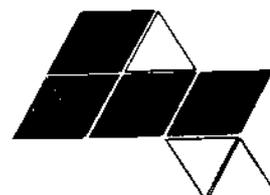


**federgasacqua**  
federazione italiana imprese pubbliche  
gas acqua e varie  
aderente alla C. I. S. P. E. L.



# **NEI CIMITERI CAMBIA IL REGIME FISCALE**

## 1. PREMESSA

Tre novità (l'art. 26 bis del D.L. 415/89, convertito con modificazioni con L. 38/90, la sentenza del 17/10/89 della Corte di Giustizia della CEE sull'IVA, la risoluzione 15/3/90 del Ministero delle Finanze) contribuiscono a rimettere in discussione comportamenti ormai consolidati per la maggior parte dei Comuni italiani.

Vediamone l'applicazione, distinta per i vari casi che si possono presentare, individuando le questioni che necessitano di chiarimenti ministeriali o pronunciamenti legislativi.

## 2. IL REGIME A MONTE

### 2.1 Campo di applicazione

L'art. 26 bis del D.L. 28/12/1989 n. 415 convertito con modificazioni con legge 28/2/1990 n. 38 (All. 1) parifica gli impianti cimiteriali alle opere di urbanizzazione primaria ai sensi e per gli effetti dell'art. 4 della L. 29/9/1964 n. 847, integrato dall'art. 44 della Legge 22/10/1971 n. 865, successivamente modificato dall'art. 17, comma 44 della legge 11/3/1988 n. 67 (All. 1).

Per la definizione dell'ambito di applicazione l'art. 26 bis citato rimanda all'art. 54 del D.P.R. 21/10/1975 n. 803 che si riporta per esteso (All. 1).

Sono così da considerarsi parificate ad ogni effetto ad opere di urbanizzazione primaria le seguenti:

1) Ampliamento e costruzione ex-novo di cimitero, così come la costruzione dei diversi tipi di sepolture realizzate all'interno di un cimitero.

Si tratta quindi dell'acquisto dell'area cimiteriale (se effettuato da società), la relativa recinzione, le eventuali opere di scavo e reinterro, la realizzazione degli spazi e dei viali destinati al traffico interno e di quant'altro necessario per l'impianto dei campi comuni a sistema di inumazione (art. 47 D.P.R. 803/75), dell'area necessaria per la costruzione dei crematori (art. 343 T.U. LL.SS. 27/7/1934 n. 1265), delle aree da concedere in uso a terzi (art. 91 D.P.R. 803/75), la costruzione di loculi da concedere in uso a terzi (art. 91 D.P.R. 803/75), di ogni altro tipo di sepoltura.

2) Vie d'accesso e zone di parcheggio cimiteriale.

3) Costruzioni accessorie, intendendosi per tali: deposito di osservazione, camera mortuaria, sala di autopsia, cappella, forno crematorio, servizi destinati al pubblico e agli operatori cimiteriali, abitazione del custode.

Si ritiene altresì che il deposito di osservazione, la sala di autopsia, ancorchè siano realizzate, in forza di quanto previsto al 2° comma dall'art. 12 del D.P.R. 803/75, in idoneo edificio rispondente allo scopo (in genere denominato centro funerario) in luogo diverso da quello cimiteriale, ricadano nell'ambito di applicazione della normativa di cui all'art. 26 bis citato.

Per quanto riguarda i forni crematori essi rientrano come impianto tecnologico nella classificazione di opera di urbanizzazione primaria, sia in sostituzione di altri obsoleti che per nuove installazioni, e ciò indipendentemente dalla realizzazione in contemporanea delle opere murarie atte a contenerli.

### 2.2 Il trattamento fiscale

Le opere di urbanizzazione primaria godono dei benefici dell'applicazione dell'aliquota IVA nella misura fissata al numero 22 della tabella A, parte 2ª, allegata al D.P.R. 26/10/1972 n. 633.

Conseguentemente le opere cimiteriali che ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 26 bis (vedasi paragrafo 2.1) saranno assoggettate all'aliquota IVA del 4%.

Difatti l'art. 8 del D.L. 31/10/80, n. 693 (come modificato dalla Legge di conversione 22.12.80, n. 891), dispone che sono assoggettate all'aliquota del 2% (ora 4%):

« 1) ..... omissis ..... »

2) le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nel n. 4 della L. 29/9/1964, n. 847 integrato dall'art. 44 della L. 22/10/1971, n. 865, nonchè quelle relative agli impianti di produzione ed alle reti di distribuzione calore - energia;

3) ..... omissis ..... »

4) le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati, delle opere e degli impianti di cui ai precedenti numeri 1), 2) e 3);

5) le cessioni e le importazioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati, delle opere e degli impianti di cui ai precedenti numeri 1), 2), 3);

6) ..... omissis ..... »

Alle opere di urbanizzazione primaria, ex art. 4 della L. 847/1964 per effetto del surriportato art. 26 bis L. 38/1990 vanno quindi ora aggiunte quelle cimiteriali indicate nell'art. 54 del Regolamento di Polizia Mortuaria (D.P.R. 21.10.1975, n. 803) specificate ai punti 1, 2, 3 del paragrafo 2.1.

In tal senso dovrebbe essere convenientemente aggiornata ed integrata la circolare del Ministero delle Finanze n. 14 del 17.4.1981.

A miglior chiarimento, il soggetto (generalmente il Comune) che appalta i lavori di ampliamento o costruzione di cimiteri, intesi nel senso specificato al precedente 2.1, assume la veste di "consumatore finale" rispetto all'impresa appaltatrice; quest'ultima dovrà emettere fatture con aliquota IVA al 4%.

### 2.3 Soggetti interessati

La norma ha natura "oggettiva" cosicchè l'aliquota ridotta si applica indipendentemente dal soggetto che realizza le opere, sia questi un Comune, un'azienda municipalizzata, una IPAB.

### 2.4 Identificazione dei beni forniti per la costruzione delle opere di urbanizzazione (punto 5 dell'art. 8 D.L. 31/10/1980 n. 693):

Qui soccorre la circolare ministeriale n. 14 del 17/4/1981 che precisa:

1) ai fini dell'identificazione dei "beni" ammessi all'aliquota ridotta vale il criterio della permanenza del carattere di "individualità" dei beni stessi anche successivamente al loro impiego nella costruzione;

2) conseguentemente non fruiscono dell'agevolazione quei beni che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per l'acquirente, quali mattoni, chiodi, tondini di ferro, cemento, ecc.

A titolo esemplificativo la suddetta circolare indica taluni beni assoggettabili all'aliquota del 2% (ora 4%), quali:

- a) per la costruzione di immobili agevolati: ascensori, infissi, sanitari per bagno, impianti idrici (lavandini, vasche, ecc.), impianti di riscaldamento (tubazioni, termosifoni, ecc.);
- b) per gli impianti elettrici: il contatore, gli interruttori, il filo elettrico, ecc. e relative prestazioni accessorie di posa in opera.

Il tutto a condizione però che sotto la sua responsabilità l'acquirente dichiari che i beni suddetti sono destinati agli scopi surricordati.

## 2.5 Ottenimento dell'addebito di IVA ridotta

Per ottenere l'addebito dell'IVA ridotta al 4% il soggetto interessato deve fare una formale richiesta al fornitore, precisando che i lavori (e/o i materiali) sono destinati ad opere di urbanizzazione. Chiaramente non vi sono difficoltà quando si tratti:

a) di appalto totale dell'opera;

b) di appalto dei soli lavori di recinzione ed eventuale scavo e rinterro (quanto le rimanenti costruzioni saranno effettuate in tempi successivi direttamente o indirettamente);

In tali casi è sufficiente scrivere una lettera all'Impresa appaltatrice chiedendo che le fatture relative ai lavori commesse vanno assoggettate all'aliquota 4%.

Meno facile è il discorso relativo all'acquisto dei materiali se l'opera viene realizzata direttamente.

Se il Comune o l'Azienda all'atto dell'acquisto delle forniture, è in grado di sapere che l'intera partita, oggetto dell'acquisto, è sicuramente destinata ad essere impiegata per l'esecuzione di opere o servizi a cui è applicabile l'art. 26 bis, allora può chiedere al fornitore di addebitargli l'IVA con l'aliquota ridotta 4%.

Se, viceversa, com'è usuale, l'acquisto viene fatto "per magazzino", ossia quando i materiali acquistati possono essere impiegati, indifferentemente, sia per eseguire nuove costruzioni cimiteriali o manutenzioni le più varie, allora il fornitore dovrà applicare l'IVA alla aliquota ordinaria (19%).

## 2.6 Ricadute per il finanziamento delle opere

La deliberazione del CIPE del 19/12/1989 che fissa i settori prioritari di intervento degli EE.LL. relativi agli investimenti per il 1990 (All. 2), non ricomprende gli impianti cimiteriali in alcuno dei gruppi, non essendo classificate le opere cimiteriali, a quel momento, né opere di urbanizzazione primaria né secondaria.

Solo gli impianti cimiteriali esistenti potevano essere ricompresi nelle "opere manutentive dirette alla conservazione del patrimonio e dei servizi pubblici".

Quanto prima il CIPE dovrebbe pertanto effettuare apposita delibera di integrazione di quella del 19/12/1989 inglobando gli impianti cimiteriali nel 1° gruppo (o tutt'al più nel 2°).

## 3. IL REGIME A VALLE

Risultano interessate essenzialmente questi tipi di attività cimiteriali:

- a) concessioni a privati o ad enti dell'uso di aree per la costruzione di sepolture a sistema di tumulazione individuale, per famiglie e collettività;
- b) concessioni a privati o ad enti dell'uso di loculi, ossarietti, nicchie cinerarie, cappelle, edicole o sepolture in genere, per salme, resti o ceneri di persone decedute;
- c) servizi prestati a terzi nell'ambito cimiteriale, strettamente connessi a sepolture (operazioni cimiteriali quali inumazioni, tumulazioni, cremazioni, esumazioni, estumulazioni, traslazioni e similari); diritti comunali per collocamento epigrafici, subentri nell'intestazione di concessioni, ecc.;
- d) servizi di illuminazione elettrica votiva;
- e) servizi di piccola manutenzione alla tomba (anche flo-reale).

Ci soffermeremo principalmente sulle concessioni cimiteriali.

### 3.1 Le concessioni di aree cimiteriali

Sinteticamente si può dire che i cimiteri fanno parte del demanio comunale, assimilati espressamente (art. 824 C.C.) allo stesso regime dei beni demaniali (sono cioè inalienabili e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano).

Solo l'autorità pubblica può costituire a favore di privati situazioni soggettivamente rilevanti, in forza di legge (art. 91 D.P.R. 803/75), con provvedimento di concessione (con il quale si conferiscono a privati poteri o facoltà inerenti a diritti della stessa pubblica amministrazione).

La giurisprudenza è costante nel ritenere che i diritti nascenti dalla concessione cimiteriale trasferiscano ai privati diritti soggettivi perfetti di natura reale nei confronti di altri privati e diritti "affievoliti" nei confronti della amministrazione concedente.

### 3.2 Le concessioni in uso di manufatti costruiti dalla pubblica amministrazione.

Pur non essendo prevista tale facoltà nell'art. 91 del D.P.R. 803/75 in effetti negli ultimi 30/40 anni si è assistito ad una proliferazione di costruzioni cimiteriali da parte dell'Ente Locale che ne ha concesso l'uso, prima in forma perpetua, poi a tempo determinato.

Il fenomeno più diffuso riguarda i loculi e gli ossarietti.

Le concessioni di loculi cimiteriali non sono state precisamente classificate. Alcuni autori le parificano come trattamento a quelle di aree, altri li vedrebbero inquadrabili con lo schema negoziale della locazione.

La natura giuridica dei negozi conseguenti alla concessione amministrativa stipulati fra il Comune e i privati incide però sul regime fiscale delle concessioni cimiteriali.

Si propende per la parificazione del trattamento per le concessioni dei loculi alle concessioni di aree cimiteriali, con ciò che ne discende.

### 3.3 Il regime fiscale delle concessioni

Il Ministero delle Finanze è intervenuto con circolare (n. 18 del 22/5/76) e successivamente con diverse risoluzioni (n. 360730 del 10/10/79, n. 354968 del 18/2/83 e n. 341971 del 20/5/83) per affermare che le concessioni cimiteriali, sia di aree che di loculi, ossarietti, ecc., rientrano nel campo di applicazione dell'IVA.

I ragionamenti contenuti in tali risoluzioni vanno nel senso che:

- le concessioni si sostanziano in un complesso di prestazioni di servizi che il Comune rende a fronte di un corrispettivo.

In particolare e con riferimento ai loculi il Comune assicurerebbe ai concessionari: 1) l'uso del loculo; 2) la chiusura del loculo; 3) l'illuminazione, sia con riferimento a tutto il cimitero, che all'area in oggetto; 4) l'ordinaria e straordinaria manutenzione dei loculi; 5) l'uso della camera mortuaria;

- le concessioni sia di aree cimiteriali, che di loculi, sono inquadrabili nell'ambito delle attività di natura commerciale svolte dal Comune.

sono intervenuti ora due nuovi fatti che rimettono in discussione la prassi consolidata.

La sentenza del 17/10/1989 della Corte di Giustizia della CEE e la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 550606 del 15/3/1990.

Vediamone sinteticamente i contenuti:

1) la sentenza della Corte di Giustizia della CEE del 17/10/1989 (All. 3) chiarisce che l'ente pubblico non è considerato soggetto passivo d'imposta quando sussistono contemporaneamente i seguenti 3 requisiti:

- attività esercitate dall'ente in quanto pubblica autorità, ossia svolte nell'ambito del regime giuridico proprio degli enti pubblici;
- non comprese nell'allegato D della VI direttiva della CEE (elenco delle attività di cui all'art. 4, paragrafo 5, 3° comma);
- attività il cui mancato assoggettamento non provochi distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

La sentenza citata si riferisce, tra l'altro, espressamente alla situazione di concessioni cimiteriali citate in uno dei casi portati al giudizio della Corte.

La sentenza rimette in discussione la materia dell'imposizione IVA a carico degli enti pubblici, imponendo di adeguarsi alla direttiva della CEE.

Attualmente la normativa italiana per distinguere se una attività ricade o meno nel campo di applicabilità dell'IVA per

gli enti pubblici, distingue fra attività riconducibili (le commerciali) e non riconducibili all'art. 2195 del C.C. (le non commerciali).

La direttiva della CEE invece fa risalire l'applicabilità o meno dell'IVA al fatto che si tratti di attività di diritto pubblico o attività di diritto privato.

Le prime, di norma, non sono soggette ad imposta, anche se l'ente pubblico percepisce corrispettivi.

Sono invece soggette ad imposta, eccezionalmente, solo quando tali attività sono svolte, o possono anche essere svolte, da privati e purchè non si provochino distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

Non vi è dubbio che le concessioni cimiteriali, alla luce di questi nuovi principi, non possano che essere considerate attività svolte in regime di diritto pubblico (si tratta di concessioni amministrative) con distorsione di mercato che si potrebbe creare sul territorio nazionale veramente irrilevante (es. confraternite, IPAB).

La sentenza enuncia il principio di diretta applicabilità della norma della direttiva comunitaria.

Ciò significa che, anche in contrasto con la legislazione nazionale vigente, gli enti interessati possono avvalersi del disposto della direttiva.

Al proposito, per evitare applicazioni "a pelle di leopardo" laddove certi enti vadano in un senso e altri, per sola disinformazione, in un altro, con disparità di trattamento fra i cittadini dello Stato, si ritiene doveroso che l'Amministrazione Centrale, attraverso gli strumenti normativi più opportuni, provveda celermente a recepire nell'ordinamento i criteri stabiliti dalla sentenza, fornendo concrete indicazioni sulle attività non più soggette ad imposta.

2) Con risoluzione n. 550606 del 15/3/1990 (All. 4) il Ministero delle Finanze, pur limitandosi a rispondere ad un quesito sulle concessioni di aree cimiteriali, rimette in discussione il principio ormai consolidato e afferma che tali concessioni essendo su beni demaniali, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta di registro (e quindi fuori campo di applicabilità IVA).

Conseguentemente agli atti amministrativi di concessione cimiteriale è applicabile il combinato disposto di cui agli artt. 45 del T.U. 26/4/1986 n. 131 e n. 5, punto 2 della parte prima della tariffa allegato A, cioè imposta di registro nella misura del 2% del corrispettivo.

Con detta risoluzione il Ministero delle Finanze modifica la propria precedente posizione (anche se esplicitamente solo per le aree cimiteriali) riconoscendo implicitamente la reale natura giuridica del rapporto (di concessione amministrativa e non cessione).

Vi è però da dire che per un cambiamento di impostazione di tale portata non sembra sufficiente una risoluzione ministeriale, carente di argomentazioni, senza richiamo esplicito alla sentenza della Corte di Giustizia della CEE o comunque al fatto che alla base di tale cambiamento di indirizzo c'è il riconoscimento che le concessioni cimiteriali sono fuori campo di applicazione dell'IVA in quanto attività di diritto pubblico.

Successivamente è intervenuta l'ANCI che, con propria circolare n. 901 del 10/4/90 (All. 5), assume l'orientamento di non condividere i contenuti della citata risoluzione ministeriale, ribadendo che le concessioni cimiteriali ricadano nel campo di applicabilità dell'IVA.

In più si ritiene applicabile anche a valle, quindi nelle concessioni in uso di sepoltura, l'art. 26 bis del D.L. 415/89

convertito con modificazioni con L. 38/90. Pertanto dal 1/3/1990 tutte le concessioni cimiteriali dovrebbero farsi, secondo l'ANCI, applicando l'IVA al 4%.

Il panorama si è ancor più fatto "nebbioso" per effetto di indecisioni da parte delle strutture periferiche del Ministero delle Finanze, che non hanno fornito con tempestività precise istruzioni di comportamento.

Vi è inoltre da ricordare che le Amministrazioni comunali si trovano in difficoltà, sia per effetto dei forti arretrati di contratti di concessione ancora da stipulare che creano incertezze applicative, sia per l'obiettivo concomitanza e accavalamento di indirizzi.

Alla luce di quanto sopra si ritiene di poter concludere che per un cambiamento di impostazione come quello prospettato dalla risoluzione ministeriale n. 550606 del 15/3/90, pur condividendone lo spirito, ma non sottovalutando gli effetti e il contenzioso che ne potrebbe derivare, si è orientati a non darne applicabilità finché non intervengano ulteriori chiarimenti ministeriali (meglio se per fonte legislativa) che vadano nel senso sopra indicato.

#### 4. ALTRI SERVIZI

Di fatto per i servizi prestati a terzi nell'ambito cimiteriale, strettamente connessi a sepolture (vds. esemplificazione alla lettera c) del paragrafo 3) nella maggior parte dei Comuni italiani si considera l'attività non soggetta ad IVA, in quanto vengono concepiti come prestazioni svolte come compito d'istituto.

Per i servizi di illuminazione elettrica votiva è applicabile l'aliquota piena (ora 19%) di IVA, come per quelli di piccola manutenzione alla tomba e per altri servizi non inquadrabili fra le attività d'istituto dell'E.L..

La gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri è da considerare quale "prestazione di servizio al pubblico con carattere di uniformità, frequenza e importo limitato". Per tale motivo il Ministero delle finanze, con circolare n. 31 del 27/4/1973, ha consentito particolari modalità di applicazione dell'IVA sin dalla sua istituzione. I temperamenti di carattere formale agli obblighi imposti dal D.P.R. 633/1972 sono stati poi confermati e meglio specificati con il decreto ministeriale 16/12/1980, le cui disposizioni (specificatamente dirette alle operazioni relative alla somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano) sono anche applicabili alle prestazioni effettuate in dipendenza del servizio delle lampade votive nei cimiteri, in quanto compatibili, ai sensi dell'articolo 5 del decreto citato.

#### 5. CONCLUSIONI

##### 5.1 Il punto di arrivo e le azioni possibili

Si ritiene di partire dalla individuazione del punto di arrivo per poi risalire alle azioni da fare.

1) L'art. 26 bis incide per il regime fiscale cimiteriale "a monte", cioè per l'ampliamento o la costruzione cimiteriale,

dei cimi D.P. tipi d'cond 75. degli immobili realizzati in un'ome contenuta nell'art. 54 del

2) La concessione di sepoltura (aree, cappelle, loculi, ossarietti, ecc.) è attività svolta dall'ente locale in quanto pubblica autorità, non in grado di produrre distorsioni apprezzabili di concorrenza, e per tale motivo fuori campo di applicazione IVA.

Per il trattamento fiscale dei negozi giuridici fra concedente e concessionario è conseguentemente applicabile il combinato disposto di cui agli artt. 45 del T.U. 26/4/1986 n. 131 e n. 5 punto 2, della parte prima della tariffa allegato A (imposta di registro nella misura del 2%).

Essendo questo il punto di arrivo, che si condivide, il Parlamento o il Ministero delle Finanze è tenuto ad utilizzare le tecniche normative più adeguate per raggiungere tale scopo. Nella fattispecie si può utilizzare:

a) la conversione in legge del D.L. 27/4/1990 n. 90 per interpretare e chiarire la applicazione della normativa (vds. All. 6 per un testo possibile).

b) in subordine la emanazione di circolare del Ministero delle Finanze che precisi il pensiero intuito nella risoluzione del 15/3/90, scarsamente motivato e supportato.

In tal caso resterebbe però aperto un contenzioso non indifferente per gli effetti (IVA a credito e IVA a debito) che con il repentino cambiamento di indirizzo si andrebbero a toccare.

##### 5.2 Gli effetti economici

I Comuni risparmiano il 15% (differenziale fra il 19% ed il 4%) di IVA per le opere cimiteriali a cui è applicabile l'art. 26 bis.

Per le opere destinate a concessione cimiteriale ci rimettono il 4%.

I cittadini interessati sono i veri fruitori di questa revisione. Risparmiano in ogni caso.

##### 5.3 Decorrenze

Gli effetti visti al paragrafo 2 per quanto riguarda l'art. 26 bis sono in vigore dal 1/3/1990, data di efficacia della legge di conversione del D.L. 4/5/89, a norma dell'art. 15, comma 5, della L. 23/8/88 n. 400 (Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri).

Circa il passaggio delle concessioni cimiteriali da dentro il campo di applicazione dell'IVA a fuori campo e quindi l'assoggettamento all'imposta di registro, si ritiene vi siano 2 strade:

a) Comuni che optano per ritenere già fin d'ora applicabile il fuori campo IVA.

Evidentemente si basano sulla immediata applicabilità della risoluzione del 15/3/90 estendendone gli effetti ai loculi. Visti i notevoli arretrati di contratti ancora da stipulare in molti Comuni d'Italia, si ritiene che si possano definire zona per

zona, d'intesa con l'Ufficio IVA e quello del Registro, le modalità di attuazione.

Una soluzione ipotizzabile può essere la seguente:

Per tutti gli atti di concessione per i quali alla data del 15/3/1990 si era provveduto ad emettere il documento contabile relativo (fattura per il corrispettivo di concessione, indipendentemente dal fatto se sia avvenuto o meno il pagamento, totale, parziale) si prosegue, ad esaurimento, con la procedura fin qui seguita da ogni Ente Locale.

Le concessioni effettuate dopo il 15/3/90, ritenute fuori del campo di applicazione dell'IVA, saranno assoggettate ad imposta di registro.

Eventuali somme percepite dal Comune a titolo di IVA per fatturazione proseguita oltre il 15/3/90 saranno accreditate (fino ad un anno di distanza, ma si spera che la questione possa essere risolta prima...) al concessionario avvisandolo nel contempo che all'atto della stipula egli dovrà pagare il 2% di imposta di registro.

b) Comuni che optano per non ritenere applicabile fin d'ora il fuori campo IVA.

E' questo anche l'orientamento dell'ANCI (anche se non condividiamo l'applicabilità della riduzione IVA al 4% per effetto dell'art. 26 bis).

Si tratterà allora di *mantenere in essere le procedure attualmente vigenti* finchè un chiarimento ministeriale o un provvedimento legislativo non modifichino la materia nel senso indicato.

Conseguentemente si procederà come al punto a), con l'avvertenza di sostituire al 15/3/90 la data della circolare del Ministero delle Finanze o dell'efficacia dell'eventuale provvedimento legislativo.

E' appena il caso di accennare che in questa seconda ipotesi gli Enti Locali sono chiamati a dare la dovuta priorità al recupero di situazioni di ritardo nella stipula dei contratti di concessione.

Eventuali richieste di rimborso IVA presentate da cittadini troveranno risposta negativa da parte dell'Amministrazione Comunale in base alle motivazioni contenute nello studio.

Si rimanderà così alla commissione tributaria la soluzione delle controversie.

## ALLEGATI

### ALLEGATO 1

Art. 26-bis D.L. 28/12/1989 n.415  
convertito con L. 28/2/90 n.38

Impianti cimiteriali

1. Gli impianti cimiteriali sono servizi indispensabili parificati alle opere di urbanizzazione primaria ai sensi e per gli effetti dell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865<sup>(1)</sup>.

2. Ai fini dell'applicazione della norma di cui al comma 1 si considerano impianti cimiteriali le opere ed i servizi indicati all'articolo 54 del regolamento di polizia mortuaria, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 21 ottobre 1975, n. 803, e successive modificazioni<sup>(2)</sup>.

### ALLEGATO 2

Comitato Interministeriale per la programmazione  
economica

Deliberazione 19 dicembre 1989.

Determinazione dei settori prioritari di interventi delle province, dei comuni e delle comunità montane, ai sensi dell'art. 4 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 65, convertito nella legge 26 aprile 1989, n. 155.

Il Comitato Interministeriale per la programmazione  
economica

Visto il decreto legge 2 marzo 1989 n. 65, recante disposizioni in materia di finanza pubblica, convertito, con modificazioni e integrazioni, nella legge 26 aprile 1989, n. 155;

Visto in particolare l'art. 4 del citato decreto-legge n. 65/89 che, tra l'altro, assegna al CIPE il compito di determinare entro il 31 dicembre di ciascun anno i settori prioritari cui debbono essere indirizzati gli interventi da realizzarsi da province, comuni e loro consorzi e comunità montane mediante l'assunzione di mutui con la Cassa depositi e prestiti, con la Direzione generale degli istituti di previdenza e con l'istituto per il credito sportivo;

<sup>(1)</sup> Il testo dell'art. 4 della legge n. 847, 1964 (Autorizzazione ai comuni e loro consorzi a contrarre mutui per l'acquisizione delle aree ai sensi della legge 18 aprile 1962, n. 167), come integrato dall'art. 44 della legge n. 865/1971, successivamente modificato dall'art. 17, comma 44, della legge 11 marzo 1988, n. 67, è il seguente:

"Art. 4.- Le opere di cui all'art. 1 lettera h), sono quelle di urbanizzazione primaria e cioè:

- a) strade residenziali;
- b) spazi di sosta o di parcheggio;
- c) fognature;
- d) rete idrica;
- e) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
- f) pubblica illuminazione;
- g) spazi di verde attrezzato.

Le opere di cui all'art. 1, lettera c), sono le seguenti:

- a) asili nido e scuole materne;
- b) scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo;
- c) mercati di quartiere;
- d) delegazioni comunali;
- e) chiese ed altri edifici religiosi;
- f) impianti sportivi di quartiere;
- g) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie;
- h) aree verdi di quartiere".

<sup>(2)</sup> L'art. 34 del regolamento di polizia mortuaria, approvato con D.P.R. n. 803/1975, è così formulato:

"Art. 54.- La relazione tecnico-sanitaria che accompagna i progetti di ampliamento e di costruzione dei cimiteri, deve illustrare i criteri in base ai quali l'amministrazione comunale ha programmato la distribuzione dei lotti destinati ai diversi tipi di sepoltura.

Conterrà anche la descrizione dell'area, della via di accesso, delle zone di parcheggio degli spazi e viali destinati al traffico interno, delle costruzioni accessorie (deposito di osservazione, camera mortuaria, sala di autopsia, cappella, forno crematorio, servizi destinati al pubblico ed agli operatori cimiteriali, abitazione del custode).

Gli elaborati grafici dovranno essere completi di piante, sezioni e prospetti, in scala adeguata, sia in riferimento alle varie zone del complesso, sia agli edifici dei servizi generali".

Visto l'art. 4 comma 8, che fa comunque salve le disponibilità determinate da specifici provvedimenti legislativi;

Tenuto presente che la Cassa depositi e prestiti ha comunicato l'ammontare dei mutui che la stessa Cassa prevede di concedere nell'esercizio 1990 e nei due anni successivi;

Ravvisata la necessità di coordinare ed indirizzare la spesa per gli investimenti degli enti locali in infrastrutture e pubblici servizi, tenendo nella dovuta considerazione le esigenze emergenti;

Vista la propria precedente delibera del 30 marzo 1989 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 92 del 20 aprile 1989) che, in attuazione di quanto disposto dalla norma sopracitata, ha individuato i settori cui prioritariamente indirizzare gli interventi relativi all'anno 1989;

Udita la relazione del Ministro del Bilancio e della programmazione economica;

delibera

Il raggiungimento degli obiettivi primari di infrastrutture del territorio e pubblici servizi permane anche per l'anno 1990 quale fondamento alla concessione di mutui da parte della Cassa depositi e prestiti, della Direzione degli istituti di previdenza e dell'Istituto per il credito sportivo alle province, ai comuni e loro consorzi ed alle comunità montane.

Resta confermato il rilievo da dare al soddisfacimento dei fabbisogni emergenti con particolare riferimento alle istanze che promanano dalle grandi aree urbane e metropolitane.

A tal fine è ribadito l'ordine prioritario da assegnare alle seguenti tipologie di opere ai fini dell'accoglimento delle domande di concessione dei mutui:

1° Gruppo di opere:

- opere fognarie e depurative,, smaltimento rifiuti, opere acquedottistiche;
- opere per impianti di illuminazione, elettrodotti, metanodotti, gasdotti;
- opere stradali, parcheggi e metropolitane.

Nell'ambito di questo primo gruppo cui, peraltro, è necessario riconoscere priorità trattandosi di opere indispensabili, debbono essere primariamente affrontate le nuove ed immediate esigenze, cioè:

- per le aree urbane: parcheggi e metropolitane;
- per l'intero territorio nazionale: gli impianti di smaltimento ed i metanodotti.

2° Gruppo di opere:

- edifici scolastici;
- impianti sportivi;
- parchi e giardini.

3° Altre opere.

A ciascun gruppo di opere, con sottostanti tipologie di intervento e con lo stesso ordine prioritario, sono assimilati gli interventi di carattere manutentorio diretti alla conservazione del patrimonio e dei servizi pubblici.

## ALLEGATO 3

Corte di Giustizia delle Comunità Europee

SENTENZA DELLA CORTE  
17 ottobre 1989

“Imposta sul valore aggiunto - Nozione di soggetto passivo - Enti pubblici”

Nei procedimenti riuniti 231/87 e 129/88,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, dalle Commissioni tributarie di secondo e di primo grado di Piacenza, nelle cause dinanzi ad esse pendenti

fra

nel procedimento 231/87

L'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza)

e

il Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza),

e

nel procedimento 129/88

fra

il Comune di Rivergaro e altri 23 comuni

e

l'Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza domande vertenti sull'interpretazione dell'art. 4, n. 5, della Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (G.U. n. L. 145, pag. 1),

## LA CORTE

composta dai signori: O. Due, presidente,  
Sir Gordon Stynn e F.A. Schockweiler, presidenti di sezione,

G.F. Mancini, R. Joliet, T.F. O'Higgins, J.C. Moitinho de Almeida, G.T. Rodriguez Iglesias e G. Grévisse, giudici,

avvocato generale: J. Mischo,

cancelliere: H.A. Rührt, amministratore principale,

viste le osservazioni presentate

- per la Repubblica italiana, nelle due cause, dal prof. Luigi Ferrari Bravo, capo del servizio del contenzioso diplomatico, in qualità di agente, assistito dall'avv. dello Stato Franco Favara,

- per la Commissione delle Comunità Europee, nelle due cause, dal dr. proc. Enrico Traversa, membro del suo servizio giuridico,

- per il comune di Carpaneto Piacentino, nella causa 231/87, dagli avv.ti Umberto Pototschnig, Francesco Tesauro e dal rag. Michele Avantageggiati,
- per il Governo dei Paesi Bassi, nella causa 129/88, dal sig. H.J. Heinemann, segretario generale presso il ministero degli affari esteri,
- per il comune di Piacenza, nella causa 129/88, dagli avv.ti Fausto Capelli e Francesco Tesauro,
- per il comune di Rivergaro e 23 altri comuni, nella causa 129/88, dagli avv.ti Francesco Tesauro, Franco Mancini e dal rag. Michele Avantageggiati,

vista la relazione d'udienza ed in seguito alla trattazione orale del 1° febbraio 1989,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale presentate all'udienza del 15 marzo 1989,

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

Con ordinanze 8 maggio 1987 e 28 aprile 1988, pervenute alla cancelleria della Corte rispettivamente il 30 luglio 1987 e il 4 maggio 1988, le Commissioni tributarie di secondo e di primo grado di Piacenza hanno sollevato, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, varie questioni pregiudiziali riguardanti l'interpretazione dell'art. 4, n. 5 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (G.U. n. L. 145, pag. 1) (in prosieguo: la sesta direttiva).

Tali questioni sono insorte nell'ambito di due controversie tra l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) e il comune di Carpaneto Piacentino, da un lato, il comune di Rivergaro, con altri 23 comuni intervenuti a sostegno delle sue conclusioni, e l'Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza, dall'altro; le controversie vertono in particolare sulla individuazione, al fine dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), delle seguenti operazioni compiute dai detti comuni: concessione di aree di loculi cimiteriali, concessione di diritti di superficie e cessione in proprietà di aree nell'ambito dell'edilizia residenziale agevolata, sdemanializzazione di un reliquato stradale e relativa cessione, gestione dell'acquedotto, concessione in appalto della pesa pubblica, cessione del legno proveniente dalla potatura degli alberi e cessione di accessori per loculi cimiteriali.

Per risolvere queste controversie i giudici nazionali hanno deciso di adire la Corte in via pregiudiziale.

Nel procedimento 231/87, le questioni sollevate dal giudice nazionale sono volte ad accertare:

1) Se il principio di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva, che esclude dal novero delle attività soggette all'IVA quelle cosiddette "istituzionali" sia di applicazione immediata, in difetto di una normativa nazionale specifica.

2) Se con la locuzione "attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità", di cui al citato art. 4, n. 5, primo

comma, il legislatore comunitario abbia inteso individuare quelle attività che la pubblica amministrazione esercita in modo diretto ed esclusivo, in virtù di poteri di imperio, pur se derivati.

3) Accertato che le attività istituzionali sono esercitate in via esclusiva dall'ente pubblico, se la locuzione "attività di questo genere", di cui all'art. 4, n. 5, secondo comma, si riferisca alle residue attività concernenti i servizi pubblici, disciplinate in Italia dal regio decreto 15 ottobre 1925, n. 2578.

4) Se l'art. 4, n. 5, secondo comma, vada interpretato nel senso che impone agli Stati membri l'obbligo di inserire nella rispettiva normativa tributaria il criterio delle "distorsioni di concorrenza di una certa importanza" per l'assoggettamento delle operazioni indicate da tale comma.

5) Se l'art. 4 n. 5 terzo comma, che stabilisce che gli enti pubblici sono considerati soggetti passivi per le attività elencate nell'allegato D alla direttiva quando non sono trascurabili, vada interpretato nel senso che impone agli Stati membri l'obbligo di inserire nella loro normativa tributaria il criterio della "non trascurabilità".

Nel procedimento 129/88, il giudice nazionale ha sottoposto alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se le disposizioni comunitarie contenute nel paragrafo 5 dell'art. 4 della Sesta direttiva CEE sull'IVA sono di immediata e diretta applicazione.

2) Se il legislatore italiano - in attuazione dell'art. 1 della predetta direttiva, ai fini dell'adeguamento del proprio regime IVA alle disposizioni comunitarie - aveva l'obbligo:

- a) di stabilire il principio generale contenuto nel primo comma del paragrafo 5 dell'art. 4 della Sesta direttiva CEE, precisando i criteri specifici che valgano a definire le attività esercitate dai comuni "in quanto pubblica autorità";
- b) di escludere dall'imposizione le attività pubbliche che, pur se qualificabili commerciali, a seconda della legislazione nazionale, hanno natura pubblico-autoritativa;
- c) in ottemperanza a quanto previsto dal comma secondo del paragrafo 5 dell'art. 4, di non assoggettare comunque ad imposta le attività pubbliche, allorchè esse non provochino distorsioni di una certa importanza al regime di libera concorrenza, precisando i necessari limiti quantitativi;
- d) in osservanza a quanto disposto dal terzo comma del paragrafo 5 dell'art. 4 della sesta direttiva, di fissare una soglia di non imponibilità per le attività pubbliche elencate nell'allegato D della sesta direttiva".

Per una più ampia illustrazione degli antefatti e del contesto giuridico delle cause principali, dello svolgimento del procedimento, nonché delle osservazioni presentate alla Corte, si fa rinvio alla relazione d'udienza. Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte.

Tutte le questioni sollevate vertono sull'interpretazione dell'art. 4, n. 5 della sesta direttiva, che così recita:

"Gli stati, le regioni, le provincie, 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.

Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono sempre considerati come soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato D quando esse non sono trascurabili.

Gli Stati membri possono considerare come attività della pubblica amministrazione le attività dei suddetti enti le quali siano esenti a norma degli artt. 13 o 28".

Le questioni sollevate dai giudici nazionali possono raggrupparsi per ragioni di utilità in quattro punti, inerenti rispettivamente l'interpretazione del primo, del secondo e del terzo comma dell'art. 4, n. 5, e l'efficacia diretta di detta norma.

Sull'interpretazione dell'art. 4, n. 5 primo comma, della sesta direttiva.

La prima questione è volta ad accertare quali siano le caratteristiche essenziali delle attività esercitate "in quanto pubbliche autorità", di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della Sesta direttiva, nonché a precisare gli obblighi che tale norma impone agli stati membri.

Si deve ricordare che dall'art. 2 della Sesta direttiva, che definisce la sfera di applicazione dell'IVA, risulta che all'interno del paese sono soggette all'imposta solo le attività di carattere economico.

La nozione di attività economiche è definita all'art. 4, n. 2, nel senso che comprende le attività di produttore, di commerciante e di prestatore di servizi.

Ai sensi dell'art. 4, n. 1, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente una di queste attività economiche. E' dunque come eccezione a questa norma che l'art. 4, n. 5, primo comma, sulla cui interpretazione verte la presente questione, esclude gli stati, le regioni, le provincie, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico dalla nozione di soggetto passivo per quanto riguarda alcune loro attività "anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni".

Come la Corte ha dichiarato nelle sentenze 11 Luglio 1985 (causa 107/84, Commissione c/ Repubblica federale di Germania, Racc. pag. 2663) e 26 marzo 1987 (causa 235/85, Commissione c/ Regno dei Paesi Bassi, Racc. pag. 1485), l'analisi di questa norma alla luce degli obiettivi della direttiva, mette in evidenza che per l'applicazione dell'esenzione devono essere congiuntamente soddisfatte due condizioni, vale a dire l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico e l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

Per definire quest'ultima condizione non è possibile fondarsi, come è stato sostenuto, sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'ente pubblico, poichè questi elementi sono presi in

considerazione da altre norme della direttiva, e per altre finalità.

Infatti, l'oggetto o la finalità di talune attività economiche rientranti nell'ambito d'applicazione dell'IVA sono determinanti ai fini della restrizione della portata del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico (art. 4, n. 5, terzo comma, e allegato D della sesta direttiva), e ai fini della determinazione dell'esenzione di cui al capo X della direttiva stessa. L'art. 13, lett. A, n. 1, di tale capo della direttiva dispone in particolare esenzioni a favore di alcune attività, svolte da enti di diritto pubblico o da altri enti, il cui carattere sociale sia stato riconosciuto dallo stato membro di cui trattasi, a causa del loro interesse pubblico.

Dall'analisi dell'art. 4, n. 5, primo comma, nel contesto della direttiva, emerge che le modalità di esercizio delle attività consentono di determinare la portata del non assoggettamento degli enti pubblici.

Infatti, laddove tale norma subordina il non assoggettamento degli enti di diritto pubblico alla condizione che essi agiscano "in quanto pubblica autorità", essa esclude dal non assoggettamento le attività da essi svolte non in quanto soggetti di diritto pubblico, ma in quanto soggetti di diritto privato. L'unico criterio che consenta di distinguere con certezza queste due categorie di attività, è, di conseguenza, il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale.

Ne consegue che gli enti di diritto pubblico di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva esercitano attività "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma qualora ciò avvenga nell'ambito del regime giuridico loro proprio. Quanto invece essi agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgano attività "in quanto pubbliche autorità". Spetta al giudice nazionale qualificare l'attività di cui è causa in base a questo criterio.

Per quanto riguarda la trasposizione della norma di cui all'art. 4, n. 5, primo comma, nei diritti nazionali, è opportuno ricordare che, poichè trattasi di un obbligo di risultato imposto da una direttiva, spetta ad ogni Stato membro, ai sensi dell'art. 189, terzo comma, del Trattato, scegliere la forma e i mezzi idonei al conseguimento di detto risultato.

Ne consegue che, qualora gli Stati membri siano tenuti a garantire che le attività od operazioni svolte dagli enti pubblici in quanto pubbliche autorità non siano soggette a IVA, purchè non ricadano nell'ambito delle eccezioni di cui al secondo e al terzo comma, essi possono a tal fine scegliere la tecnica normativa che ritengono più opportuna. Possono ad esempio limitarsi a riprendere nella normativa nazionale la formula utilizzata nella Sesta direttiva o un'espressione di eguale significato, oppure possono redigere un elenco di attività per le quali i soggetti di diritto pubblico non devono essere considerati soggetti d'imposta.

Si deve quindi risolvere la prima questione dichiarando che l'art. 4, n. 5, primo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività esercitate "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Spetta a ciascuno stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma.

Sull'interpretazione dell'art. 4, n. 5, secondo comma, della Sesta direttiva

La seconda questione è diretta a precisare la portata dell'espressione "attività od operazioni di questo genere" di cui all'art. 4, n. 5, comma secondo, della sesta direttiva, nonché a determinare se gli Stati membri siano tenuti ad inserire letteralmente nella loro normativa tributaria il criterio delle "distorsioni di concorrenza di una certa importanza" di cui alla medesima norma, o a predisporre limitazioni quantitative in vista del recepimento di tale criterio nel diritto nazionale.

Si deve rilevare innanzitutto che sia dal tenore sia dall'intero contesto dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva, emerge che l'espressione "attività od operazioni di questo genere", di cui al secondo comma, corrisponde alle attività od operazioni di cui al primo comma, vale a dire attività od operazioni svolte dagli enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità, tranne le attività svolte in regime di diritto privato, come più sopra si è precisato.

Si deve poi constatare che il secondo comma di questa disposizione contiene una deroga alla norma del non assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività od operazioni che essi esercitano in quanto pubbliche autorità, quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Pertanto tale comma prende in considerazione, al fine di garantire la neutralità dell'imposta, scopo primario della sesta direttiva, il caso in cui gli enti di diritto pubblico svolgano, nell'ambito del regime giuridico loro proprio, attività che possono essere del pari svolte, in concorrenza con essi, da privati in regime di diritto privato, oppure in forza di concessioni amministrative.

Stando così le cose, gli Stati membri sono tenuti, ai sensi dell'art. 189, terzo comma, del Trattato, a garantire l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico qualora il loro non assoggettamento possa provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Gli Stati membri non hanno invece l'obbligo di recepire letteralmente questo criterio nel loro diritto nazionale, nè di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento.

Si deve quindi risolvere la seconda questione dichiarando che l'art. 4, n. 5, secondo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a garantire l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità allorchè tali attività possono essere del pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l'obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto nazionale, nè di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento.

Sull'interpretazione dell'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva

Con la terza questione si vuole accertare se l'art. 4, n. 5, terzo comma, della Sesta direttiva imponga agli Stati membri l'obbligo di accogliere nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile delle attività, inteso come condizione per l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico relativamente alle attività di cui all'allegato D della direttiva, e se essi debbano a tale scopo stabilire un limite di non assoggettamento.

Si deve rilevare che, stabilendo che gli enti di diritto pubblico hanno in ogni caso la qualità di soggetti passivi per le attività di cui all'allegato D, purchè esse non siano trascurabili, la norma di cui sopra reca una limitazione al principio del non assoggettamento degli enti suddetti, in aggiunta a quelle che emergono dalla condizione richiesta al primo comma, vale a dire che si tratti di attività svolte in quanto pubbliche autorità, e dalla deroga di cui al secondo comma quando il non assoggettamento delle attività di cui frattasi provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza. Il terzo comma dell'art. 4, n. 5, intende in tal modo garantire che talune categoria di attività economiche la cui importanza deriva dal loro oggetto non siano esenti dall'IVA perchè esercitate da enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorità.

L'obbligo di assoggettamento degli enti di diritto pubblico per quanto riguarda le attività di cui all'allegato D della direttiva è imposto agli Stati membri solo purchè esse non siano trascurabili.

Tenuto conto del contesto della norma di cui trattasi, essa va interpretata nel senso che gli Stati membri si vedono riconoscere la facoltà di esentare dall'assoggettamento obbligatorio le attività elencate all'allegato D purchè siano trascurabili, ma non sono tenuti a fare uso di questa facoltà. Non sono nemmeno vincolati, di conseguenza, a stabilire un limite di non assoggettamento per le attività di cui è causa.

Si deve dunque risolvere la questione dichiarando che l'art. 4, n. 5, terzo comma, della sesta direttiva va interpretato nel senso che non impone agli Stati membri l'obbligo di recepire nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile, inteso come condizione per l'assoggettamento delle attività elencate all'allegato D.

Sull'efficacia diretta dell'art. 4, n. 5, della sesta direttiva.

Con la quarta questione si intende accertare se un ente di diritto pubblico possa far valere l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva per opporsi all'applicazione di una norma nazionale che disponga il suo assoggettamento all'IVA per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, la quale non sia elencata nell'allegato D della sesta direttiva, e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

Secondo una costante giurisprudenza (cfr. in particolare sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. pag. 53), ogniquale delle disposizioni di una direttiva appaiano, quanto al loro contenuto, incondizionate e sufficientemente precise, tali disposizioni possono essere richiamate, in mancanza di provvedimenti di attuazione adottati nei termini, per opporsi a qualsiasi norma di diritto interno non conforme alla direttiva, ovvero in quanto sono atte a definire diritti che i singoli possono far valere nei confronti dello Stato.

Va osservato che l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva soddisfa questi criteri, dal momento che gli enti e le attività per cui vale la norma del non assoggettamento vi sono chiaramente definiti. Gli enti di diritto pubblico, che in tale contesto vanno equiparati ai privati, sono pertanto legittimati ad avvalersi della norma del non assoggettamento per le attività da essi svolte in quanto pubbliche autorità, e non incluse nell'allegato D della direttiva.

Questa conclusione non può essere inficiata dalla circostanza che il secondo comma dell'art. 4, n. 5, della sesta

direttiva disponga l'assoggettamento obbligatorio delle attività il cui non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

Infatti, questa limitazione alla norma del non assoggettamento ha unicamente carattere eventuale, e benchè la sua applicazione comporti una valutazione di circostanze economiche, detta valutazione non è sottratta al sindacato giurisdizionale.

Si deve dunque risolvere la quarta questione nel senso che un ente di diritto pubblico può invocare dinanzi ad un giudice nazionale l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva per opporsi all'applicazione di una disposizione nazionale che sancisca il suo assoggettamento all'IVA per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell'allegato D della sesta direttiva, e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

#### Sulle spese

Le spese sostenute dal Governo della Repubblica italiana, dal Governo dei Paesi Bassi e dalla commissione delle Comunità Europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possano dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

#### LA CORTE

pronunziandosi sulle questioni sottoposte dalle Commissioni tributarie di secondo e di primo grado di Piacenza, con ordinanze rispettivamente 8 maggio 1987 e 28 aprile 1988, dichiara:

1. L'art. 4, n. 5, primo comma, della Sesta direttiva va interpretato nel senso che le attività esercitate "in quanto pubbliche autorità" ai sensi di tale norma sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività da essi svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. Spetta a ciascuno Stato membro scegliere la tecnica normativa più consona per trasporre nel diritto nazionale il principio del non assoggettamento sancito da detta norma.

2. L'art. 4, n. 5, secondo comma, della Sesta direttiva va interpretato nel senso che gli stati membri sono tenuti a garantire l'assoggettamento degli enti di diritto pubblico per le attività che esercitano in quanto pubbliche autorità allorchè tali attività possono essere del pari esercitate da privati in concorrenza con essi e qualora il loro non assoggettamento sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza, ma non hanno l'obbligo di recepire letteralmente tale criterio nel loro diritto nazionale, nè di precisare limiti quantitativi di non assoggettamento.

3. L'art. 4, n. 5, terzo comma, della Sesta direttiva va interpretato nel senso che non impone agli stati membri l'obbligo di recepire nella loro normativa tributaria il criterio del carattere non trascurabile, inteso come condizione per l'assoggettamento delle attività elencate all'allegato D.

4. Un ente di diritto pubblico può invocare l'art. 4, n. 5, della sesta direttiva per opporsi all'applicazione di una disposizione

nazionale che sancisca il suo assoggettamento all'IVA per un'attività, svolta in quanto pubblica autorità, che non sia elencata nell'allegato D della sesta direttiva, e il cui non assoggettamento non sia atto a provocare distorsioni di concorrenza di una certa importanza.

DUE	SLYNN	SCHOCKWEILER
MANCINI	JOLIET	O'NIGGINS
MOITINHO		
DE ALMEIDA	RODRIGUEZ IGLESIAS	GREVISSE

Così deciso e pronunziato a Lussemburgo il 17 ottobre 1989.

il presidente

*O. DUE*

Il cancelliere

*J. - G. GIRAUD*

GdM

Sent. 231/87 e 129/88

#### ALLEGATO D

##### ELENCO DELLE ATTIVITA' DI CUI ALL'ART. 4, PARAGRAFO 5, TERZO COMMA.

1. Telecomunicazioni
2. Erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore
3. Trasporto di merci
4. Prestazione di servizi portuali e aeroportuali
5. Trasporto di persone
6. Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita
7. Operazioni degli organismi agricoli d'intervento relative ai prodotti agricoli ed effettuate in applicazione dei regolamenti sull'organizzazione comune dei mercati di tali prodotti.
8. Gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale.
9. Depositi.
10. Attività degli uffici di pubblicità commerciale
11. Attività delle agenzie di viaggi

12. Gestione di spacci, cooperative, mense aziendali e simili.
13. Attività degli enti radiotelevisivi diversi da quelli considerati all'articolo 13. punto A, paragrafo 1, lettera q).

#### ALLEGATO 4

Risoluzione ministeriale n. 550606 del 15 marzo 1990 della Direzione generale tasse.

Il contribuente dott. I.C. ha chiesto di conoscere il trattamento, ai fini IVA, applicabile alle concessioni di aree cimiteriali effettuate dai comuni.

Al riguardo si osserva che il Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro 26 aprile 1986, n.131, ha previsto con l'art. 5 punto 2, della parte prima della tariffa in modo inequivoco, che le concessioni su beni demaniali rientrano nell'ambito di applicazione di detta imposta.

Sulla base di tale previsione normativa la scrivente ritiene pertanto che le cessioni cimiteriali poste in essere dai Comuni devono intendersi attività non rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Conseguentemente agli atti amministrativi di concessione su detti beni demaniali si rende applicabile il combinato disposto di cui agli artt. 45 del citato T.U. n. 131/1986 e 5, punto 2, anzicennato.

#### ALLEGATO 5

Circolare ANCI 1° aprile 1990 n. 901.

In relazione alla risoluzione n. 550606 del 15.03.90 del Ministero delle Finanze, esprimiamo l'avviso che il contenuto di detta risoluzione non sia affatto condivisibile.

In primo luogo è opportuno rilevare che gli atti soggetti all'imposta sul valore aggiunto non sono sottoposti all'imposta di registro se non che in misura fissa.

E quindi, la presenza dell'imponibilità ad iva costituisce eccezione all'imposizione dell'imposta di registro e non viceversa come ha ritenuto di argomentare il Ministero.

In secondo luogo la risoluzione non tiene conto in alcun modo del fatto che il legislatore si è recentemente occupato degli impianti cimiteriali (art. 26 della legge 28.02.1990 n. 38) parificandoli alle opere di urbanizzazione ed indicando che sono considerati impianti cimiteriali le opere e i servizi di cui nell'art. 54 del regolamento di polizia mortuaria approvato con D.P.R. 21.10.1975 n. 803 e successive modificazioni.

Poichè in detto art. 54 è considerata anche "la distribuzione dei lotti destinati ai diversi tipi di sepoltura" la cessione di loculi e aree cimiteriali è soggetta all'aliquota del 4% a partire dal 1° marzo 1990 e se si tratta di scrittura privata, è soggetta a registrazione a tassa fissa (art. 40 D.P.R. 26.04.1986, n. 131), soltanto in caso d'uso.

#### ALLEGATO 6

Proposte di Emendamento al D.L. 27/4/90 n. 90  
(non inserite nella conversione in legge)

##### Articolo aggiuntivo

Co.1 La norma contenuta nell'art. 26 bis del D.L. 28/12/1989 n. 415, convertito con modificazioni dalla legge 28/2/1990, n. 38 deve intendersi nel senso che l'aliquota IVA prevista per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui al numero 22 della tabella A, parte 2ª allegata al D.P.R. 26/10/1972 n. 633 si applica a tutti gli immobili indicati nell'art. 54 del D.P.R. 21/10/1975 n. 803 e successive modificazioni, ivi comprese le aree destinate alla costruzione e all'ampliamento dei cimiteri.

Co.2 Le concessioni in uso di sepolture, sia che si tratti di aree o manufatti, sono fuori del campo di applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto.

Co.3 Non si fa luogo a rimborso di imposte già pagate.