

IVA cimiteriale: che fare?

di Salvatore Annunziata (*)

Excursus Legislativo

1.

Il decreto istitutivo dell'IVA non prevedeva specifiche agevolazioni per la costruzione delle opere e degli impianti cimiteriali. Neppure erano previsti particolari trattamenti agevolativi per le concessioni di loculi o di altri manufatti cimiteriali. Del resto, al di fuori delle ipotesi del settore abitativo non di lusso, l'applicazione dell'IVA con l'ordinaria aliquota (allora del 12%) era regola comune per qualsiasi tipo di costruzione. Erano invece fuori del campo di applicazione dell'IVA, e quindi soggetti all'imposta di registro, le cessioni di terreni, edificabili e non, nonché la costituzione di diritti reali sui medesimi.

Conseguentemente dal 1° gennaio 1973 l'applicazione dell'IVA nel settore in rassegna era la seguente:

- aliquota del 12% sulle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di loculi e altre opere cimiteriali (es.: crematori, camere mortuarie, ecc...);
- aliquota ordinaria del 12% sulle concessioni di loculi cimiteriali - o altri manufatti aventi analoga funzione;
- imposta di registro sulle concessioni di aree cimiteriali nonché sulle cessioni delle medesime (o meglio sulle cessioni delle aree che sarebbero state poi destinate alla costruzione o all'ampliamento dei cimiteri).

Anche la costruzione delle strade, piazze o altri servizi, soggiacevano all'applicazione dell'IVA con l'aliquota ordinaria, in quanto ancora non era stata prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art. 4 della legge 29/9/1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22/10/1971, n. 865.

Agevolati dovevano invece essere considerati sia gli edifici di culto sia le case di abitazione dei custodi, in quanto rientranti fra gli immobili soggetti all'aliquota ridotta (allora del 3%) ai sensi dell'art. 79 del D.P.R. 26

ottobre 1972, n. 633 (case di abitazione od edifici equiparati).

2.

Con il D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, furono assoggettati all'IVA le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Con l'art. I della legge 29 febbraio 1980, n. 31, fu poi prevista l'applicazione dell'IVA con l'aliquota agevolata sulle costruzioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria anzicennate nonché sulle cessioni dei beni finiti destinati alla realizzazione delle medesime.

Il primo provvedimento ha avuto immediate conseguenze per il settore in rassegna, in quanto ha determinato l'applicazione dell'IVA per le concessioni di aree cimiteriali, almeno secondo la originaria interpretazione ministeriale (che le considerava costitutive di diritti reali - diritti d'uso).

La seconda legge, in linea di massima, non ha avuto conseguenze in relazione all'applicazione del tributo sulle costruzioni cimiteriali, in quanto il Ministero delle Finanze non ha ritenuto riconducibili fra le opere di urbanizzazione i cimiteri. Sono state invece attratte nel campo di applicazione del tributo con l'aliquota ridotta le strade e le piazze realizzate nell'ambito dei cimiteri.

3.

Con l'entrata in vigore del T.U. sull'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) tutte le concessioni su beni demaniali sono state dichiarate soggette in via generale a tale ultima imposta.

Il Ministero delle Finanze già con circolare n. 25 del 18 marzo 1986 aveva comunque precisato - sia pure in relazione alle concessioni di derivazione di acque pubbliche - che le medesime dovevano considerarsi rientranti nell'ambito di applicazione dell'imposta di registro, in quanto non costituenti applicazione di attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice Civile.

L'entrata in vigore dell'articolo 26-bis del D.L. 28

dicembre 1989, n. 415, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 1990, n. 38, muta il trattamento tributario relativo alla costituzione delle opere e degli impianti cimiteriali, in quanto le equipara alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria agevolate. Non sembra invece aver alcun riflesso sulla disciplina, agli effetti dell'IVA, per le concessioni di aree e loculi cimiteriali.

Problematiche

1. *Cessioni di aree per costruzione o ampliamento cimiteri.*

Il Ministero delle Finanze ha ritenuto che trattasi di aree suscettibili di utilizzazione edificatoria. Pertanto, se le cessioni sono poste in essere da un soggetto d'imposta, le medesime devono essere assoggettate all'IVA.

Prima dell'entrata in vigore del citato D.P.R. 26 gennaio 1979, n. 24, che ha fatto rientrare nell'ambito di applicazione del tributo le aree edificabili, le cessioni in argomento da chiunque effettuate, erano invece soggette all'imposta di registro.

Per quanto concerne l'aliquota, si ricorda che le cessioni di terreni edificabili sono soggetti in linea generale all'aliquota ordinaria.

L'art. 26-bis del menzionato D.L. n. 415, ha però previsto un'eccezione per le aree cimiteriali, se il riferimento fatto dal medesimo all'art. 54 del Regolamento di Polizia Mortuaria deve essere interpretato - come sembra - in tal senso.

2. *Concessioni cimiteriali (aree)*

Il Ministero delle Finanze in un primo momento ritenne che le concessioni di aree demaniali (fra le quali rientrano anche quelle cimiteriali) fossero da considerare atti costitutivi di diritti di godimento, e precisamente di diritti d'uso (R.M. 503718 del 1° giugno 1976).

Ora, poichè gli atti costitutivi di diritti reali di godimento sono equiparati a cessioni - art. 2 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 - ne consegue che le concessioni di tali aree dovevano seguire lo stesso trattamento delle cessioni di aree, di cui sopra è cenno.

Successivamente, però, le concessioni di aree cimiteriali sono state ritenute dall'Amministrazione finanziaria come "prestazioni complesse" in quanto, oltre



La necropoli di Nizza

all'uso delle aree, vengono prestati anche altri servizi (guardiania, cura del verde, pulizia delle strade, ecc.) e pertanto soggette all'IVA come prestazione di servizi.

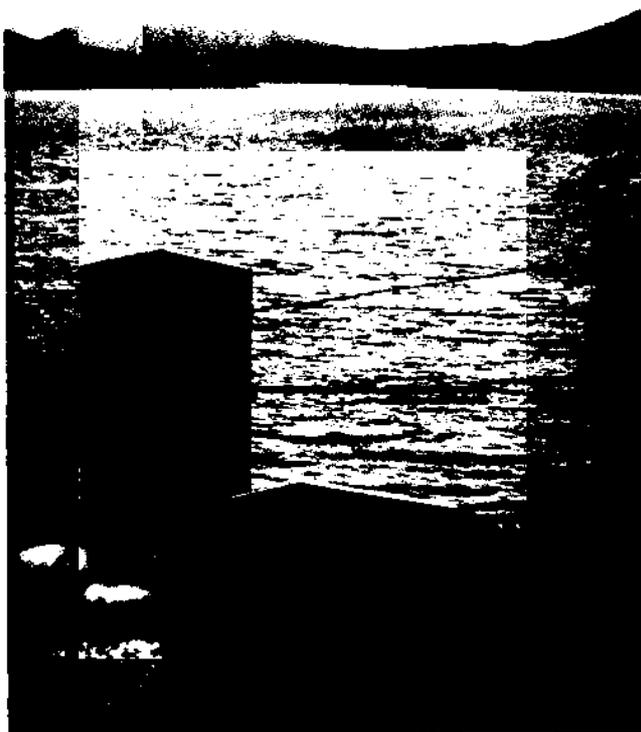
3. Concessioni di loculi cimiteriali

L'art. 26-bis anzicennato non sembra assolutamente riferirsi alle concessioni di loculi cimiteriali o altri manufatti.

Pertanto, secondo l'originaria interpretazione ministeriale, alle concessioni in questione dovrebbe continuare ad applicarsi l'IVA. Ma tale indirizzo interpretativo non è più sostenibile dopo l'entrata in vigore del T.U. dell'imposta di registro, che ha assoggettato a tale tributo (art. 5, parte prima della Tariffa) tutte le concessioni di beni demaniali (e quindi anche "i cimiteri", che sono beni demaniali comunali). Qualche perplessità peraltro ancora potrebbe sussistere se si accetta la tesi che il vero bene demaniale è l'area e non i "manufatti per sepolture". Ci sembra però quanto meno singolare escludere dal concetto di "cimitero" quale bene demaniale, proprio il manufatto più qualificante.

Tuttavia anche se volesse sostenere tale tesi, vi sono almeno altre due buone ragioni per ritenere non più assoggettabili ad IVA le concessioni di loculi cimiteriali e altri analoghi manufatti: la sentenza della Corte di giustizia della CEE del 17 ottobre 1989 n. 231/87) e la nuova interpretazione fornita dal Ministero delle Finanze con circolare n. 25 del 18 marzo 1986 (sulle concessioni di beni demaniali in generale) e con la nota n. 550606 del 15 marzo 1990, proprio in materia di concessioni di loculi cimiteriali. Con la citata sentenza, infatti, si è precisato che la sesta direttiva esclude dal campo di applicazione dell'imposta in esame quelle attività svolte in quanto pubblica autorità da un ente di diritto pubblico, a meno che al mancato assoggettamento al tributo non sia tale da provocare distorsioni di una "certa importanza". Ora sembra abbastanza evidente che le concessioni di aree e loculi cimiteriali non provocano distorsioni concorrenziali (infatti, tranne rarissime eccezioni possono essere poste in essere solo dai Comuni). Semmai qualche dubbio potrebbe sussistere se le stesse possono essere considerate come poste in essere dai Comuni quali "Pubbliche Autorità". Il Ministero delle Finanze, per adeguarsi alla suddetta sentenza e in armonia anche a quanto previsto dall'art. 5 della parte I della tariffa allegata al T.U. sull'imposta di registro, di cui sopra è cenno, ha emanato la risoluzione n. 550606 del 15/3/1990, con la quale si è dichiarato che non devono considerarsi più assoggettabili all'IVA le concessioni di aree cimiteriali, in quanto operazioni fuori campo di applicazione del tributo.

Tuttavia, stante il fatto che in passato lo stesso



Cimitero irlandese su un fiordo

Dicastero aveva seguito un diverso orientamento e considerato che la formulazione del surrichiamato art. 26-bis è stato interpretato da taluni come una conferma legislativa dell'imponibilità all'IVA di dette concessioni, si rende ormai indispensabile di precisare con norma di legge il pensiero già espresso in via amministrativa con la menzionata risoluzione. In tal modo vi sarebbe un formale adeguamento alla normativa C.E.E. e si eviterebbero ulteriori contrasti interpretativi nella materia in rassegna.

c) *L'interpretazione dell'art. 26-bis del D.L. 28 dicembre 1989, n. 415, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 1990, n. 38.*

L'art. 26 bis del D.L. n. 415 recita testualmente:

"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'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

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”.

Il primo comma si limita “ad equiparare” gli impianti cimiteriali alle opere di urbanizzazione primaria agevolate. Tale equiparazione comporta l’applicazione dell’IVA con l’aliquota ridotta del 4% sulle seguenti operazioni:

- 1) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di “impianti cimiteriali”;
- 2) cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione di detti impianti;
- 3) le cessioni (ove siano ipotizzabili) di detti impianti effettuate dalle imprese costruttrici.

In merito al primo punto si osserva che, oltre alle prestazioni relative ai contratti di appalto, sono agevolate anche quelle concernenti i contratti di sub-appalto, ciò per costante interpretazione giurisprudenziale o ministeriale.

In merito al 2° punto si osserva che i *beni finiti* sono quelli che si incorporano nei fabbricati senza perdere la loro individualità. I più comuni esempi sono: gli infissi interni ed esterni, i sanitari, i tubi.... Come si vede dall’esempio non sarà frequente l’utilizzo di detti beni nella costruzione degli impianti cimiteriali.

Si ricorda altresì che le materie prime e semilavorate sono soggette all’aliquota IVA del 9% se rientrano fra quelle indicate al punto 126) della Tabella A), parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni (es. materiali inerti, per rivestimento, materiali di coibentazione, ecc.).

Le altre materie prime e semilavorate sono soggette all’aliquota ordinaria (19%).

Si ricorda inoltre che anche i “prodotti dell’industria” lapidea sono soggetti alla stessa aliquota del 9%, ma che tra i prodotti dell’industria lapidea non vanno ricompresi i beni a carattere commerciale, artistico, almeno a decorrere dall’entrata in vigore dell’art. 3, comma 13 bis del D.L. 90 del 27/4/90, convertito nella legge n. 165 del 26/6/90, in quanto per il passato dell’articolo ha ritenuto applicabile l’aliquota del 9% anche sulle cessioni dei beni testè cennati, contrariamente a quanto aveva sempre affermato l’Amministrazione Finanziaria.

Sul punto 3 si rimanda a quanto detto esposto in ordine alle concessioni di loculi cimiteriali e manufatti analoghi, in quanto non si vede come possano essere ceduti dai Comuni gli impianti cimiteriali “stricto sensu”.

Semmai potrebbe ipotizzarsi la cessione di loculi da parte di una Confraternita a un proprio associato (semprechè lo abbia costruito la medesima e ne sia la proprietaria), tuttavia in tale caso è quanto mai problematico



Cimitero dei capuccini a Salisburgo

che possa sussistere anche il requisito soggettivo in capo alla Confraternita.

Ciò che comunque è più importante far rilevare in merito al contenuto di dette norme è che la stessa “equipara” in generale gli impianti cimiteriali alle opere di urbanizzazione primaria agevolata, mentre non le assimila alle “attrezzature sanitarie” di cui alla lettera g) dell’art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865. Il che sembra confermare l’interpretazione data in passato dal Ministero delle Finanze (in relazione ad un’interrogazione parlamentare) con la quale si è escluso che “i cimiteri” potessero rientrare fra le attrezzature sanitarie (che, fra l’altro, sono opere di urbanizzazione secondaria).

La formulazione letterale delle disposizioni crea anche un grosso problema: l’ambito temporale di applicazione della medesima. Infatti la cennata equiparazione non comporta di per sè che la norma abbia effetto retroattivo, potendo benissimo la sua vigenza dall’entrata in vigore della stessa legge che la contiene (in sostanza non è detto che possa considerarsi norma di interpretazione autentica). Ma lo scopo della disposizione sembra essere proprio questo: un soccorso ai

Comuni che non avevano seguito l'interpretazione ministeriale anzicennata!

Per quanto concerne poi il 2° comma dell'art. 26-bis in esame occorre subito far rilevare che esso si appalesa determinante ai fini dell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione contenuta nel primo comma.

Infatti stabilisce che si considerano impianti cimiteriali "le opere e i servizi indicati nell'art. 51 del regolamento di polizia mortuaria approvato con D.P.R. 21 ottobre 1975, n. 803 e successive modificazioni".

L'art. 54 non è per la verità un articolo che ha come scopo quello di definire quali sono gli impianti e i servizi cimiteriali, in quanto è predisposto per richiamare l'attenzione dei comuni circa il contenuto che devono possedere le relazioni tecnico-sanitarie che accompagnano i progetti di ampliamento e di costruzione dei cimiteri.

Tuttavia il secondo comma dell'art. 54 precisa che la relazione conterrà la descrizione dell'area, della via di accesso, delle zone di parcheggio, degli spazi e viali destinati al traffico interno, delle costruzioni accessorie (deposito osservazione, camera mortuaria, sala di autopsia, cappella, forno crematorio, abitazione del custode, nonché i servizi destinati al pubblico ed agli operatori cimiteriali).

Tenendo presente la tipologia degli immobili indicati in tale ulteriore comma, se ne deduce che l'IVA con l'aliquota ridotta non può riguardare anche le prestazioni di servizi "che possono essere rese negli impianti cimiteriali (ad esempio: cremazione), ma bensì i servizi intesi come "costruzioni" destinate al pubblico e agli operatori cimiteriali (ad esempio: bagni pubblici).

Da ciò ne deriva altresì che l'art. 54 nulla ha a che vedere con la disciplina delle concessioni delle aree o dei loculi cimiteriali (se ne interessa l'art. 91, citando peraltro, soltanto le aree...) e quindi l'art. 26-bis non può riferirsi anche a tali prestazioni di servizi (o se si preferisce, diritti reali di godimenti).

Del resto lo scopo della norma testè citata è quello di non gravare i comuni di un carico d'IVA troppo pesante, specie se prevarrà l'interpretazione comunitaria e ministeriale che le concessioni di aree e loculi cimiteriali sono fuori del campo di applicazione del tributo (ciò che renderà problematico il recupero dell'IVA "a monte").

Dalla formulazione letterale del 2° comma del più volte citato art. 54 non appare neppure chiaro se sono da ricomprendere fra gli immobili ivi citati anche i loculi cimiteriali, gli ossari, le tombe familiari e simili.

Tuttavia nel primo comma dello stesso articolo vengono richiamati, sia pure a fini particolari, i "diversi tipi di sepoltura".

Si ritiene pertanto che anche tali costruzioni siano da ricondurre nell'ambito di applicazione dell'agevolazione in esame.

Conclusione

Da quanto sopra esposto si evince che è necessario procedere a un'interpretazione autentica dell'art. 26-bis più volte citato, e ciò per precisare in maniera inequivocabile:

- a) l'effetto retroattivo o meno delle disposizioni;
- b) la individuazione precisa degli immobili a cui si applica;
- c) la regolamentazione dei rapporti pregressi.

A tale scopo è stato formulato, d'inteso con la Federazione fra le Aziende Municipalizzate Servizi Funebri e Cimiteriali al seguente articolo (che poi è stato fatto proprio anche da altri enti pubblici):

"5. La disposizione contenuta nell'articolo 26-bis del decreto-legge 28 dicembre 1989, n. 415, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 1990, n. 38, deve intendersi nel senso che l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto prevista per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui al numero 22 della tabella A, parte seconda, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica agli immobili indicati nell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 21 ottobre 1975, n. 803, e successive modificazioni, ivi comprese le aree destinate alla costruzione ed all'ampliamento dei cimiteri. Le concessioni di aree, di loculi cimiteriali e di altri manufatti per sepoltura, non costituiscono attività di natura commerciale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. Resta fermo il trattamento fiscale già applicato e non si fa luogo a rimborso di imposte già pagate nè è consentita la variazione di cui all'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Lo stesso doveva essere già inserito nella conversione in legge del decreto legge luglio 1990, n. 192, ormai decaduto.

Nel nuovo decreto legge sostitutivo del 192, (D.L. 15/9/1990, n. 261) lo schema di articolo proposto non è stato parimenti più inserito. Si rende pertanto necessario operare in tal senso.

Tuttavia è necessario essere molto chiari al riguardo; oltre alla disponibilità del Ministero occorre il preciso impegno delle Amministrazioni e Associazioni interessate. Infatti non si può invocare chiarezza e poi non prestare ossequio alle decisioni degli organi di giustizia comunitari ovvero ignorare a disposizione di legge ormai non più equivoche.

Quello che invece si può e si deve ottenere è che per il passato il trattamento tributario relativo sia alle concessioni di aree e loculi cimiteriali sia alle costruzioni di opere e impianti cimiteriali si chiuda senza danno nè per i comuni nè per i cittadini, che sono poi i veri beneficiari dei servizi resi dalle pubbliche Amministrazioni.

^(*) Funzionario Ministero delle Finanze