

Decreto Agosto

Estesa a tutto il 2020 l'esenzione IMU e ampliato l'esonero da TOSAP/COSAP

di Luigi Lovecchio (*)

La legge di conversione del D.L. n. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) e il D.L. n. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) sono nuovamente intervenuti sulla materia dei tributi locali, estendendo fino alla fine del 2020 l'esenzione IMU per le categorie più colpite dall'emergenza epidemiologica COVID-19 e ampliando fino alla stessa data l'esonero da TOSAP/COSAP. Una importante novità di carattere sistematico ha poi riguardato l'imposta di soggiorno; la legge di conversione del Decreto Rilancio ha stabilito che il gestore della struttura ricettiva è considerato responsabile d'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi. Infine, il Decreto Agosto ha escluso dall'ambito di applicazione dell'obbligo della canalizzazione delle somme derivanti dalla riscossione delle entrate comunali solo le società *in house*, e non anche le società miste.

1. Premessa

Dalla estensione dell'esenzione IMU a tutto l'anno 2020 per le categorie più colpite dall'emergenza epidemiologica all'ampliamento dell'esonero da TOSAP/COSAP, anche in questo caso, fino alla fine dell'anno in corso. E ancora, istituzione della figura del sostituto d'imposta nell'ambito dell'imposta di soggiorno e ripristino dell'*ex* maggiorazione TASI dello 0,8 per mille sulla generalità del patrimonio immobiliare. La materia dei tributi comunali continua ad arricchirsi di nuovi interventi legislativi, grazie alla legge di conversione del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio) (1) e al D.L. 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. Decreto Agosto).

Nel Decreto Rilancio è inoltre contenuta la riforma dell'imposta di soggiorno, con l'attesa configurazione dei gestori delle strutture ricettive quali responsabili d'imposta. A tale riguardo, si ricorda che nella disciplina originaria del tri-

buto i gestori erano stati completamente trascurati. Questo ha reso non semplice il loro coinvolgimento nel meccanismo applicativo del prelievo, con ricadute di carattere penale che, tuttavia, si ritiene non siano state del tutto superate con la novella.

Tra le modifiche di carattere correttivo, si segnala da ultimo quella relativa all'ambito di applicazione dell'obbligo della canalizzazione delle somme derivanti dalla riscossione delle entrate comunali, da cui vengono escluse solo le società *in house*, e non anche le società miste.

2. Esenzioni IMU

Con l'art. 177 del Decreto Rilancio erano state **esentate dal pagamento della prima rata** d'imposta alcune fattispecie individuate in modo analitico come segue:

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

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77. Per un commento alle novità del Decreto Rilancio,

cfr. L. Lovecchio, "Esenzioni da IMU per alberghi e pensioni e da TOSAP e COSAP per ristoranti e bar", in *il fisco*, n. 26/2020, pag. 2507.

a) gli immobili adibiti a **stabilimenti balneari** marittimi, lacuali e fluviali nonché immobili degli stabilimenti **termali**;

b) gli immobili della **categoria catastale D/2** (alberghi e pensioni), 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.

A tale riguardo, si segnala peraltro il dubbio interpretativo sollevato dall'IFEL (2) in ordine al significato da attribuire alla parola “**gestori**”. Secondo l'istituto suddetto, il riferimento ai gestori potrebbe presupporre lo svolgimento dell'**attività agevolata in forma d'impresa**. Il problema riguarda, a evidenza, la casistica del *bed & breakfast* e delle **case vacanze**, che per sua natura ben potrebbe esercitarsi in via occasionale, senza organizzazione imprenditoriale (3). Sebbene la tesi possa apparire suggestiva e finanche foriera di forti semplificazioni sotto il profilo dell'attività di controllo dei Comuni, si è dell'avviso che essa non sia del tutto convincente. La parola “gestori”, in realtà, si pone in una **relazione neutra** rispetto alle **modalità di organizzazione del servizio**, limitandosi a indicare il soggetto che amministra l'attività, senza tuttavia presupporre, in modo univoco, la forma imprenditoriale. Non è escluso che la questione possa essere portata all'attenzione dei giudici, tanto più che, come più oltre evidenziato, il Decreto Agosto ha esteso a tutto il 2020 l'esonero da imposta.

Nella legge di conversione del Decreto Rilancio, l'esenzione dell'acconto si è 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. A parte l'unico elemento certo dell'appartenenza alla specifica tipologia catastale D, tutto il resto va ricostruito in via interpretativa. In primo luogo, ai fini della spettanza dell'esonero, appare dirimente non già la titolarità delle unità immobiliari, che al contrario è del tutto irrilevante (4),

ma l'utilizzo delle stesse da parte delle imprese che si occupano di **manifestazioni fieristiche e non** (5). La locuzione “in uso” adottata dal legislatore sembra inoltre rimandare ad una situazione di **godimento personale** dell'immobile piuttosto che alla titolarità del diritto d'uso, il che rende ancora più complessa la delimitazione in concreto della norma di agevolazione. Ciò, anche in relazione alla constatazione che, a stretto rigore, si è a cospetto di una esenzione **pro-rata temporis**, limitata cioè ai mesi in cui l'utilizzo agevolato si è protratto.

Come se non bastasse, si segnala che la nuova esenzione della prima rata di IMU è stata disposta ben oltre il termine stabilito dalla legge (6), il che comporterà il problema del **recupero delle somme già versate**. Considerato che anche per questa casistica è stata disposta l'esenzione della seconda rata, le possibilità al riguardo sono due: a) se il regolamento comunale prevede la possibilità di compensare l'eccedenza di imposta con il tributo dovuto per periodi successivi, i contribuenti potranno recuperare l'importo indebito dall'imposta dovuta per il 2021; b) in caso contrario, non resta che la richiesta di rimborso entro cinque anni dal versamento.

Con l'art. 78 del Decreto Agosto si è inoltre stabilita l'**esenzione della seconda rata dell'IMU** per tutte le fattispecie già esentate dalla prima rata. Si risolve così *ipso facto* il problema sollevato dall'esenzione della sola prima rata (7), causato dalla particolare modalità di determinazione della stessa (8), che non prevede la commisurazione al periodo di possesso verificatosi nel 2020. In assenza di correttivi, infatti, nei casi ad esempio di situazione possessoria iniziata alla fine del 2019, in sede di saldo si sarebbe dovuto versare in realtà l'imposta dovuta per l'intero anno, vanificando l'efficacia della disposizione del Decreto Rilancio. Non sarà così, per l'appunto, poiché il Decreto Agosto ha disposto l'esenzione totale per il 2020 per le suddette fattispecie.

L'esonero della seconda rata è stato altresì riconosciuto agli immobili di **categoria catastale D3** destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli nonché agli immobili, di qualsivoglia categoria, adibiti a **di-**

(2) L'istituto studi dell'ANCI.

(3) Come accade di frequente.

(4) Gli immobili quindi potrebbero essere intestati a persone fisiche o persone giuridiche, a prescindere dalla circostanza che il proprietario svolta attività fieristica.

(5) Quali ad esempio manifestazioni artistiche, culturali e

dello spettacolo.

(6) La legge di conversione è entrata in vigore il 19 luglio 2020, mentre l'acconto scadeva il 16 giugno 2020.

(7) Segnalato in L. Lovecchio, op. cit.

(8) Di regola, si ricorda, pari alla metà di quanto complessivamente versato nel 2019 a titolo di IMU e TASI.

scoteche, sale da ballo, night club e simili, in entrambi i casi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività. Per tali tipologie immobiliari, resta invece dovuto l'acconto già versato al 16 giugno 2020.

Le nuove esenzioni disposte dal Decreto Agosto sono subordinate al rispetto delle condizioni previste dalla Commissione UE (9) in materia di quadro temporaneo per gli aiuti di Stato nell'emergenza da COVID-19.

Il blocco delle misure di favore in materia di IMU prevede da ultimo l'**estensione agli anni 2021 e 2022 dell'esenzione** degli immobili di categoria catastale D3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli. Per questa ipotesi, tuttavia, l'applicazione concreta dell'esonero è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea, sempre al fine di prevenire una contestazione per violazione del divieto di aiuti di Stato alle imprese.

3. Esenzioni TOSAP/COSAP

La legge di conversione del Decreto Rilancio ha inserito il comma 1-*bis* all'art. 181, prevedendo una nuova esenzione da TOSAP/COSAP per le occupazioni di suolo pubblico da parte dei **titolari di autorizzazione al commercio su aree pubbliche** per i mesi di marzo e aprile 2020.

Si tratta di una esenzione che ha un raggio applicativo diverso da quello disposto nel comma 1 del medesimo art. 181, riferito alle imprese di pubblico esercizio, sia sotto il profilo soggettivo sia sotto quello temporale. Inoltre, trattandosi di una esenzione disposta a distanza di tempo dal periodo di occupazione, tenuto altresì conto che per le occupazioni temporanee di suolo pubblico la tassa o canone di occupazione deve di regola essere versato non oltre la durata delle stesse, la novella ha disposto l'obbligo in capo ai Comuni di rimborsare quanto già pagato dagli operatori del **commercio ambulante**.

Il Decreto Agosto, infine, a parziale ristoro del fatto che l'esonero per le imprese di pubblico esercizio non abbia interessato i mesi di marzo e aprile, cioè il periodo di maggiore sofferenza da *lockdown*, bensì i mesi da maggio a ottobre, ha ampliato l'esonero totale per **tutto l'anno 2020**.

4. Ex maggiorazione TASI

In vigenza della TASI, si ricorda che l'aliquota della stessa doveva essere deliberata dai Comuni rispettando il criterio secondo cui la **somma delle aliquote TASI e IMU** non poteva superare l'aliquota massima dell'IMU, e cioè l'**1,06%**. A decorrere dal 2015, inoltre, i Comuni avevano il potere di deliberare, con decisione consiliare espressa, la maggiorazione TASI fino allo **0,8 per mille**, con riferimento agli immobili diversi da quelli esenti da TASI, portando così la somma delle aliquote all'**1,14%**. Tale facoltà è stata ininterrottamente riproposta per tutti gli anni fino al 2019, a condizione che il Comune adottasse una conferma espressa di detta maggiorazione per tutte le annualità. In difetto (10), la maggiorazione suddetta diveniva non più applicabile.

Con la riforma dell'IMU del 2020, in particolare nell'art. 1, comma 755, Legge n. 160/2019, si è, da un lato, riconfermato la possibilità di deliberare l'aliquota aggiuntiva dello 0,8 per mille, riservandola ai soli Comuni che l'avessero adottata ininterrottamente dal 2015, nel contempo, però, per un difetto di coordinamento normativo, si è ristretta la platea delle unità immobiliari soggette a tale prelievo alla fattispecie residuale di cui al comma 754 della citata Legge n. 160/2019 (11), dimenticando tra l'altro i fabbricati di categoria D, in precedenza ricadenti nella sua sfera applicativa.

Con l'art. 108 del Decreto Agosto, si è posto rimedio a tale errore, ripristinando la **portata operativa originaria dell'ex maggiorazione TASI**. Considerato che la scadenza del bilancio di previsione 2020, entro cui deve essere deliberata la manovra fiscale comunale, è stata differita al 30 settembre (12), la novella potrà essere recepita immediatamente e, in tal caso, dovrà essere applicata dai contribuenti in sede di versamento del saldo IMU a dicembre.

5. Novità sull'imposta di soggiorno

Una importante novità di carattere sistematico ha invece riguardato l'imposta di soggiorno. Una delle più grosse lacune della disciplina di riferimento (13) era rappresentata, sin dall'origine, dalla mancata considerazione dei gestori delle strutture ricettive nelle procedure applicative del tributo. D'altro canto, i tentativi dei Co-

(9) Comunicazione del 19 marzo 2020 C(2020) 1863.

(10) Cioè se il Comune "saltava" anche un solo anno.

(11) Gli immobili diversi da quelli indicati nei commi prece-

denti, quali le seconde case, gli uffici, ecc.

(12) Art. 107, D.L. n. 18/2020.

(13) Recata nell'art. 4, D.Lgs. n. 23/2011.

muni di rimediare all'omissione qualificando i gestori come responsabili d'imposta, attraverso il regolamento istitutivo del prelievo, si è sempre scontrato con il contrario orientamento della giurisdizione amministrativa che ha eccepito, del tutto correttamente, la riserva di legge che assiste la figura del **responsabile d'imposta** (14). In assenza di una espressa autorizzazione nella legislazione statale, dunque, i Comuni non potevano creare nuovi soggetti passivi né, del pari, responsabili d'imposta (15). Il **gestore** pertanto risultava del tutto **estraneo al rapporto tributario**, che si svolgeva unicamente tra il Comune e il turista, e poteva al più configurarsi come un ausiliario del Comune, soprattutto in termini di raccolta di informazioni utili all'esperimento dei controlli e all'acquisizione del gettito. Anche sotto il **profilo** squisitamente **sanzionatorio**, al gestore poteva al più essere comminata la sanzione residuale di cui all'articolo 7-bis del TUEL (16), mentre le violazioni all'obbligo di versamento potevano essere sanzionate unicamente nei confronti di chi alloggiava nelle strutture ricettive. Non era peraltro prevista alcuna sanzione specifica nell'ipotesi della violazione dell'obbligo di dichiarazione. Va tuttavia soggiunto in proposito che il fatto che il gestore si ritrovava comunque a maneggiare il denaro corrispondente al tributo applicato, è stato ritenuto senz'altro sufficiente a qualificarlo come agente contabile, in quanto tale soggetto all'obbligo della resa di conto giudiziale e ai controlli della Corte dei Conti (17). Ma non è tutto. Poiché il gestore era responsabile del versamento di somme ascrivibili a debiti di terzi nei confronti dell'ente impositore, in sostanza, quindi, somme di pertinenza del Comune, in caso di **ritardato o omesso versamento dell'imposta all'ente locale**, il gestore medesimo era passibile di denuncia per **peculato**, in quanto incaricato di pubblico servizio (Cass. pen., n. 32058/2018). Una prima modifica è stata introdotta in materia di **locazioni brevi**, ex art. 4, D.L. n. 50/2017. In tale contesto, infatti, il soggetto che interviene nel pagamento del prezzo della locazione è stato espressamente qualificato come responsa-

bile d'imposta, con conseguente soggezione all'irrogazione della sanzione di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997, in caso di violazione degli obblighi di pagamento.

Tanto premesso, in termini di ricostruzione del quadro normativo preesistente, l'art. 180 del Decreto Rilancio è intervenuto a modificare la norma istitutiva del tributo di soggiorno (18), inserendovi il comma 1-ter, a mente del quale il **gestore** della struttura ricettiva è considerato **responsabile d'imposta**, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi. Per l'effetto, questi è responsabile sia del versamento del tributo, divenendo così passibile della comminazione della sanzione di cui al sopra citato art. 13, D.Lgs. n. 471/1997, sia della presentazione della dichiarazione, sia infine del rispetto degli adempimenti previsti nel regolamento comunale. Si dispone altresì che la **denuncia annuale** sia presentata **entro il 30 giugno** di ciascun anno, cumulativamente per tutti i presupposti d'imposta verificatisi nell'anno precedente, secondo modalità che saranno stabilite in un futuro decreto delle Finanze. In caso di **omessa o infedele dichiarazione**, è oggi disposta la sanzione dal 100% al 200% del tributo dovuto. Si osserva, in proposito, che, laddove l'imposta sia stata regolarmente versata nel corso dell'anno e non venga trasmessa la denuncia, non risulterà irrogabile alcuna sanzione, per mancanza della base di commisurazione della pena edittale. Atteso che l'adempimento dichiarativo costituisce comunque un elemento indefettibile per l'effettuazione dei controlli, l'assenza di qualsivoglia misura punitiva nel caso appena ipotizzato non appare del tutto ragionevole (19).

A questo punto, potrebbe sostenersi che, poiché il gestore è tenuto in proprio verso il Comune al pagamento dell'imposta di soggiorno (20), in virtù del rapporto di coobbligazione solidale tipico dell'istituto del responsabile d'imposta, lo stesso non può più qualificarsi come agente contabile e non potrà più essere incriminato per peculato. D'altro canto, in assenza di previsioni contrarie nella disposizione di riforma, tale **depenalizzazione** dovrà applicarsi anche per il pregresso, in forza del principio del *favor rei*.

(14) Tra i molti, si vedano in termini TAR Veneto, n. 653/2012 e TAR Puglia, n. 748/2012.

(15) In piena aderenza con il dettato dell'art. 52, D.Lgs. n. 446/1997.

(16) D.Lgs. n. 267/2000.

(17) Così le Sezioni Unite della Corte dei Conti, 22 settembre 2016, n. 22.

(18) Il sopra citato art. 4, D.Lgs. n. 23/2011.

(19) Quantomeno sino a quando non sarà operativa e accessibile ai Comuni la banca dati delle strutture ricettive, prevista nell'art. 13-quater, D.L. n. 34/2019.

(20) Di tal che, lo stesso è obbligato alla corresponsione degli importi dovuti anche se il turista si dovesse rifiutare di versare alcunché a tale titolo.

Questa è stata l'interpretazione fornita, peraltro, dal Tribunale di Roma, Sezione penale, nella sentenza n. 4631/2020, una delle prime pronunce emesse dopo la modifica in commento. Si è tuttavia dell'avviso che la questione non è così semplice e dovrà tornare al vaglio della giurisprudenza vertice.

Si evidenzia al riguardo che, nella giurisprudenza penale, si è anche nel recente passato distinta la figura del **responsabile d'imposta** da quello del **sostituto d'imposta**. In linea di principio, vale rilevare che il responsabile è per sua natura coobbligato in solido con il contribuente mentre il sostituto lo diventa solo a fronte di previsioni espresse (21). Inoltre, la rivalsa verso il contribuente è obbligatoria nel rapporto di sostituzione ma solo facoltativa nel caso del responsabile (art. 64, D.P.R. n. 600/1973). Con riguardo alla posizione dei **notai**, responsabili d'imposta, la Corte ha affermato la configurabilità del reato di peculato, in caso di omesso pagamento dell'imposta versata dai clienti (Cass. pen. n. 55753/2018). La condizione dei **gestori delle strutture ricettive**, pure rispondente sia formalmente che in punto di fatto ai connotati del responsabile d'imposta, potrebbe quindi essere accomunata a quella dei notai.

6. Modifica in materia di riscossione

L'ultima modifica apportata dal Decreto Agosto è contenuta nell'art. 111 e riguarda le modalità di riscossione, volontaria e coattiva, delle entrate comunali.

In forza della Legge di bilancio 2020 (22), l'obbligo di canalizzazione delle entrate locali attraverso la **Tesoreria comunale**, già previsto per le somme acquisite in sede di riscossione volontaria, è stato esteso alla riscossione coattiva. Per l'effetto, non è più consentito l'incasso di somme da parte dei concessionari privati, iscritti all'albo di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997, neppure in fase di recupero forzoso. Nella formulazione di legge originaria del comma 786 della ridetta Legge di bilancio era stabilito che "i versamenti effettuati al soggetto di cui all'art. 52, lettera b), numero 4), D.Lgs. n. 446/1997, sono equiparati a quelli effettuati direttamente a favore dell'ente affidatario.". La volontà era quella di sottrarre dall'obbligo di transito nelle casse comunali gli incassi effettuati dalle società a totale capitale pubblico, trattandosi di modalità di gestione *in house*, equiparabile alla gestione effettuata direttamente dall'ente locale. Senonché, per un errore di scrittura sono state richiamate le **società miste pubblico-private** (23), in luogo delle **società in house** (24). La novella di agosto rimette le cose a posto, inserendo i richiami corretti nel testo originario.

Di conseguenza, le società miste diventano destinatarie, alla pari di tutti gli operatori, dell'obbligo di canalizzazione degli incassi attraverso le tesorerie comunali, mentre le società interamente pubbliche ne restano escluse, anche sotto l'aspetto formale.

(21) Come quella di cui all'art. 35, D.P.R. n. 602/1973.

(22) Art. 1, commi 786 e seguenti, Legge n. 160/2019.

(23) Di cui per l'appunto al n. 4) del suddetto art. 52.

(24) Contemplate invece nel precedente n. 3) del medesimo articolo.