

Decreto Agosto

Attività turistiche esentate anche dalla seconda rata IMU

di Luigi Lovecchio (*)

Il Decreto Agosto ha esteso l'esenzione già accordata per la prima rata dell'IMU nel Decreto Rilancio alla seconda rata di dicembre della medesima imposta per gli immobili legati ad attività del settore turistico. Con la legge di conversione del medesimo decreto, è stato ulteriormente precisato che le pertinenze degli immobili di categoria D2 (alberghi e pensioni) sono esenti non solo dalla seconda rata, ma anche dalla prima rata, colmando così una apparente lacuna della previsione recata nel Decreto Rilancio. Sempre in tema di tributi locali, nella legge di conversione del Decreto Agosto trovano spazio anche alcune norme interpretative sull'IMU favorevoli alle imprese agricole e proroghe per le esenzioni TOSAP/COSAP.

1. Premessa

Con la legge di conversione del Decreto Agosto(1), sono state apportate alcune ulteriori modifiche alla disciplina emergenziale relativa ai tributi comunali. Tali modifiche hanno riguardato, in primo luogo, l'IMU e, in misura minore, la TOSAP/COSAP.

Con riferimento alla prima, le modifiche hanno interessato la precisazione in materia di **pertinenze degli immobili di categoria catastale D2**, che sono esenti sia dalla prima che dalla seconda rata 2020, nonché l'introduzione di talune importanti disposizioni interpretative(2), tutte in materia di agevolazioni in favore delle **imprese agricole**. In alcuni casi(3), si tratta di previsioni che sono state in passato oggetto di pronunce della Cassazione contrarie alle tesi dei contribuenti, ora invece accolte nella novella in esame. È dunque davvero dubbio che la modifica possa avere impatto neutro sulle casse

erariali, come ottimisticamente affermato nella norma appena emanata.

La disposizione in materia di pertinenze inoltre mette ulteriormente in discussione il criterio di diritto, di carattere generale, che afferma la regola secondo cui il **regime giuridico delle pertinenze** coincide con quello del **bene principale**, ove non diversamente disposto. Potrebbe infatti al contrario argomentarsi che la frequente necessità di precisare legislativamente il trattamento delle pertinenze deponga in favore di una applicazione "atomistica" delle singole disposizioni tributarie, con esclusione di interpretazione finanche estensive, oltre che analogiche. La legge di conversione, inoltre, ha perso l'occasione per rimediare a taluni rigorismi eccessivi presenti nella stesura letterale delle disposizioni in materia di esenzione dalla nuova imposta comunale, con riferimento tanto all'esonero della prima rata(4) che del saldo del tributo, nonché per precisare meglio l'ambito di alcune delle casistiche ivi contemplate. Ci si riferisce, tra l'al-

(*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

(1) D.L. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 ottobre 2020, n. 126.

(2) Ben tre.

(3) Si veda quella sui pensionati che si considerano imprenditori agricoli a titolo principale, ma anche la norma riferita ai coadiuvanti.

(4) Ex art. 177, D.L. n. 34/2020.

tro, alla condizione della **coincidenza del gestore con il proprietario** dell'immobile esente e alla esatta perimetrazione della figura del **gestore**, che dal lato comunale si vorrebbe sintomatico di un esercizio imprenditoriale dell'attività esercitata.

2. Portata dell'esenzione IMU

Ai sensi dell'originaria formulazione dell'art. 78, D.L. n. 104/2020, è stata estesa l'esenzione già accordata per la prima rata dell'IMU nel Decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020) alla seconda rata di dicembre della medesima imposta. Si tratta delle attività collegate al **turismo** che più hanno sofferto gli effetti della pandemia e cioè: a) degli immobili adibiti a **stabilimenti balneari** marittimi, lacuali e fluviali nonché degli immobili degli stabilimenti **termali**; b) degli immobili della categoria catastale D/2 (**alberghi e pensioni**), degli immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case ed appartamenti per vacanze, dei *bed & breakfast*, dei *residence* e dei campeggi, a condizione che i proprietari coincidano con i gestori. Nella legge di conversione del Decreto Rilancio (5), l'esenzione dell'acconto è stata allargata alla fattispecie complessa degli **immobili di categoria catastale D**, in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di **eventi fieristici o manifestazioni**. Relativamente a quest'ultima fattispecie, si è già avuto modo di evidenziare una certa indeterminatezza degli elementi costitutivi dell'esonero (6). Si pensi, ad esempio, alla non meglio definita condizione di **"uso" degli immobili**, che a seconda della declinazione concreta che le si vuole attribuire potrebbe presupporre, ad un estremo, l'esistenza di un diritto reale di godimento, costituito nelle forme di legge, all'altro, una mera situazione di fatto, a prescindere dal titolo che la legittima (7) e dalla stabilità dello stesso. La conversione del Decreto Agosto non offre alcuno spunto in proposito, lasciando così la soluzione dei numerosi quesiti interpretativi alle frastagliate prassi comunali. Sul punto, alla luce della mancanza di preclusioni espresse nella norma di riferimento, sembra preferibile una interpretazione non restrittiva

va della condizione di "uso" dell'unità immobiliare, con il corollario inevitabile che l'esenzione sarà limitata al **periodo di tempo** in cui tale "uso" si protrae. Ovviamente, nel caso in cui il proprietario sia anche il soggetto utilizzatore e quest'ultimo svolga l'attività agevolata, l'esonero varrà per l'intero anno. Si è inoltre dell'avviso che la locuzione di "imprese" esercenti attività di allestimenti fieristici sia idonea a ricoprendere l'eventualità che il fabbricato di categoria D sia posseduto dall'ente fieristico che svolga direttamente, anche avvalendosi di terzi, dette prestazioni, trattandosi comunque, nella generalità dei casi, di soggetti aventi connotazione imprenditoriale.

All'estensione alla seconda rata della previsione di esonero, già disposta con riguardo alla quota in scadenza a giugno scorso, il medesimo art. 78 del Decreto Agosto ha aggiunto l'**esonero dalla sola seconda rata** con riferimento alle seguenti fattispecie: a) immobili di categoria catastale D3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli; b) immobili, di qualsivoglia categoria, adibiti a discoteche, sale da ballo, *night club* e simili. In entrambi i casi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività.

Un ulteriore profilo critico della disciplina innanzi rappresentata è costituito per l'appunto dalla necessaria **coincidenza del gestore dell'attività con il proprietario dell'immobile**. Tale "strettoia" legislativa in molti casi può determinare delle preclusioni irragionevoli, se non altro, in punto di equità dell'agevolazione. Si pensi, ad esempio, al fabbricato in uso ad una società che svolge attività alberghiera, di cui il proprietario è socio di maggioranza o, perché no, unico socio oppure all'impresa individuale del marito che utilizza il fabbricato della moglie. In entrambi i casi (8), l'esenzione non spetta ma questa non sembra una conclusione appagante, sotto il profilo della conformità alla *ratio* della norma. Si è invece dell'avviso che il termine "proprietari" debba essere calato nel contesto della disciplina dell'IMU quale equipollente di **"soggetto passivo"**. Si è ovviamente consapevoli di essere a cospetto di una norma agevolativa, in quanto tale ad applicazione tassativa; ciò però non può risolversi in una interpretazione potenzialmente confligente

(5) Legge n. 77/2020.

(6) Cfr. L. Lovecchio, "Estesa a tutto il 2020 l'esenzione IMU e ampliato l'esonero da TOSAP/COSAP", in *il fisco*, n. 32-33/2020, pag. 3149; Id., "Esenzioni da IMU per alberghi e pen-

sioni e da TOSAP e COSAP per ristoranti e bar", *ivi*, n. 26/2020, pag. 2507.

(7) Contratto di locazione o di comodato.

(8) E in tanti altri analoghi.

Approfondimento

Tributi locali

con i canoni costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva. Occorre pertanto, a parere di chi scrive, preferire una lettura costituzionalmente orientata della disposizione in esame. Ne dovrebbe conseguire che sono esenti da IMU anche i soggetti che, in qualità di titolari di un **diritto reale di godimento** (9) sul fabbricato, esercitano talune delle attività agevolate. Le medesime conclusioni dovrebbero valere nell'ipotesi, assai frequente, dell'immobile concesso in **leasing** per lo svolgimento delle suddette attività: anche in questo caso, infatti, il soggetto passivo (10) coincide con il gestore dell'impresa. Si è dunque dell'opinione che una interpretazione strettamente letterale della normativa in esame, che sembrerebbe privilegiare i soli proprietari, determini una discriminazione irragionevole e come tale debba cedere il passo ad una lettura di carattere sistematico.

Sempre in tema di esatta individuazione del "**gestore**", si segnala il dubbio avanzato da parte comunale (11) in ordine alla circostanza che tale sostantivo presupponga a monte un **imprenditore**. Ciò allo scopo di delimitare l'ambito di applicazione dell'esenzione riferita alle attività di **bed & breakfast** e alla locazione delle "**case vacanza**", che spesso sono esercitate senza organizzazione in forma d'impresa. Si è tuttavia del parere che la risposta alla questione proposta sia negativa, nel senso che l'utilizzo del termine "gestore" sia in realtà neutro rispetto alle modalità di esercizio dell'attività. Anche su questo elemento critico, tuttavia, la legge di conversione omette qualsiasi intervento chiarificatore.

L'unica modifica apportata dalla novella in esame è pertanto quella riferita alla precisazione che le pertinenze degli immobili di categoria D2 (12) sono **esenti** non solo dalla seconda rata (13) ma anche dalla **prima rata**, colmando così una apparente lacuna della previsione recata nel Decreto Rilancio. La norma di per sé non richiede particolari spiegazioni, se non la constatazione che, in difetto di una speciale nozione di legge, la **pertinenza** sarà individuata sulla scorta degli ordinari criteri civilistici (14). Va d'altro canto segnalato come tale puntuale indicazione

legislativa si presti ad essere valorizzata quale espressione di un principio di carattere generale secondo cui il trattamento fiscale del bene principale, di regola, non si applica alle pertinenze, a meno che ciò non sia espressamente disposto. Va detto che, nella disciplina ICI/IMU, casi come quelli della legge di conversione del Decreto Agosto non rappresentano un *unicum*: si pensi ad esempio all'esenzione di cui all'art. 7, lett. d), D.Lgs. n. 504/1992 (15). Ciononostante, si ritiene che, sotto il profilo sistematico, vi sia spazio per sostenere, all'opposto, che, laddove trovi ingresso la disciplina civilistica, possa farsi applicazione della *regula iuris*, scolpita nell'art. 818 c.c., a mente della quale "gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto". Il rapporto tributario ben potrebbe farsi rientrare nella più ampia nozione di "**rapporto giuridico**", con l'effetto che il regime destinato al bene principale dovrebbe naturalmente involgere anche la pertinenza. Si risolverebbero così molti problemi operativi che, se affrontati con lo strumento dell'interpretazione letterale, condurrebbero a soluzioni palesemente inique e irragionevoli (16).

3. Norme interpretative in materia di agricoltura

Con una inedita iniziativa legislativa, l'art. 78-bis, inserito con la legge di conversione del Decreto Agosto, ha disposto un *tris* di norme interpretative, tutte favorevoli alle imprese agricole e non sempre, per la verità, conformi agli orientamenti della giurisprudenza di vertice, anche se in linea con gli indirizzi della prassi amministrativa.

La prima disposizione riguarda l'art. 1, comma 705, Legge n. 145/2018. Ai sensi di tale previsione, "i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente". Dalle

(9) Dunque, non un diritto di proprietà.

(10) Ovverosia l'utilizzatore.

(11) L'IFEL, l'istituto studi dell'ANCI.

(12) Alberghi e pensioni.

(13) Secondo quanto espressamente stabilito nella formulazione iniziale dell'art. 78, D.L. n. 104/2020.

(14) Artt. 817 ss. c.c.

(15) Fabbricati destinati al culto "e loro pertinenze".

(16) Si pensi ad esempio all'applicazione di aliquote d'impo-

sta diverse per il bene principale e per la relativa pertinenza, in presenza di delibere comunali agevolative, o anche alle pertinenze dei fabbricati esenti degli enti pubblici, *ex art. 1, comma 759, lett. a)*, Legge n. 160/2019, che non siano propriamente destinati allo svolgimento di compiti istituzionali ma che comunque mantengano una posizione servente rispetto a questi (appartamento del custode, rimesse e cantine, eccetera).

schede tecniche di lettura predisposte dagli Uffici parlamentari si ricava la natura innovativa della suddetta disposizione, stante la totale assenza di locuzioni letterali che inducano a riconoscerle una portata interpretativa. La novella in commento, al contrario, assegna tale portata alla previsione su trascritta, esplicitando così quella che verosimilmente era l'intenzione originaria dell'estensore. Resta peraltro impregiudicato il tema della corretta individuazione dell'ambito della disposizione in oggetto. A stretto rigore, essa dovrebbe equiparare il **coadiuvante al titolare dell'impresa agricola**, ferma restando la sussistenza degli eventuali ulteriori requisiti prescritti dalla legge. Prendendo ad esempio il caso "classico" della **finzione giuridica** secondo cui le aree fabbricabili possedute e condotte da imprenditori agricoli a titolo principale (IAP) e da coltivatori diretti sono trattate ai fini ICI/IMU come **aree edificabili** (17), verosimilmente l'agevolazione di maggior interesse per il mondo agricolo, l'applicazione della disposizione appena interpretata dovrebbe comportare che, laddove il coadiuvante possieda l'area e la coltivi, ciò darà diritto all'esonero da imposta (18). Al contrario, si ritiene che, qualora l'area sia posseduta dal coadiuvante ma **gestita in affitto dall'impresa agricola**, seppure con la collaborazione del coadiuvante, l'esenzione non possa trovare ingresso, poiché difetta l'utilizzo diretto da parte del proprietario (19), e ciò anche dopo l'entrata in vigore della disposizione interpretativa. Non dovrebbero invece esserci dubbi sul fatto che i terreni posseduti e condotti dai coadiuvanti sono del tutto esenti da IMU, in virtù della estensione così disposta della previsione di esonero recata in passato nell'art. 1, comma 13, Legge n. 208/2015 (20).

La seconda disposizione interpretativa ha invece interessato l'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 228/2001, secondo cui "Ai **soci delle società di persone** esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche". In questo caso, la precisazione è consistita nel confermare

che tra le agevolazioni tributarie evocate nella norma vi sono anche quelle afferenti ai tributi locali. Probabilmente, questa è l'unica previsione interpretativa che si pone in linea di continuità tanto con la prassi amministrativa (21) che con la giurisprudenza di legittimità (22). Sempre restando in tema di applicazione della finzione giuridica che riguarda i suoli edificatori, la suddetta previsione di legge comporta che, in caso di soggetto qualificato come IAP o coltivatore diretto che possiede il suolo condotto da una società di persone di cui egli è socio, l'esenzione compete.

L'ultima previsione introdotta attiene invece alla conservazione, in ambito IMU, della qualifica di soggetti IAP e di coltivatori diretti in capo ai **pensionati** che continuano a svolgere **attività agricola** e mantengano l'iscrizione nella **previdenza agricola**. Per comprendere la portata di quest'ultimo intervento legislativo, occorre ricordare che, in vigore dell'ICI, le agevolazioni al settore agricolo erano condizionate alla sussistenza del requisito di cui all'abrogato art. 58, D.Lgs. n. 446/1997, secondo cui i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli a titolo principale dovevano essere iscritti "negli appositi elenchi comunali previsti nell'art. 11 della Legge n. 9/1963 e soggetti al corrispondente obbligo di assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia". La previsione di cui al suddetto art. 58 è stata oggetto di scrutinio da parte della Corte costituzionale, che ha rigettato le istanze di illegittimità osservando tra l'altro che "non appare manifestamente irragionevole che dal beneficio siano esclusi coloro che per il limitato numero di giornate lavorative che la coltivazione dei fondi di loro proprietà richiede ovvero per il fatto di godere di trattamenti pensionistici all'evidenza non traggono dal lavoro agricolo la loro esclusiva fonte di reddito". Tale ultima affermazione è stata pertanto più volte valorizzata dalla Corte di cassazione, che ha così escluso dai benefici di legge i pensionati, in quanto, per l'appunto, essi non ritraggono dall'attività agricola la loro fonte esclusiva di reddito (23).

Va detto al riguardo che la nozione di **imprenditore agricolo a titolo principale** e di **coltivatore diretto in ambito IMU** è stata modificata

(17) In ambito IMU, si vedano l'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, e, dopo la riforma della Legge di bilancio 2020, l'art. 1, comma 741, lett. d), Legge n. 160/2019.

(18) Vale infatti ricordare che la generalità dei terreni agricoli di fatto è del tutto esente da IMU.

(19) In questo senso, Cass., n. 11979/2017 e n. 12422/2017.

(20) E ora riprodotta nell'art. 1, comma 758, lett. a), Legge

n. 160/2019.

(21) Si veda la circolare n. 3/2012 del Dipartimento delle politiche fiscali.

(22) Si veda, *ex multis*, Cass., n. 375/2017.

(23) I precedenti sono assolutamente consolidati: *ex pluribus*, si vedano Cass., n. 14135/2017, n. 13745/2017, n. 26455/2017 e n. 2142/2020.

Approfondimento Tributi locali

rispetto all'ICI, con contestuale abrogazione del su citato art. 58, D.Lgs. n. 446/1997. In particolare, secondo l'opinione espressa nella risoluzione n. 1/2018 del Dipartimento delle politiche fiscali, alla luce di tale modifica, tanto la nozione di coltivatore diretto quanto quella di IAP non richiedono in alcun modo che l'attività agricola costituisca l'esclusiva fonte di sostentamento del contribuente. Nel caso degli IAP, per di più, è espressamente disposto che ai fini della valutazione della prevalenza del reddito agricolo rispetto al reddito complessivo non si tenga conto del reddito da pensione. Per questo motivo, il MEF ha concluso che le statuzioni della Corte di cassazione raggiunte in materia di ICI non possano trovare applicazione nel diverso contesto dell'IMU. Allo stato, non è dato di conoscere quale sarebbe stato l'orientamento della Suprema Corte alla luce della suddetta evoluzione normativa. È comunque evidente che, dovendo ora fare applicazione della novella in esame, l'esito del contenzioso non potrà che essere favorevole ai contribuenti.

4. Novità TOSAP/COSAP

Una piccola modifica della legge di conversione ha riguardato anche il prelievo sul suolo pubblico. Al riguardo, si ricorda che, in forza dell'originario art. 181 del Decreto Rilancio, sono esen-

ti tutte le occupazioni effettuate dalle imprese di pubblico esercizio per il periodo dal 1° maggio al 31 ottobre 2020. Si tratta, tra gli altri, degli esercenti attività di **bar, ristorante e simili**. Detta previsione, come già messo in rilievo in un precedente commento (24), si è resa necessaria per il fatto che il presupposto del prelievo non è l'effettiva occupazione di suolo pubblico ma la mera **titolarità di un atto autorizzativo o concessorio** all'utilizzo dello stesso. Ne segue che, a regime, il pagamento del tributo resta dovuto anche se per qualsiasi motivo non vi è stato utilizzo di suolo pubblico. Nell'art. 109 del Decreto Agosto, tale esenzione è stata allargata a tutto l'**anno 2020**.

Con la legge di conversione del suddetto Decreto Rilancio, è stata altresì disposta l'**esenzione**, per il periodo dal 1° marzo al 30 aprile, dalla TOSAP/COSAP giornaliera delle occupazioni poste in essere dalle **attività di commercio su aree pubbliche**. La legge di conversione del Decreto Agosto amplia l'esonero relativo al **commercio ambulante** fino al 15 ottobre 2020.

Va segnalato che nulla è disposto invece con riguardo alla tassa giornaliera sui rifiuti che va pagata con riferimento alle occupazioni di aree pubbliche di durata non superiore a 183 giorni. Tale tributo resta quindi applicabile, fatta salva la facoltà del Comune di deliberarne l'esonero.

(24) L. Lovecchio, *Esenzioni da IMU per alberghi e pensioni e da TOSAP e COSAP per ristoranti e bar*, cit.