolico.

Vi é, tuttavia, anche qualche **eccezione** al riguardo, e precisamente:

- l'art. 12, ult. co., l. n. 449/1984 (Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Chiese rappresentate dalla Tavola Valdese) stabilisce che gli enti da esso disciplinati *«sono soggetti al regime tributario previsto dalle leggi dello Stato»*;
- l'art. 17 l. n. 517/1988 (Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Assemblee di Dio in Italia) ha lo stesso tenore letterale dell'art. 12 l. n. 449/1984.

Secondo parte della dottrina, l'equiparazione agli effetti fiscali del fine di religione e di culto ai fini di beneficenza e di istruzione opera soltanto per gli enti ecclesiastici che siano regolamentati in base a leggi negoziate tra Stato e confessioni religiose o che abbiano almeno ottenuto il riconoscimento agli effetti civili; secondo una diversa opinione, invece, la suddetta equiparazione ai fini fiscali opera per tutti gli enti religiosi, anche se privi del riconoscimento dello Stato. Infine, l'art. 8 D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33 stabilisce inoltre che l'ente ecclesiastico che svolga attività per le quali le leggi tributarie prescrivano la tenuta di scritture contabili, sia obbligato ad adeguarsi al dettato della normativa.

Enti ecclesiastici & IVA

Per gli enti non commerciali sono rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) soltanto le operazioni (cessioni o prestazioni) espletate nell'ambito della propria attività commerciale, e non quindi, quelle svolte nell'ambito istituzionale (le quali non vengono in tal modo tassate). Secondo l'art. 1 del DPR 633/72 l'Iva si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa. Dispone l'art. 4 del D.P.R. IVA che per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa. Da ciò deriva che ogni singola operazione posta in essere da un ente non commerciale deve essere osservata attentamente al fine di verificarne l'ambito di applicazione in relazione all'abitudine e alla professionalità nell'esercizio delle attività commerciali. Il concetto di abitudine non va visto solo nella sua quantità ma sotto l'ottica della programmazione delle attività e di ripetitività delle medesime nonché di rilevanza economica. Ciò è stato precisato dalla R.M. n. 324692 del 25/11/85, che ha, tra l'altro, chiarito che "tale abitudine può anche sussistere allorché rare prestazioni annuali siano ripetute nel corso di anni successivi, tenuto conto anche della consistenza economica delle prestazioni stesse".

Le operazioni commerciali occasionali

Riguardo la non imponibilità delle operazioni commerciali occasionali, l'art. 4, primo comma, del D.P.R. n. 633/72, nel definire il requisito soggettivo di imponibilità, richiede espressamente la professione abituale nell'esercizio delle attività commerciali o agricole, escludendo, quindi, dall'imposizione tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte in maniera sporadica e non ripetitiva, mentre, invece, ai fini Ires le operazioni commerciali esercitate non abitualmente sono assoggettate all'imposta, perché produttive di redditi diversi (art. 81, lettera i, T.U.I.R.10). La non imponibilità delle operazioni occasionali è rilevante soprattutto per gli enti non commerciali, dato che per le società e gli enti ad esse equiparati, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano sempre effettuate, in virtù di una presunzione

assoluta, nell'esercizio dell'impresa. La stessa Amministrazione finanziaria ha sostenuto, con la Risoluzione Ministeriale 4 marzo 1985, n. 40068612, la non imponibilità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate da un ente non commerciale occasionalmente ed eccezionalmente rispetto all'attività normalmente esercitata.

Enti di tipo associativo

Il legislatore, per il valore sociale degli **enti di tipo associativo**, ne ha ristretto l'imponibilità fiscale, distinguendoli in **due grandi categorie**:

- a. **gli enti associativi in generale;**
- b. **gli enti associativi che perseguono finalità politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive.**

Il medesimo legislatore, con riferimento agli enti di tipo associativo, ha inteso parificare la normativa del T.U.I.R. con quella del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che: 1) si considerano **commerciali** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici ai soci, associati e partecipanti (disposizione identica a quella dell'art. 111 del T.U.I.R.); 2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui al punto 1) **non sono commerciali** se fatte in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, culturali, religiose, assistenziali e sportive, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e appartenenti ad un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali; 3) sono **in ogni caso commerciali** le seguenti attività:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita ad esclusione delle pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali, culturali, religiose, assistenziali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti;
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- prestazioni alberghiere e di alloggio;
- servizi portuali e aeroportuali;
- pubblicità commerciale;

- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Sentenza della Corte di Cassazione n. 16345 di giugno 2008: Conclusioni

E, pertanto, alla luce di ciò, risulta in tutta la sua evidenza come in tale contesto si possa collocare la sentenza della Corte di Cassazione, che ha voluto rimarcare come sia **necessario accertare in concreto le attività svolte dall'associazione religiosa nonché la corrispondenza di tali attività alle finalità statutarie della stessa** e, quindi, la strumentalità delle prime rispetto alle seconde. Di Vincenzo D'Andò 20 settembre 2008

Leggi anche: [La gestione del patrimonio degli enti ecclesiastici](#)

Di Vincenzo D'Andò 20 settembre 2008