



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 29 novembre 2002

Oggetto: Istanza di interpello - Trattamento IVA da riservare alle concessioni in uso a privati di loculi, cappelle ed altri manufatti cimiteriali.

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

La XY Costruzioni s.r.l., a seguito della convenzione stipulata, in data, con il Comune di, ha avuto in concessione la realizzazione dei lavori di ampliamento dei due cimiteri comunali e la gestione delle opere e dei servizi cimiteriali.

In particolare, nell'ambito delle obbligazioni assunte, la società:

- realizza le opere di ampliamento dei cimiteri;
- cede i loculi e gli altri manufatti in concessione d'uso a privati, secondo le tariffe stabilite nell'atto di concessione;
- garantisce servizi cimiteriali come le tumulazioni, le estumulazioni, l'illuminazione elettrica votiva, etc.

L'istante chiede, quindi, di conoscere, in considerazione della disposizione di cui all'articolo 1, comma 14, del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, se sono da assoggettare ad Iva le operazioni di cessione di loculi e cappelle nonché le

prestazioni dei servizi cimiteriali resi dalla stessa istante; in caso affermativo, l'istante chiede che sia specificata l'aliquota applicabile.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che la disposizione di cui all'articolo 1, comma 14 del decreto legge n. 417 del 1991, la quale stabilisce che le concessioni di loculi cimiteriali non costituiscono attività commerciale agli effetti dell'Iva, si applichi solo se riferita all'attività posta in essere direttamente dal Comune, in veste di pubblica autorità.

Conseguentemente, l'istante ritiene che, nel caso in cui l'attività in questione sia esercitata da una società commerciale, la stessa assuma rilevanza agli effetti dell'Iva.

Pertanto, la società istante è del parere che sia la cessione agli utenti di loculi e cappelle sia i servizi cimiteriali effettuati dalla medesima siano da assoggettare ad Iva con aliquota ordinaria.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Nella fattispecie sottoposta all'esame della scrivente un Comune, con apposita convenzione, ha affidato alla società concessionaria la gestione delle aree cimiteriali e dei relativi servizi. Nell'ambito di tale attività di gestione la società concessionaria, con scritture private, cede in concessione d'uso i loculi cimiteriali per 99 anni, rinnovabili su richiesta, a terzi.

Il tema dell'applicazione dell'Iva alle concessioni di loculi cimiteriali, anche se nella diversa ipotesi in cui le concessioni siano fatte direttamente dai comuni, ha provocato un contenzioso sfociato dinanzi alla Corte di Giustizia delle CE.

La Corte con la sentenza n. 231/87 del 17 ottobre 1989, ha riconosciuto che tali concessioni, rientrando tra le attività svolte dagli enti pubblici in veste di pubblica autorità, sono da ritenersi escluse dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 4, n. 5) della sesta direttiva CEE secondo cui "gli Stati, le

regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni”.

In argomento è poi intervenuto il decreto legge n. 417 del 1991, che all’articolo 1, comma 14, ha disciplinato il trattamento fiscale delle concessioni a privati di aree, di loculi cimiteriali e degli altri manufatti per la sepoltura, disponendo espressamente che le medesime non costituiscono attività di natura commerciale ai fini Iva, dal cui campo di applicazione sono pertanto escluse.

Tale norma, tuttavia, non distingue, dal punto di vista soggettivo, le ipotesi in cui l’attività sia svolta direttamente da un comune da quelle in cui l’attività sia svolta, come nel caso in esame, da una società concessionaria per la quale opera la presunzione di commercialità prevista dall’art 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per chiarire la portata della norma recata dal citato decreto legge si ritiene utile richiamare la sentenza C-276/97 del 12 settembre 2000 in cui la Corte di Giustizia delle CE è tornata sull’interpretazione dell’art. 4, n. 5) della sesta direttiva ribadendo che il principio di non assoggettamento ad Iva “presuppone, oltre al fatto che l’attività considerata sia esercitata in veste di pubblica autorità, l’esercizio di tale attività da parte di un ente di diritto pubblico”. Ne consegue, secondo la Corte, che “un’attività svolta da un privato non è esente dall’Iva per il solo fatto di consistere nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità”.

In base a tale impostazione la Corte ha ritenuto, nella sentenza da ultimo citata, che l’esenzione di cui all’art. 4, n. 5) della sesta direttiva non può trovare applicazione nel caso in cui “l’attività consistente nel mettere a disposizione degli utenti un’infrastruttura stradale contro il pagamento di un pedaggio è esercitata ... non già da un ente pubblico, bensì da operatori privati” in base ad un regime di concessione.

Alla luce della giurisprudenza comunitaria richiamata si ritiene che la disposizione recata dall’art. 1, comma 14, del decreto legge n. 417 del 1991 possa

trovare applicazione solo nei confronti dei soggetti espressamente previsti dall'art. 4, n. 5) della sesta direttiva, tra i quali non rientrano le società commerciali.

Di conseguenza, si ritiene che le cessioni a terzi in concessione d'uso dei loculi cimiteriali per 99 anni, effettuate dalla società concessionaria rientrino nel campo di applicazione dell'Iva e che ad esse si renda applicabile l'aliquota prevista dalla Tabella A, parte III, n. 127-*quinquies*) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 in quanto i loculi sono assimilati alle opere di urbanizzazione primaria ai sensi dell'art. 26-bis del decreto legge n. 415 del 1989 convertito con modificazioni dalla legge n. 38 del 1990 e dell'interpretazione autentica di tale norma contenuta nell'art. 1, comma 14, del decreto legge n. 417 del 1991 convertito dalla legge n. 66 del 1992.

Per quanto riguarda gli altri servizi cimiteriali offerti dalla società concessionaria si specifica che i servizi relativi ad inumazioni, tumulazioni, esumazioni, traslazioni di salme, cremazioni, etc., sono soggetti ad Iva con aliquota ordinaria. Tali servizi, infatti, come già chiarito dalla circolare n. 8 del 1993 esulano dal campo di applicazione dell'Iva solo se resi dai comuni nella veste di pubblica autorità.

Rientrano nel campo di applicazione dell'Iva i servizi concernenti la manutenzione delle tombe, l'illuminazione elettrica con lampade votive, e in genere tutti gli altri servizi disciplinati da disposizioni di natura privatistica, per i quali, in assenza di specifiche disposizioni, si rende applicabile l'aliquota ordinaria del 20 per cento.

Sono, infine, esenti da Iva, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 27) del D.P.R. n. 633 del 1972, così come chiarito nella risoluzione n. 551603 del 5 luglio 1989, le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri quali il disbrigo di pratiche, l'allestimento della camera ardente, il trasporto feretro, le cessioni del feretro e delle corone mortuarie, prestazioni che sono esenti a prescindere dal soggetto che le effettua, stante il carattere oggettivo dell'esenzione.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale per la Sicilia, viene resa dalla

scrivente ai sensi dell'art.4, comma 1, ultimo periodo del d.m. 26 aprile 2001, n. 209.