



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



I PROFILI FISCALI DELLE CONCESSIONI CIMITERIALI TRA NORMATIVA, GIURISPRUDENZA E PRASSI

Il presente contributo si propone di analizzare i profili fiscali delle concessioni cimiteriali, rilevanti ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA. Si analizzerà la disciplina positiva, fortemente condizionata dalla giurisprudenza sul tema. Saranno, quindi, passate in rassegna le più rilevanti pronunce in materia emesse in ambito comunitario e nazionale, prestando particolare attenzione ai risvolti pratici e ai profili critici da esse derivanti.

di **Vincenzo Fortunato**

IUS/12 - DIRITTO TRIBUTARIO

Estratto dal n. 2/2021 - ISSN 2532-9871

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Pubblicato, Sabato 13 Febbraio 2021

 Abstract ENG

This contribution aims to analyze the tax profiles of cemetery concessions contracts, involving registration tax and VAT. The regulation of cemetery concessions is strongly conditioned by the jurisprudence, therefore will be analyzed the most relevant judgments of ECJ and national Court of Cassation. Particular attention will be paying to the practical implications and critical aspects deriving from them.

Sommario: **1.** Premessa ed inquadramento del tema; **2.** Le concessioni cimiteriali e l'imposta di registro; **3.** L'IVA sulle concessioni cimiteriali: una vexata quaestio; **4.** L'interpretazione estensiva della Giurisprudenza CGUE (Sentenza "Parcheggi"): l'IVA sulle concessioni poste in essere dagli enti pubblici; **5.** Conclusioni

1. Premessa ed inquadramento del tema

Il presente contributo intende ricostruire il regime fiscale applicabile alle concessioni cimiteriali^[1]. Ai fini del corretto inquadramento del tema che si andrà ad indagare è utile definire le concessioni cimiteriali e delimitarne l'oggetto^[2]. Trattasi delle concessioni disciplinate, a livello di diritto primario, nel D.P.R. n. 285/1990 e nelle disposizioni contenute nel Codice civile e, a livello secondario, da leggi regionali e Regolamenti comunali. Esse consistono in un provvedimento amministrativo con il quale si effettua l'assegnazione, a tempo determinato, delle sepolture private a persone fisiche o giuridiche affinché queste ne usufruiscano per la collocazione dei defunti della propria famiglia o dei propri associati.

Oggetto delle concessioni cimiteriali sono le tombe a terra, le tombe di famiglia, i loculi, le urne cinerarie, gli ossari, i suoli per la costruzione di cappelle gentilizie, mentre i soggetti interessati sono il concedente – cioè il Comune o soggetto terzo privato affidatario della gestione del cimitero – il concessionario, cioè il titolare della concessione, e gli "utilizzatori finali".

In sintesi, la concessione di aree o porzioni di edificio in un Cimitero pubblico si configura quale concessione amministrativa di un bene pubblico soggetto al regime demaniale, ex art. 824 del c.c. Tali concessioni, a prescindere dal nomen juris utilizzato e dal contenuto si identificano quali "concessioni contratto".

Le concessioni hanno natura traslativa e producono nel privato/concessionario un diritto reale suscettibile di trasmissione per atti inter vivos o mortis causa e perciò è

opponibile iure privatorum agli altri privati. Con il rilascio della concessione il Comune (o soggetto terzo) può imporre ai titolari delle concessioni determinati obblighi, tra cui quello di costruire la sepoltura entro un tempo determinato pena la decadenza della concessione stessa (art. 92 del D.P.R. n. 285/1990). L'atto di concessione può prevedere anche l'obbligo a carico del Concessionario della manutenzione ordinaria e/o straordinaria delle tombe e/o l'esecuzione di opere che il Comune intenda prescrivere per motivi di decoro, di sicurezza e d'igiene.

Il rilascio della concessione è subordinato al pagamento di un canone a titolo di tariffa determinato nel quantum dai Regolamenti comunali.

Ai fini fiscali, le concessioni rilevano, essenzialmente, ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA.

Se, però, ai fini dell'imposta di registro, come si vedrà nel prossimo paragrafo, il quadro risulta più lineare e foriero di meno dubbi interpretativi, numerosi dubbi applicativi si sono posti e continuano a porsi in ordine all'applicazione dell'IVA.

In estrema sintesi, si tratta di stabilire se e in quali casi le concessioni cimiteriali rilevano ai fini dell'imposta sui consumi, tenuto conto delle Direttive europee sull'IVA e del tema relativo alla soggettività passiva ai fini IVA.

Come si vedrà, la soluzione della questione relativa all'IVA è determinante anche ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro.

Del tema, come si vedrà, si sono occupate a livello giurisprudenziale la Corte di Giustizia Europea e la Suprema Corte di Cassazione. Successivamente è intervenuto il legislatore nazionale, ma la prassi e la giurisprudenza più recente dimostrano come il tema sia ancora oggetto di dibattito.

2. Le concessioni cimiteriali e l'imposta di registro

Ai fini di inquadrare le concessioni cimiteriali nell'ambito dell'imposta di registro, occorre preliminarmente premettere come non si rinvenga nel nostro ordinamento alcuna norma che imponga la stipula delle concessioni adottando uno specifico schema formale. Pertanto, le Amministrazioni, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, potranno

prevedere la stipula mediante atto pubblico o atto pubblico in forma amministrativa o per la scrittura privata autenticata o non.

La stipula dell'atto secondo una determinata forma diventa, tuttavia, determinante ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Infatti, se la concessione è stipulata mediante atto pubblico, atto pubblico in forma amministrativa o scrittura privata autenticata, l'atto relativo è soggetto a registrazione in termine fisso e la concessione, a seconda della rilevanza o meno ai fini IVA, sconta l'imposta di registro in misura fissa o proporzionale^[3]. Quest'ultime, infatti, ricadono pacificamente nell'ambito di applicazione dell'art. 5 della Tariffa Parte I allegata al T.U. n. 131/1986^[4]. Diverso e più problematico è il caso delle concessioni cimiteriali formalizzate attraverso scrittura privata non autenticata.

A tal proposito, occorre rilevare come sin dal 1996, con la risoluzione n. 128/E^[5], l'Amministrazione Finanziaria si sia espressa nel senso dell'esonero dall'obbligo di registrazione in termine fisso delle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali quando l'ammontare dell'imposta risulta inferiore alla misura fissa vigente al momento della stipula^[6].

In altri termini, l'Amministrazione ha previsto la registrazione delle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali solo in caso d'uso ed in misura fissa nel caso di imposta di ammontare inferiore a L. 250.000 (oggi € 200,00) e la registrazione in termine fisso nel caso di imposta di ammontare superiore a detta somma.

La questione si è complicata a seguito delle modifiche introdotte al T.U. n. 131/86 da parte della l. n. 449/97 che ha modificato l'art. 2 Tariffa Parte II allegata al T.U. e "ha previsto il caso della registrazione delle scritture private non autenticate in caso d'uso quando l'ammontare dell'imposta risulti inferiore all'importo previsto per la misura fissa, ad eccezione degli atti indicati nell'art. 5 della Tariffa Parte I soggetti, invece, a registrazione obbligatoria".

I dubbi si sono posti in virtù del generico richiamo, nel corpo dell'art. 2, all'art. 5 della Tariffa Parte I che, oltre alle locazioni, agli affitti di beni immobili e ai contratti di comodato di beni immobili regola "anche le concessioni su beni demaniali". Tale richiamo ha ingenerato il dubbio che l'art. 2 andasse interpretato nel senso dell'esclusione dal suo ambito applicativo di tutti gli atti richiamati nell'art. 5, tra cui anche quelli relativi a concessioni demaniali. Di conseguenza, escludere le scritture private non autenticate su concessioni cimiteriali dall'ambito dell'art. 2 avrebbe significato sottoporre le stesse al principio generale di registrazione obbligatoria in termine fisso.

Sebbene tale lettura appare autenticamente e letteralmente corretta, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato come la disposizione de qua vada letta nel contesto delle modifiche apportate dalla citata l. n. 449/97.

Da un'interpretazione logica delle citate disposizioni, infatti, emerge che il legislatore, attraverso una pluralità di norme introdotte dall'art. 21, commi 18, 19 e 20 della legge n. 449 del 1997, ha inteso dettare la nuova disciplina cui assoggettare i contratti di locazione e affitto di beni immobili.

Pertanto, come precisato nella circolare n. 12/E del 16 gennaio 1998, la normativa tributaria in argomento riguarda esclusivamente i contratti di locazione e di affitto, cioè i contratti disciplinati dagli articoli 1571 e seguenti del codice civile. Per i contratti diversi da quelli di locazione il trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, è rimasto immutato. Precisato quanto sopra, l'Amministrazione ha confermato come per le scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali nulla risulta variato e che pertanto le stesse continuano ad essere soggette a registrazione solo in caso d'uso, sempre che l'ammontare dell'imposta risulti inferiore a L. 250.000^[7], come già precedentemente affermato, tra l'altro, con le risoluzioni n. 128/E del 17 luglio 1996 e n. 173/E del 5 agosto 1996.

Alla luce di ciò ed a mente dell'art. 40 T.U.R., ne deriva che, specularmente a quanto previsto per le concessioni cimiteriali stipulate mediante scritture private autenticate, atto pubblico (o atto pubblico in forma amministrativa), le scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali con imposta di registro di ammontare superiore o uguale a L. 250.000 (oggi € 200,00) sono soggette a registrazione in termine fisso e vanno sottoposte ad imposta di registro in misura fissa o proporzionale a seconda della rilevanza o meno ai fini IVA dell'operazione sottostante.

L'interpretazione fornita dall'Amministrazione appare dunque condivisibile nella misura in cui esclude l'obbligo generalizzato di registrazione in termine fisso delle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali. Lo è meno nella misura in cui prevede, in via generale e senza distinguo in ordine alla rilevanza o meno dell'operazione ai fini IVA, la registrazione delle stesse in caso d'uso nel caso di imposta di registro inferiore alla misura fissa, in netto contrasto con il principio di alternatività tra IVA e imposta di registro dettato dal combinato disposto dagli artt. 5 e 40 del T.U. n. 131/1986.

A tal proposito, si rileva come l'art. 5 del T.U.R. preveda la registrazione delle scritture private non autenticate in caso d'uso solo "se tutte le disposizioni in esse contenute sono relative a operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"^[8].

Interpretando a contrario l'art. 5 ed in ossequio al principio di alternatività tra IVA e imposta di registro, si ricava il principio in base al quale, in caso di scritture private non autenticate recanti operazioni non soggette ad IVA, le stesse vadano sempre registrate in termine fisso e debbano scontare l'imposta di registro in misura proporzionale (e non in misura fissa)^[9]. Prevedere - come fa l'Amministrazione - che le scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali con imposta di registro inferiore ad € 200,00 siano sempre soggette a registrazione in caso d'uso con sottoposizione ad imposta in misura fissa equivale ad ammettere, implicitamente, che le concessioni cimiteriali siano sempre rilevanti ai fini IVA. Tuttavia, come si evincerà, la rilevanza ai fini IVA non è generalizzata.

Orbene, con riferimento alle concessioni cimiteriali stipulate mediante scrittura privata non autenticata sarebbe risultato più consono interpretare sistematicamente l'art. 2 Tariffa Parte II allegata al T.U.R., l'art. 5 T.U. n. 131/86, la normativa e la giurisprudenza in materia di IVA sulle concessioni cimiteriali. Pertanto, la posizione dell'Amministrazione fiscale in ordine alle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali, evidentemente fondata sul presupposto errato della generalizzata rilevanza ai fini IVA dell'operazione di concessione, andrebbe rivista nel senso di prevedere la registrazione in caso d'uso ed in misura fissa delle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali con imposta di registro inferiore ad € 200,00 solo allorquando le stesse (concessioni) risultano rilevanti anche ai fini IVA.

Al contempo, un'interpretazione più aderente al dettato normativo, giustificherebbe la riconduzione delle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali con imposta di registro inferiore ad € 200,00 ed irrilevanti ai fini IVA nell'alveo degli atti da sottoporre a registrazione in termine fisso con imposta di registro in misura proporzionale o, al più, nell'alveo degli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione, neanche in caso d'uso^[10].

3. L'IVA sulle concessioni cimiteriali: una vexata quaestio

Come accennato, molto più complessa e discussa risulta la questione relativa all'applicabilità dell'IVA alle concessioni cimiteriali. Essa affonda le radici alla fine degli anni '80 e ha interessato la Corte di Giustizia Europea, la Corte di Cassazione, il legislatore nazionale e l'Amministrazione Finanziaria^[11].

E' utile ripercorrere, per i fini che qui interessano, i passaggi suddetti.

La prima pronuncia della CGUE sul tema è quella resa nell'ambito delle cause riunite nn. 231/87 e 129/88, quando la Corte è stata adita in via pregiudiziale in relazione, tra l'altro, a concessioni di loculi cimiteriali effettuate da parte di alcuni Comuni italiani.

La soluzione della questione passava attraverso l'interpretazione dell'art. 4 n. 5 della Direttiva n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (d'ora in poi Direttiva IVA) e relativo ai soggetti passivi IVA^[12]. In particolare, si trattava di stabilire di stabilire quando le attività, pur potenzialmente di carattere economico, poste in essere della pubblica amministrazione possano considerarsi attività esercitate in veste di "pubbliche autorità" e, in quanto tali, risultare irrilevanti ai fini dell'IVA e quando, eventualmente, le medesime attività debbano essere assoggettate all'imposta sui consumi.

Il problema, nel caso di specie, si poneva essenzialmente poiché nell'ordinamento italiano non si rinveniva una norma specifica che individuasse quali attività della pubblica amministrazione fossero da considerarsi esercitate "in veste di pubblica autorità".

A tal proposito la Corte ha chiarito 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 anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni, purché ciò avvenga nell'ambito del regime giuridico loro proprio e ad eccezione dei casi in cui il loro mancato assoggettamento a imposizione provocherebbe "distorsioni della concorrenza di una certa importanza". Quando 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»^[13]. Spetta al giudice nazionale, in base al diritto nazionale, qualificare l'attività di cui è causa in base a questo criterio, specie nel caso in cui non vi sia una normativa espressa. La Corte ha altresì precisato che, pur essendo gli Stati tenuti a garantire l'applicazione di detto principio e a considerare irrilevanti ai fini IVA dette attività, essi possono farlo adottando la tecnica normativa ritenuta 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.

Sulla base dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia il giudice nazionale ha ricompreso l'attività relativa alle concessioni cimiteriali tra quelle svolte dagli enti pubblici in veste di "pubblica autorità" considerandola, di conseguenza, esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, in base a quanto previsto dall'art. 4, par. 5, della Direttiva IVA.

Di conseguenza, anche l'Amministrazione ha ribadito lo stesso principio con la Risoluzione 15 marzo 1990, n. 550606 nella quale si afferma testualmente che "... la concessione di aree cimiteriali da parte dei Comuni è attività non rilevante ai fini Iva".

Successivamente, il legislatore nazionale si è preoccupato di trasporre nell'ordinamento il principio sancito dalla Giurisprudenza comunitaria succitata e, con il d.l. n. 417 del 1991, art. 1, comma 14, convertito con modificazioni dalla l. n. 66 del 1992, ha disposto da un lato che "l'aliquota dell'IVA, prevista per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, si applica agli immobili indicati al D.P.R. n. 803 del 1975, art. 54 e successive modificazioni, ivi compresi i manufatti per sepoltura, nonché le aree destinate alla costruzione ed all'ampliamento dei cimiteri e, dall'altro, che "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"^[14].

Nonostante l'obiettivo della norma fosse quello di fare chiarezza, a seguito dell'entrata in vigore della stessa si è posta una questione interpretativa relativa alla portata di detta disposizione.

In altri termini, si trattava di stabilire se il legislatore avesse inteso escludere la natura commerciale delle attività di concessioni cimiteriali ai fini IVA in ogni caso o solo nel caso di svolgimento delle stesse da parte di un soggetto concedente pubblico (Comune).

In effetti, da una interpretazione letterale della norma, non sembrerebbe che il legislatore abbia voluto distinguere, 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, da una società terza affidataria del servizio di gestione dei cimiteri. La norma, invero, appare chiara nell'escludere tout court l'attività in questione tra quelli rilevanti ai fini IVA, a prescindere dall'indagine sulle qualità soggettiva dell'esercente^[15].

Sul punto, sia la Suprema Corte che l'Agenzia delle Entrate (attraverso lo strumento delle risoluzioni) hanno fornito, al contrario, un'interpretazione restrittiva della norma suddetta, anche alla luce della Giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

In particolare, richiamando la pronuncia della CGUE resa nell'ambito della causa 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), si è avuto modo di precisare 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”^[16].

Pertanto, l’attività di concessione cimiteriale posta in essere da un soggetto terzo gestore dei cimiteri in regime di concessione non potrebbe essere esentata ai fini IVA, operando in tal caso, la presunzione di commercialità prevista dall’art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.^[17]

Se tale lettura appare assolutamente in linea con quanto affermato dalla Giurisprudenza Comunitaria essa sconta essenzialmente tre limiti.

In primo luogo, creandosi un “doppio regime fiscale”, variabile a seconda delle qualità del soggetto concedente, si genera una disparità di trattamento che si riverbera a danno dei concessionari.

Infatti, se concedente è un ente di diritto pubblico (Comune), l’attività di concessione cimiteriale sarà, in virtù di quanto detto, esente ai fini IVA e l’ente non dovrà assoggettare ad IVA i canoni percepiti nell’esercizio dell’attività di cessione agli utenti di loculi, cappelle ed altri manufatti. Al contempo, l’ente pubblico non avrà diritto al beneficio della detrazione per l’imposta assoluta sulle prestazioni di servizi e cessione di beni inerenti allo svolgimento dell’attività di gestione dei servizi cimiteriali e il concessionario, al momento del pagamento del canone, subirà un esborso patrimoniale minore in quanto non inciso dal tributo.

Al contrario, se concedente è un soggetto terzo affidatario della gestione del cimitero, essendo in tal caso l’attività di cessione agli utenti di loculi, cappelle ed altri manufatti rilevante ai fini IVA, lo stesso sarà tenuto a versare l’IVA all’Erario e, attraverso il meccanismo della rivalsa, applicherà il tributo, con aliquota ordinaria, sui canoni di concessione ricevuti dai privati.

E’ evidente la disparità di trattamento tra concessionari, dipendente peraltro dalla scelta unilaterale e discrezionale dell’ente di diritto pubblico di aver preferito gestire il servizio cimiteriale in house, ovvero di averlo esternalizzato con affidamento dello stesso a soggetto terzo operante nel settore.

In secondo luogo, non appare corretto estendere acriticamente il principio affermato dalla CGUE e considerare tout court rilevante ai fini IVA l’attività concessoria posta in essere da soggetto privato terzo affidatario del servizio di gestione dei cimiteri, senza una preventiva e specifica indagine sul rapporto intercorrente tra ente pubblico e soggetto terzo affidatario del servizio nonché sulle modalità di esercizio dell’attività.

La rilevanza o meno ai fini IVA dell'attività di concessione cimiteriale non può prescindere da un accertamento in ordine alle scelte organizzative dell'ente locale per stabilire se, in caso di affidamento a terzi, il contesto di riferimento sia quello del diritto amministrativo, ovvero quello del diritto privato^[18].

Nel primo caso, infatti, in virtù di una concessione traslativa, l'ente pubblico sostituisce nella propria attività pubblicistica - e "solo per una migliore gestione dei cimiteri e dei servizi ad essi collegati" - un privato che, sia pure nel contesto di una propria attività d'impresa, svolge funzioni pubbliche, stipula concessioni cimiteriali con terzi/privati e versa all'ente i canoni ricevuti dai privati/concessionari e derivanti dall'attività di concessione di loculi, manufatti ecc. Al contempo, riceve dall'ente un canone/compenso per aver svolto il servizio, questo sì, da assoggettare a IVA.

Nel secondo caso, invece, il soggetto affidatario pattuisce con il Comune lo svolgimento di un servizio da cui trae ricavi (costituiti anche dai canoni derivanti dalla cessione di loculi e altri manufatti in concessione d'uso a privati, secondo le tariffe stabilite nell'atto di concessione) da assoggettare a IVA, riconoscendo all'ente un canone periodico avente carattere di stabilità e predeterminato nel quantum (da assoggettare a IVA da parte del Comune) che gli consenta di partecipare allo sfruttamento economico dell'attività di gestione.

Quanto appena affermato è, d'altra parte, in linea con numerose Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate^[19].

In ogni caso e in terzo luogo, detta interpretazione ha indubbie ricadute sull'applicazione dell'imposta di registro, relativamente alle scritture private non autenticate recanti concessioni cimiteriali. Si è ampiamente illustrato supra la posizione assunta sul punto dall'Amministrazione finanziaria. Anche alla luce di quanto detto sulla rilevanza IVA delle concessioni cimiteriali, la posizione dell'Agenzia delle Entrate andrebbe rivista ed adeguata nei termini indicati nel par. 2, tenuto conto che solo le concessioni cimiteriali stipulate tra privato e soggetto affidatario della gestione dei cimiteri risultano rilevanti ai fini IVA, risultando invece irrilevanti ai fini dell'imposta sui consumi i medesimi atti stipulati tra privato e Comune/ente pubblico.

Per cui, si ribadisce, andrebbero assoggettate ad imposta di registro "in caso d'uso (e con imposta di registro in misura fissa) solo" le scritture private non autenticate con imposta di ammontare inferiore ad € 200,00 recanti concessioni cimiteriali stipulate tra privato e soggetto affidatario della gestione dei cimiteri, poiché rilevanti ai fini IVA.

Al contrario, le medesime scritture andrebbero considerate assoggettabili a imposta di registro in misura proporzionale e a registrazione in termine fisso o, al più, ricondotte nell'alveo degli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione neanche in caso d'uso, allorquando stipulate tra privato e Comune, poiché irrilevanti ai fini IVA^[20].

Di nuovo, tuttavia, verrebbe riproposta anche in materia di imposta di registro la già segnalata disparità di trattamento tra concessionari.

4. L'interpretazione estensiva della Giurisprudenza CGUE (Sentenza "Parcheggi"): l'IVA sulle concessioni poste in essere dagli enti pubblici

Si segnala, da ultimo, un più recente orientamento fatto proprio da alcuni Comuni e Segretari comunali che, interpretando estensivamente la Giurisprudenza CGUE, tende a considerare rilevante ai fini IVA anche l'attività di concessioni cimiteriali svolta dagli enti pubblici/Comuni. In particolare, tale orientamento si fonda su una rilettura dei concetti di "esercizio di attività in quanto pubblica autorità" e di "potere d'imperio", tendendo a ridurre la portata. In base a detta interpretazione, tale esercizio sarebbe da limitarsi a ridotte attività comunali e non sarebbe dirimente ai fini della manifestazione di "pubblica autorità" - e quindi dell'esclusione dell'operazione da IVA - la mera natura pubblicistica dell'atto regolamentatore di un'operazione (su tutte, la concessione di bene e/o di servizi pubblico), così come la natura pubblicistica del bene oggetto del "rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive". Piuttosto, ciò che dovrebbe rilevare e risultare decisivo ai fini dell'esenzione dell'attività ai fini IVA è l'assenza di "distorsioni della concorrenza".

E' proprio intorno al concetto di "distorsioni della concorrenza" che s'impenna la sentenza della CGUE (c.d. sentenza "Parcheggi"), resa nell'ambito della causa 288/07 e che conviene qui brevemente analizzare nei contenuti in quanto posta a fondamento del più recente orientamento^[21].

In detta pronuncia, relativa alla locazione di posti in aree di parcheggio da parte degli enti pubblici, si è avuto modo di precisare l'ampiezza del concetto di "distorsioni di concorrenza di una certa importanza" richiamato nel par. 5 dell'art. 4 ed in presenza delle quali anche le attività od operazioni rese dagli enti pubblici "in veste di pubblica autorità" diventano rilevanti ai fini IVA.

In particolare, si è precisato come le "distorsioni di concorrenza di una certa importanza" che sarebbero provocate dal non assoggettamento all'IVA degli enti di diritto pubblico operanti in veste di autorità pubbliche debbano essere valutate con riferimento all'attività in questione in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare, bensì con riferimento al mercato nazionale.

Inoltre, le distorsioni di concorrenza da prendere in considerazione devono essere valutate tenendo conto non soltanto della concorrenza attuale in un determinato settore, ma anche della concorrenza potenziale, purché la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica.

Più semplicemente, nella sentenza “Parcheggi” viene affermato il principio in base al quale, ai fini delle distorsioni di concorrenza in grado di attribuire rilevanza ai fini IVA all’attività svolta dagli enti pubblici esercitate “in veste pubblica autorità”, non conta tanto la presenza effettiva di un concorrente privato che rende gli stessi servizi in quel determinato mercato, quanto piuttosto la circostanza che gli stessi servizi possono essere resi anche solo potenzialmente da operatori privati.

Mutuando detto principio all’attività sulle concessioni cimiteriali svolta dai Comuni, ai fini della rilevanza IVA della stessa, non sarebbe decisivo il fatto che i servizi cimiteriali siano gestiti direttamente dal Comune nell’intero territoriale comunale, bensì la circostanza che i servizi cimiteriali possono essere resi potenzialmente anche da un operatore privato nel mercato nazionale.

E’ evidente come, accedendo all’interpretazione fornita dalla CGUE, si restringe fortemente l’ambito dei servizi resi dai Comuni o Enti pubblici “in quanto pubbliche autorità” senza che vi siano distorsioni di concorrenza. Anzi, tale ambito viene del tutto “eliminato” nella misura in cui i medesimi servizi possono essere resi “potenzialmente” anche da privati ed a prescindere dal mercato in cui essi vengono effettuati^[22].

A tal proposito e per i motivi che si andranno ad esporre, si ritiene che detti principi non possano essere applicati anche all’attività di concessioni cimiteriali svolta dai Comuni.

Innanzitutto, è la stessa sentenza richiamata che ai punti 59 e 64 precisa cosa debba intendersi per “concorrenza potenziale” affermando, a riguardo, che “...sarebbe sufficiente che esista un’effettiva possibilità di ingresso sul suddetto mercato di operatori privati che si trovino in concorrenza con gli enti di diritto pubblico interessati; ...tuttavia la possibilità meramente teorica per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante, che non sia corroborata da alcun elemento di fatto, alcun indizio obiettivo o alcuna analisi del mercato, non può essere assimilata all’esistenza di una concorrenza potenziale. Perché lo sia, tale possibilità dev’essere effettiva e non meramente ipotetica”. E, ancora, “... possono inoltre esistere, a livello nazionale, altre attività [...] le quali sono esercitate in parallelo sia da enti di diritto pubblico nella loro qualità di autorità pubbliche, sia da operatori privati”. Orbene, tale principio non risulta suscettibile di essere esteso al caso delle concessioni cimiteriali. In questo settore, infatti, la possibilità di ingresso di un

privato è meramente ipotetica e teorica nella misura in cui è subordinata ad una scelta puramente discrezionale e ipotetica dell'Ente Comune e, precisamente, alla scelta di esternalizzare il servizio della gestione cimiteriale. In altri termini, laddove il servizio di gestione dei cimiteri non venga esternalizzato è da escludersi in radice la possibilità per un operatore privato di esercitare detta attività "parallelamente" all'ente di diritto pubblico.

È evidente come ciò costituisca di per sé un ostacolo all'effettiva possibilità di ingresso sul mercato.

Al contrario, in un settore quale quello della locazione di posti in aree parcheggio, la possibilità di ingresso di un operatore privato è potenzialmente libera, essendo semmai condizionata e subordinata all'espletamento delle pratiche burocratiche previste dall'ordinamento nazionale per l'esercizio di quella specifica attività. Lo stesso servizio può essere, dunque, offerto parallelamente anche dal settore privato.

Il principio affermato dalla giurisprudenza comunitaria necessita, pertanto, di essere contestualizzato.

Alle medesime conclusioni, d'altra parte, si giunge anche sulla base dell'interpretazione fornita dalla CGUE del co. 3 dell'art. 4 n. 5 della Direttiva IVA e dell'allegato D. Ribadendo la rilevanza ai fini IVA dell'esercizio da parte degli enti pubblici delle attività indicate nell'allegato D, indipendentemente dalla concorrenza di un privato nel mercato locale, la Corte ha affermato come possono esistere, a livello nazionale, altre attività di natura essenzialmente economica, non elencate nell'allegato D della sesta direttiva, il cui elenco può variare da uno Stato membro all'altro.

Orbene, l'attività di concessioni cimiteriali non figura né nell'allegato D, né tra le attività richiamate nell'art. 4 co. 5 D.P.R. n. 633/72, che costituisce la trasposizione dell'allegato D in ambito nazionale. Al contrario, a livello nazionale, come si è visto, è espressamente sancito dall'art. 1, comma 14 del d.l. n. 417/91 che l'attività di cessione a terzi di loculi, cappelle ecc. è attività da considerarsi esente ai fini IVA. Pertanto, ogni interpretazione volta ad attribuire rilevanza fiscale all'attività di concessione cimiteriali svolta dai Comuni risulta contraria anzitutto alla normativa nazionale.

D'altra parte, l'attuale assetto normativo nazionale risulta estremamente coerente ed in linea con quanto affermato dalla CGUE nella pronuncia resa nell'ambito della causa n. 102/08, relativa ad un caso simile a quello di cui alla causa n. 288/07. In detta pronuncia viene affermato il principio in base al quale gli Stati membri devono adottare una norma espressa per potersi avvalere della facoltà prevista dall'art. 4, n. 5, quarto comma della

sesta direttiva di esentare ai fini IVA determinate attività degli organismi di diritto pubblico svolte in quanto “pubblica autorità”.

5. Conclusioni

In conclusione, pare evidente come anche nell’ambito delle concessioni cimiteriali emerge la classica logica di frammentazione dei meccanismi di attuazione dell’IVA in una serie di “micro-sistemi”, in ragione del soggetto che pone in essere l’attività concessoria e che ha ricadute anche nell’ambito dell’imposta di registro.

Sebbene foriero delle segnalate disparità di trattamento, il sistema appare in ogni caso coerente nella misura in cui prevede la rilevanza ai fini IVA dell’attività di concessione posta in essere dagli operatori privati e l’irrilevanza della stessa laddove posta in essere dagli enti pubblici in qualità di pubblica autorità (Comuni).

Tale sistematicità, come si è visto, viene meno a livello di Risoluzioni dell’Amministrazione in materia di imposta di registro. Auspicabile, sul punto, sarebbe un mutamento della prassi in senso più aderente al dettato normativo, nei termini precisati sopra.

Al contempo, per i motivi esposti nel par. 4, appare fuori luogo ogni tentativo di estendere ed applicare all’attività di concessioni cimiteriali poste in essere dagli enti pubblici “in veste di pubblica autorità” i principi dettati dalla sentenza c.d. “Parcheggi”. Ogni tentativo teso ad attribuire rilevanza ai fini IVA a detta attività non può che passare attraverso un duplice intervento legislativo: il primo abrogativo o modificativo dell’art. 1 co. 14 del d.l. n. 417 del 1991 nella parte in cui espressamente ne prevede l’irrilevanza ai fini dell’imposta sui consumi; il secondo, tendente ad inserire l’attività in questione nel corpo dell’art. 4 co. 5 del D.P.R. n. 633/72, tra le attività rilevanti ai fini IVA anche se svolte dagli enti pubblici “in quanto pubblica autorità”, poiché potenzialmente in grado di provocare “distorsione di concorrenza di una certa importanza”. Il tutto, a patto di ritenere effettiva e non meramente ipotetica la possibilità per un operatore privato di entrare nel mercato delle concessioni cimiteriali parallelamente ai Comuni e previa necessaria precisazione del concetto di “distorsione di concorrenza”, in ordine al quale la normativa nazionale appare carente.

Note e riferimenti bibliografici

[1] In generale, sul regime fiscale delle concessioni cimiteriali vedasi CLAUDIONE A., Concessioni cimiteriali e regime fiscale, in Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza, 1990, fasc. 23-24, pp. 2526 – 2528.

[2] In generale, sul tema delle concessioni cimiteriali, si vedano RIZZO P., Il Codice dei servizi cimiteriali – Guida teorico – pratica con normativa, prassi e modulistica, 2020, Halley informatica srl; SCOLARO S., La Gestione delle concessioni cimiteriali. Soluzioni pratiche a casi complessi, 2020, Maggioli Editore; LEZZI G., I servizi cimiteriali, 2019, Key Editore; LOCHE M., ..., in Urbanistica e appalti, 2019 fasc. 3, pp. 320 – 322; LUCCA M., Il regime delle concessioni cimiteriali, in Comuni d'Italia, 2015 fasc. 3-4, pp. 49 - 57.

[3] Ai sensi dell'art. 40 T.U.R. ed in virtù del principio di alternatività IVA-registro.

[4] È pacifico, dunque, che gli atti aventi per oggetto tali operazioni, quando siano formalizzati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, debbono essere sottoposti a registrazione in termine fisso e scontano in quella sede l'imposta in misura fissa pari ad € 200,00, ove rilevanti ai fini IVA. Ove irrilevanti ai fini dell'imposta sul consumo, in virtù del principio di alternatività, gli stessi atti saranno sottoposti a imposta di registro in misura proporzionale ai sensi della Tariffa, Parte I.

[5] Dello stesso tenore la Risoluzione 173/E del 5 agosto 1996.

[6] La Risoluzione precisa che l'imposta di registro va calcolata applicando l'aliquota prevista dall'art. 5 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986 pari al 2% alla base imponibile delle concessioni che è costituita "dall'ammontare del canone ovvero dal corrispettivo pattuito".

[7] Oggi E. 200,00.

[8] Il principio dell'alternatività fra IVA e imposta di registro comporta che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette all'imposta sul valore aggiunto, ove tali operazioni siano state poste in essere mediante scrittura privata non autenticata, che comprendano solo operazioni soggette ad IVA, tali atti non debbono essere sottoposti a registrazione. Saranno registrati e naturalmente scontreranno soltanto l'imposta fissa solo in caso d'uso. L'art. 40, al contempo, prevede che "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa".

[9] Per una lettura approfondita ed esaustiva sul caso d'uso nell'ambito dell'imposta di registro vedasi, VINCI C., VINCI L.M. e CIAMPI F. (a cura di), Il caso d'uso nell'imposta di registro, in Finanza e fisco, suppl. al n. 28, 1998, p. 2 ss. e p. 35 relativamente al tema delle concessioni comunali di aree cimiteriali.

[10] È fuor dubbio come ai fini della corretta applicazione dell'imposta di registro sia dirimente la rilevanza o meno dell'operazione ai fini IVA. A tale conclusione si perviene, d'altra parte, attraverso la lettura sistematica del principio di diritto affermato nella sentenza Cass. n. 24268 del 27.11.2015, in materia di finanziamento stipulato mediante scrittura privata non autenticata e nell'ambito della quale si è avuto modo di precisare i limiti e la portata del principio di alternatività tra imposta di registro e IVA. In essa viene ribadito il principio cardine in base al quale, in virtù del principio di alternatività, non devono scontare l'imposta di registro proporzionale le operazioni soggette all'Iva, includendo tra queste anche le operazioni solo teoricamente rilevanti ai fini IVA perché di fatto esentate (ossia, operazioni esenti da IVA di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, salvo alcune eccezioni). Detto orientamento risulta in linea con Cass. Sez. V, n. 9403/2007, Cass. Sez. V, n. 4748/2006 e Cass. Sez. I, n. 11431/1999. Pertanto, gli atti soggetti agli adempimenti IVA anche solo formali, poiché esenti Iva, non devono scontare l'imposta di registro in misura proporzionale. Orbene, mutuando detto principio alle scritture private non autenticate con imposta di registro di ammontare inferiore ad € 200,00 recanti concessioni cimiteriali se ne ricava che, laddove queste si riferiscano ad attività di concessione rilevante ai fini IVA, le stesse debbano scontare l'imposta di registro in misura fissa e debbano essere registrate solo in caso d'uso. Laddove, invece, dette scritture si riferiscano a concessioni irrilevanti ai fini IVA (ossia alle concessioni poste in essere da organismi di diritto pubblico) esse dovranno scontare l'imposta di registro in misura proporzionale ed essere sottoposte a registrazione in termine fisso. A tale conclusione si perviene interpretando, a contrario, il principio di diritto poc'anzi citato, non rientrando l'attività di concessioni cimiteriali posta in essere dagli organismi di diritto pubblico né tra le operazioni

rilevanti ai fini IVA, né tra quelle esenti elencate all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, come si vedrà, con riferimento a dette operazioni allorquando poste in essere dagli organismi di diritto pubblico, è espressamente sancito dall'art. 1 co. 14 del d.l. n. 417 del 1991 che "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". Dette operazioni, pertanto, devono considerarsi "escluse" dal campo di applicazione IVA per difetto del presupposto soggettivo del tributo.

[11] Sul tema vedasi TOSI L., L' assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto delle operazioni commerciali delle amministrazioni comunali: considerazioni generali e casi particolari, in *Rassegna tributaria*, 1987, fasc. 11, pp. 565 – 594; BASILE G., Loculi cimiteriali e imposta sul valore aggiunto, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, 1981, fasc. 11-12, pp. 1145 – 1159 e STELIO M., Le concessioni cimiteriali nella nuova disciplina dell' imposta sul valore aggiunto, in *L'amministrazione italiana*, 1976, fasc. 12, pp. 1668 – 1677.

[12] Sul tema della soggettività passiva ai fini IVA, si veda in dottrina, CONTRINO A., Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 569.

[13] In tal senso si è espressa ripetutamente anche la Suprema Corte di Cassazione. In particolare, si segnala la sentenza n. 2639/2015, Sezione V Civ. che, sebbene relativa ad altra fattispecie, espressamente dispone che sono "attività poste in essere nella qualità di 'pubblica autorità quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle Autorità localmente preposte alla cura delle funzioni pubbliche. Quando, invece, tali Enti agiscono in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto pubbliche autorità e, conseguentemente, devono essere considerati soggetti passivi ai fini IVA".

[14] Principio riconfermato dalla Corte di Cassazione con le sentenze nn. 2606, 2607, 2608, 2609 del 2012 per fattispecie ai servizi cimiteriali.

[15] In generale, in materia di IVA negli enti locali, vedasi CUZZOLA E., *Manuale dell'IVA negli Enti Locali*, 2017, Maggioli Editore e CUZZOLA V. e MASULLO L., *IVA 2007. Prontuario dei servizi dei Comuni*, 2007, Halley Editore.

[16] Dello stesso avviso la Giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione. Tra le altre, vedasi Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, Sentenza n. 4837 del 28.02.2014 relativamente ad una fattispecie di cessione di loculi cimiteriali posta in essere da una Parrocchia.

[17] Tale orientamento è stato ribadito dall'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 29 febbraio 2002, n. 376, ove si afferma testualmente che "le cessioni a terzi in concessione d'uso dei loculi cimiteriali per 99 anni, effettuate dalla Società concessionaria rientrano nel campo di applicazione dell'Iva e che ad esse si rende applicabile l'aliquota prevista dalla Tabella A, parte III, n. 127-quinquies, allegata al Dpr. n. 633/1972 in quanto i loculi sono assimilabili alle opere di urbanizzazione primaria ai sensi dell'art. 26-bis del Dl. n. 415/1989, convertito con modificazioni dalla Legge n. 38/1990 e dall'interpretazione autentica di tale norma contenuta nell'art. 1, comma 14, del Dl. n. 417/1991 convertito dalla Legge n. 66/1992". Sebbene a primo impatto tale lettura appare poco aderente al dettato normativo, essa risulta condivisibile se si accede ad "un'interpretazione contestualizzata" del decreto legge n. 417/1991. Esso, infatti, sebbene sembrerebbe avere natura oggettiva, deve essere interpretato alla luce, oltre che della pronuncia comunitaria, del periodo in cui fu emanato.

Infatti, all'epoca, il fenomeno delle esternalizzazioni della gestione dei servizi cimiteriali era un fenomeno ancora sconosciuto ed erano i Comuni, spesso per il tramite delle proprie aziende municipalizzate, a gestire autoritativamente le predette attività. Sia i Comuni che le aziende municipalizzate si avvalgono di una modalità di svolgimento loro tipica, che deriva dal loro peculiare status giuridico, che non può essere trasferita tout court nei confronti di un soggetto avente natura privatistica-imprenditoriale e soggettività autonoma.

[18] Si segnalano, sul punto, alcune Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, relative a fattispecie eterogenee, tese a chiarire i criteri per stabilire l'assoggettabilità ad IVA, da parte degli enti pubblici, dei canoni ricevuti da parte di terzi gestori a fronte dell'affidamento dei servizi esternalizzati. Tra le altre, si segnalano: Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 321/E del 29 luglio 2008; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 292/E del 10 luglio 2008; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 348/E del 7 agosto 2008; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 122/E del 6 maggio 2009; Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 169 del 1° luglio 2009. Le Risoluzioni citate sono illuminanti nella misura in cui permettono di chiarire quanto possa essere sottile il margine per distinguere attività pubblicistica e attività d'impresa dell'ente pubblico. Ciò è dimostrato dalla circostanza che, in sede di interpello "interpretativo", l'Agenzia delle Entrate ritiene estranee alla sua competenza le valutazioni circa le caratteristiche del caso concreto,

e non fornisce una risposta, se non in linea di massima e con formulazione al condizionale: vs. risoluzioni 7 agosto 2008, 348/E, a proposito dell'affidamento del servizio di distribuzione gas metano, 6 maggio 2009, n. 122/E, sulla concessione in uso di rete fognaria comunale, nonché 1 luglio 2009, n. 169/E, sulla gestione del patrimonio immobiliare

[20] Appare in ogni caso preferibile la prima opzione. Tale interpretazione risulta, d'altra parte, giustificata da ragioni di equità. In altri termini, per ragioni di giustizia sostanziale è condivisibile che il concessionario che ha già subito l'esborso rappresentato dall'IVA sul canone concessorio sconti l'imposta di registro solo in caso d'uso della scrittura privata e con imposta in misura fissa, mentre il concessionario che tale esborso non ha subito debba registrare la scrittura in termine fisso con applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale.

[21] Per un commento relativo a detta pronuncia si veda CENTORE P., ..., in GT - Riv. giur. trib., 2008, 1027.

[22] L'importanza della sentenza, al fine di adottare una chiave di lettura restrittiva della disposizione che esclude la soggettività passiva IVA degli enti pubblici, è sottolineata da un documento del febbraio 2010 redatto dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti: La rilevanza ai fini dell'iva dell'attività immobiliare degli enti locali.

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:

<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=6489>