

Approfondimento n. 16 – 26 agosto 2020

D.L. 104/2020 MISURE URGENTI PER IL SOSTEGNO E IL RILANCIO DELL'ECONOMIA: GLI INTERVENTI IN AMBITO TRIBUTARIO

Simone Pellegrin, Michela Macalli*

Premessa

Lo scorso 14 agosto è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale (Serie Generale n. 203, supp. ordinario n. 30) il D.L. n. 104 “Decreto Agosto”, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia.

Nel presente approfondimento verrà esposto un breve commento alle disposizioni concernenti l'ambito tributario, tenendo in considerazione anche quanto chiarito dal Legislatore nelle Relazioni tecnica ed illustrativa (già pubblicate sul nostro sito: si veda la news “D.L. Agosto: il testo ufficiale del Decreto e la Relazione Tecnica ed Illustrativa” del 14/08/2020).

Art. 40 - Incremento ristoro imposta di soggiorno

1. La dotazione del fondo di cui al comma 1 dell'articolo 180 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è **incrementata di 300 milioni di euro per l'anno 2020**. L'incremento di cui al primo periodo è ripartito con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. All'onere di cui al comma 1, pari a 300 milioni di euro, per l'anno 2020, si provvede ai sensi dell'articolo 114 [n.d.r. “Norme di copertura”].

Commento: L'articolo prevede un incremento della dotazione del Fondo di cui all'art. 180 del D.L. n. 34/2020 (D.L. Rilancio), inizialmente prevista per un importo pari a 100 milioni di euro che aumenta quindi a 300 milioni di euro per l'anno in corso.

Il Fondo creato in forza dell'articolo richiamato è istituito nello stato di previsione del Ministero dell'Interno, per il ristoro parziale dei Comuni a fronte delle minori entrate derivanti dalla mancata riscossione dell'imposta di soggiorno o del contributo di sbarco (ex art. 4 D.Lgs. 23/2011) nonché del contributo di soggiorno (ex art. 14 co. 16 lett. e) D.L. n. 78/2010 conv. con modificazioni dalla L. n. 122/2010) in conseguenza dell'adozione delle misure di contenimento del COVID.

Come precisato nella Relazione illustrativa, il riparto dell'incremento sarà determinato in un apposito decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il MEF, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

* Titolare dello Studio “Consulenza Tributaria Facile”, esperta in tributi locali, ed autrice di pubblicazioni giuridiche.

Art. 78 - Esenzioni dall'imposta municipale propria per i settori del turismo e dello spettacolo

1. In considerazione degli effetti connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19, per l'anno 2020, **non è dovuta la seconda rata dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa a:**

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

b) **immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, 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 e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;**

c) **immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;**

d) **immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;**

e) **immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.**

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19.»).

3. **L'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, non è dovuta per gli anni 2021 e 2022 per gli immobili di cui al comma 1, lettera d).**

4. L'efficacia delle misure previste dal comma 3 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

5. Per il ristoro ai comuni delle minori entrate derivanti dai commi 1 e 3, il Fondo di cui all'articolo 177, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è incrementato di 85,95 milioni di euro per l'anno 2020 e di 9,2 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022. Alla ripartizione degli incrementi di cui al primo periodo si provvede con uno o più decreti del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

6. Agli oneri derivanti dai commi 1 e 5 pari a 231,60 milioni di euro per l'anno 2020, e agli oneri derivanti dai commi 3 e 5, pari a 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022, si provvede ai sensi dell'articolo 114.

Commento: La disposizione merita un confronto con quanto in precedenza stabilito dall'art. 177 del D.L. n. 34/2020 (D.L. Rilancio), il quale, come si ricorderà, aveva sospeso il versamento della prima rata IMU per gli immobili utilizzati per le attività turistiche e ricettive. In particolare, emerge che:

- le tipologie di immobili di cui alle lett. a), b) e c) sono le medesime già previste all'art. 177 D.L. 34/2020 (lett. a), b) e b-bis), salvo precisare che l'esenzione si estende anche alle pertinenze dei fabbricati della categoria catastale D/2. Tale inciso, a nostro parere, potrebbe complicare la corretta individuazione degli immobili pertinenti da esentare, non potendo ad es. utilizzare i medesimi criteri previsti per le pertinenze abitative e non avendo il Legislatore fornito una definizione precisa di tali immobili. Sarebbe pertanto auspicabile la presentazione di una dichiarazione IMU da parte dei contribuenti che intendono avvalersi di tale specifica esenzione;
- le lett. d) ed e) estendono l'esenzione del saldo IMU agli immobili accatastati nella categoria D/3 destinati a cinema, teatri, sale per concerti, discoteche, sale da ballo, night-club e simili, purché il proprietario di tali immobili sia anche il gestore dell'attività ivi esercitata. Resta dovuta quindi la prima rata, che qualora non versata, potrà essere oggetto di riscossione da parte dell'Ente;
- gli immobili destinati al comparto dello spettacolo saranno inoltre esentati dal versamento IMU anche per gli anni 2021 e 2022 (comma 3). Benché la norma non lo abbia specificato, condizione affinché possa essere applicata l'esenzione anche per i prossimi anni rimane la simultaneità di proprietà e gestione dell'attività in capo al medesimo soggetto, così come precisato dal Legislatore nella Relazione tecnica.

Appare evidente come scopo della norma sia l'individuazione di misure di sostegno economico agli operatori del settore turistico e dello spettacolo, nella consapevolezza che il versamento del tributo graverebbe negativamente sulla liquidità degli stessi. Il Legislatore, nella Relazione illustrativa, precisa inoltre come la proroga dell'esenzione per gli immobili di cui alla lett. d) sia prevista alla luce del fatto che i soggetti gestori delle attività dello spettacolo saranno "destinati a subire impatti negativi a lungo termine della crisi in corso".

Art. 99 - Proroga riscossione coattiva

1. All'articolo 68, commi 1 e 2-ter, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, e all'articolo 152, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, **le parole «31 agosto» sono sostituite dalle seguenti: «15 ottobre».**

2. Agli oneri derivanti dal presente articolo valutati in 65,7 milioni di euro per l'anno 2020 in termini di saldo netto da finanziare e in 165,5 milioni di euro per l'anno 2020 in termini di indebitamento netto e di fabbisogno, si provvede ai sensi dell'articolo 114.

Commento: L'articolo interviene modificando il termine previsto all'art. 68 co. 1 e 2-ter del D.L. n. 18/2020, che viene quindi posticipato al 15 ottobre (in origine era fissato al 31 maggio, poi al 31 agosto con la modifica intervenuta in forza dell'art. 154 D.L. n. 34/2020). Si ricordi che il periodo di sospensione (che quindi è divenuto 8 marzo – 15 ottobre) ha ad oggetto i debiti tributari derivanti da atti già emessi e notificati, la cui scadenza di versamento cade nel periodo medesimo.
Alla luce di quanto stabilito dall'art. 68 D.L. 18/2020 così modificato, e ricordando che al comma 1 di tale articolo è previsto che "I versamenti oggetto di sospensione

devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”, discende che gli enti impositori dovranno attendere fino al 15 novembre per il versamento da parte del contribuente e comunque non potranno promuovere nessuna attività di riscossione coattiva fino a tale data, anche qualora l’atto sia stato notificato nei primi mesi dell’anno. Di tale circostanza, è ben consapevole anche il Legislatore, il quale, nella Relazione tecnica al decreto legge, precisa che “Alla proroga del termine della sospensione di cui all’art. 68 del DL n. 18/2020 [...] è associato un peggioramento dei valori tendenziali della riscossione che tenevano già conto del mutato contesto economico, ma che presupponevano una progressiva ripresa a partire dal mese di settembre, in conseguenza del riavvio delle attività e in particolare della notifica delle cartelle di pagamento”.

Si precisa in ultimo che i Comuni potranno comunque notificare, nelle more del periodo di sospensione, nuovi avvisi di accertamento, sebbene i relativi versamenti saranno anch’essi sospesi fino al 15 ottobre[†].

Art. 108 - Maggiorazione ex-Tasi

1. All’articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, sono apportate le seguenti modificazioni: **al comma 755 le parole «da adottare ai sensi del comma 779,» sono soppresse e le parole «dell’1,06 per cento di cui al comma 754 sino all’1,14 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «nella misura aggiuntiva massima dello 0,08 per cento».**

Commento: La modifica interviene in riferimento a due aspetti.

In primo luogo, viene eliminato il riferimento all’art. 1 co. 779 della L. n. 160/2019, divenuto superfluo data la sua abrogazione avvenuta in forza dell’art. 138 del D.L. n. 34/2020[‡].

In secondo luogo, viene eliminato il riferimento al comma 754 e corretta la misura massima aggiuntiva applicabile alle aliquote IMU. Più precisamente, la c.d. ex maggiorazione TASI era stata inizialmente prevista dal comma 755 dell’art. 1 della L. n. 160/2019 il quale ammetteva la possibilità per i Comuni, che avessero negli scorsi anni già previsto tale maggiorazione, di aumentare l’aliquota massima IMU fissata all’1,06% dal comma 754 della medesima legge fino all’1,14%. In altre parole, i Comuni, nel deliberare le aliquote, dovevano, da una parte, rispettare i limiti massimi previsti per le fattispecie di immobili individuate ai commi 748-753

[†] Per un approfondimento sulla sospensione degli avvisi di accertamento si rimanda al nostro approfondimento n. 14/2020, con la precisazione che le date indicate nelle Conclusioni, devono essere oggi così modificate:

1. **Periodo 8 marzo – 31 maggio:** la notifica degli avvisi di accertamento non era vietata ma erano sospesi i termini procedurali (definitività dell’atto e la sua impugnazione erano prorogati);
2. **Periodo 31 maggio – 15 ottobre:** riparte a decorrere il termine per l’esecutività dell’atto e per l’impugnazione. Sono ancora sospesi i versamenti;
3. **Periodo 15 ottobre – 15 novembre:** la riscossione coattiva è ancora in *stand-by*, sebbene l’atto sia divenuto definitivo, perché il contribuente ha ancora tempo per effettuare il versamento;
4. **Dal 16 novembre:** *nulla osta* all’avvio delle procedure esecutive e di riscossione, salvo quanto stabilito dalla norma di riferimento.

[‡] Il comma 779 stabiliva che, per l’anno 2020, in deroga all’art. 1 co. 169 della L. n. 296/2006, all’art. 53 co. 16 della L. n. 388/2000, e all’art. 172 co. 1, lett. c) del TUEL, i Comuni potevano approvare le delibere concernenti le aliquote e il regolamento dell’IMU oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione per gli anni 2020-2022 e comunque non oltre il 30 giugno 2020. Si ricorda che il termine di approvazione dei bilanci è stato prorogato, in sede di conversione del D.L. n. 34/2020, al 30 settembre.

dell'art. 1 della legge di bilancio 2020 e dall'altra stabilire l'aliquota maggiorata per le fattispecie diverse da quelle indicate in dette disposizioni[§].

Ora, con l'intervento modificativo, tali limitazioni vengono meno. La maggiorazione dell'aliquota potrà essere dunque estesa a tutte le fattispecie di immobili (ossia anche quelle previste dai commi 745-753). Sebbene la norma non lo espliciti, tale conclusione è confermata dallo stesso Legislatore che, nella Relazione illustrativa al Decreto, precisa: "La norma elimina una imperfezione della legge di bilancio per il 2020, precisando la modalità di applicazione della maggiorazione dell'aliquota IMU nella misura massima dello 0,8 per mille". E ancora: "La modifica ha lo scopo di consentire anche ai comuni che hanno applicato la maggiorazione della TASI sulle abitazioni principali di lusso, sui fabbricati merce e sui fabbricati appartenenti al gruppo catastale D di continuare a mantenere la stessa maggiorazione adottata e confermata negli anni precedenti, per scongiurare una perdita di gettito a carico dei comuni stessi". Pertanto, l'aliquota per i c.d. beni merce potrà essere aumentata fino allo 0,33%, quella per le abitazioni principali di lusso potrà essere pari allo 0,68%, mentre gli immobili produttivi potranno essere tassati applicando un'aliquota pari all'1,14%. Un'ultima precisazione: l'intervento modificativo dovuto all'articolo in commento ha lasciato invariato il criterio secondo il quale la maggiorazione può essere applicata solo da parte di quei Comuni che già l'avevano prevista negli anni precedenti e la preclusione di variazione in aumento negli anni successivi qualora nell'anno corrente il Comune scegliesse di non applicarla, approvando un'aliquota inferiore alla soglia "eccezionale" dell'1,14%.

Art. 109 - Proroga esonero TOSAP e COSAP

1. All'articolo 181 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 1 le parole «31 ottobre 2020» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2020»;
- b) al comma 2 le parole «31 ottobre 2020» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2020»;
- c) al comma 3 le parole «31 ottobre 2020» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2020».

2. Per il ristoro delle minori entrate di cui al comma 1, il Fondo di cui all'articolo 181, comma 5, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è incrementato dell'importo di 42,5 milioni di euro. Alla ripartizione dell'incremento di cui al primo periodo si provvede con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. All'onere derivante dal presente articolo, pari a 42,5 milioni di euro per l'anno 2020, si provvede ai sensi dell'articolo 114.

[§] Per un breve riepilogo, in applicazione della ex maggiorazione TASI e scegliendo per tutte le tipologie l'aliquota massima, la scelta poteva essere la seguente:

- Abitazione principale di lusso: aliquota 0,6% (comma 748);
- Fabbricati rurali strumentali all'attività agricola: aliquota 0,1 % (comma 750);
- Beni merce: aliquota 0,25% (comma 751);
- Terreni agricoli: aliquota 1,06% (comma 752);
- Immobili ad uso produttivo, cat. catastale D: aliquota 1,06% (comma 753);
- Altri immobili diversi dai precedenti: aliquota 1,14% (commi 754 e 755).

Commento: La disposizione proroga l'esenzione TOSAP e COSAP prevista dall'art. 181 co. 1 del D.L. n. 34/2020, a favore degli esercenti di esercizi pubblici, posticipando il termine dal 31 ottobre al 31 dicembre. Sono altresì prorogate la presentazione in via telematica delle domande di concessione di suolo pubblico e la possibilità di posa in opera di strutture amovibili (come pedane, tavolini e dehors) nelle strade senza la richiesta di preventiva autorizzazione.

La modifica normativa si pone in linea con la necessità di rispondere alle numerose richieste sollevate dal mondo della ristorazione e del turismo ed integra ulteriormente quanto introdotto all'art. 181 del D.L. n. 34/2020 in sede di conversione (L. n. 77/2020), in virtù della quale erano stati aggiunti i commi 1 bis, 1 ter e 1 quater che stabilivano rispettivamente l'esenzione per le occupazioni di suolo pubblico avvenute nel periodo 1° marzo – 30 aprile per lo svolgimento del commercio, il rimborso da parte dei Comuni di quanto già versato dagli utenti per il medesimo periodo e l'istituzione di un fondo di ristoro per i Comuni al fine di far fronte alle minori entrate derivanti dalla disposizione così modificata.

Tuttavia, si segnala che – ancora una volta – il Legislatore ha perso l'occasione per prevedere l'esenzione del versamento del tributo per i mesi di marzo ed aprile, che, come più volte evidenziato anche nelle nostre news (si veda ad es. quella pubblicata il 22 luglio scorso), è stato certamente quello nel quale gli esercenti dei pubblici servizi hanno subito maggiormente la crisi economica per la chiusura forzata.

Permane dunque qualche perplessità circa l'obbligo per gli esercizi pubblici di versare quanto dovuto per un'occupazione di cui non hanno tratto alcun beneficio economico (salvo che il Comune applichi la COSAP e abbia disposto diversamente), sebbene merita di essere considerato che il prolungamento dell'esenzione per 8 mesi (dal 1° maggio al 31 dicembre) potrebbe comunque bilanciare e fare da contraltare all'imposizione tributaria confermata per i mesi di marzo ed aprile (senza tralasciare il fatto che i Comuni potrebbero aver anche previsto delle riduzioni).