

Corso online

## **Tributi comunali: le novità 2025**

**Martedì 4 febbraio 2025, ore 14.30-16.30**

Docente

**Pasquale Mirto**

Dirigente settore entrate di Unione di Comuni.

Esperto ed autore di pubblicazioni in materia di tributi locali.

Condirettore Periodico "Bilancio e Tributi Locali"



**[www.ufficiotributi.it](http://www.ufficiotributi.it)**

La rivista giuridica online  
in materia di tributi locali e regionali

“Ufficio Tributi” è il servizio Internet dedicato alla fiscalità locale, regionale e alla riscossione pubblica. Costantemente aggiornato con le ultime novità di normativa, prassi e giurisprudenza.

Servizi inclusi:

- ❖ Finanza e Tributi Locali Channel (11 corsi online all'anno sulle tematiche di maggior interesse per gli operatori del settore)
- ❖ Dossier tematici ed e-book
- ❖ Scadenziario
- ❖ Risposta a quesiti
- ❖ Come fare (modelli operativi)
- ❖ Newsletter quindicinale di aggiornamento
- ❖ Legge 241/1990 annotata con la prassi e giurisprudenza
- ❖ Motore di ricerca

Per informazioni

**SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI**

**Tel. 0541 628200**

## Manuale per la gestione e il controllo dei tributi locali dopo la riforma fiscale

- › Procedure di accertamento per IMU, TASI, TARI e Imposta di soggiorno
- › Attività di notifica
- › Applicazione delle sanzioni
- › Istituti deflativi del contenzioso

Aggiornato a:  
D.Lgs. n. 219/2023, D.Lgs. n. 220/2023, D.Lgs. n. 87/2024

Il volume illustra i presupposti delle entrate locali, al fine di comprendere le fonti della pretesa tributaria e le basi su cui si ancora l'attività accertativa. Altrettanto rilievo è riservato alla riorganizzazione degli uffici tributi, tenuto conto delle nuove procedure stabilite dall'obbligo del contraddittorio preventivo. Particolare attenzione viene posta anche alla redazione dell'atto di accertamento esecutivo da notificare al termine del confronto, in cui gioca un ruolo essenziale la motivazione "rafforzata". Il volume esamina altresì numerose casistiche di controllo in ambito IMU, TASI, TARI e dell'Imposta di soggiorno, per le quali sono riportate le modalità di accertamento e gli orientamenti giurisprudenziali che si sono venuti a formare. Viene poi illustrata la modalità di redazione dell'atto di accertamento esecutivo, mettendo in risalto i suoi elementi essenziali, nonché gli errori da non commettere in sede di notifica. Interessante anche la parte dedicata agli istituti deflativi del contenzioso, utile per gestire i rapporti con i contribuenti nell'ottica di conseguire il raggiungimento di accordi stragiudiziali in conformità alla tax compliance, quale rapporto di collaborazione che deve guidare l'ente impositore nella sua attività di verifica. Il manuale è corredato da schemi e modelli utili per l'attività di accertamento, resi disponibili in formato editabile e personalizzabile nei contenuti aggiuntivi online.

Per informazioni

**SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI**

**Tel. 0541 628200**

**[www.maggiolieditore.it](http://www.maggiolieditore.it)**

# Programma

- *Le modifiche al canone unico*
- *La norma di interpretazione autentica sugli incentivi IMU/TARI*
- *L'addizionale comunale all'IRPEF nel 2025*
- *Il nuovo prospetto aliquote IMU: criticità*
- *Aiuti di Stato ed IMU*
- *La proroga dei bilanci 2025 e gli effetti sulle delibere comunali*
- *Lo Statuto dei diritti del contribuente dopo l'intervento delle sezioni unite della Cassazione*
- *Lo stato di attuazione delle delega fiscale con riferimento ai tributi comunali.*

Iniziamo dalle belle notizie

# Proroga COVID termini accertamento

- Con ordinanza del 23 gennaio 2025 la Prima Presidente della Corte di Cassazione chiude la querelle sull'applicabilità della proroga Covid a tutti gli anni accertabili nel 2020.
- Il punto controverso era se la proroga di 85 giorni prevista dall'art. 67, dl 18/2000, pari al periodo di sospensione dell'attività di accertamento disposta per effetto della pandemia tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, fosse applicabile a tutti gli anni accertabili nel 2020, e non solo a quelli in scadenza nel 2020.
- La Corte di Cassazione è stata investita della questione con le ordinanze delle CGT di Gorizia e Lecce, con le quali è stata sollevata questione pregiudiziale, ai sensi dell'art. 363-bis c.p.c., stante l'esistenza, nella giurisprudenza di merito, di due contrapposti orientamenti.
- Con l'ordinanza del 23 gennaio la Cassazione dichiara inammissibile la questione pregiudiziale sollevata dai giudici di merito, in quanto, successivamente alla pubblicazione delle ordinanze di rimessione, la questione pregiudiziale è stata affrontata e risolta dalla **Corte di cassazione con l'ordinanza n. 960 depositata il 15 gennaio 2025.**

# Proroga COVID termini accertamento

- Corte di cassazione, ordinanza n. 960 depositata il 15 gennaio 2025.
- In tale pronuncia, la Corte ha statuito che la normativa in questione deve essere interpretata nel senso che i termini di sospensione si applicano non soltanto in relazione a quelle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, determinandosi, in sostanza, **“uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione”**.
- In tale direzione, precisa la Corte, depone non soltanto il dato letterale dell'art. 67, ma anche “l'espresso richiamo alla previsione di carattere generale prevista dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 159 del 2015, il quale stabilisce che le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, **per un corrispondente periodo di tempo**, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché **la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, in deroga alle disposizioni dell'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000”**.

# Proroga COVID termini accertamento

- La decisione della Corte di Cassazione conferma la risposta data dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2022, e conferma la nota IFEL del 2 novembre 2021.
- La risoluzione della querelle arriva in tempo utile per i Comuni, che potranno notificare **entro il 26 marzo 2025:**
- **- gli accertamenti per omesso versamento relativi al 2019**
- **- e gli accertamenti per infedele/omessa dichiarazione relativi all'anno d'imposta 2018.**
- Ovviamente per gli atti soggetti a contraddittorio preventivo opera l'ulteriore proroga di 120 giorni prevista dall'art. 6-bis, legge 212/2000. Quindi, se ad esempio il Comune notifica l'invito al contraddittorio preventivo il 20 marzo 2025, assegnando un termine di 60 giorni per le controdeduzioni, l'atto di accertamento potrà essere notificato entro il 16 settembre 2025.



## Corte di Cassazione, ss. uu., sentenza n. 30051 del 21 novembre 2024

- La Corte di Cassazione, sezioni unite, sentenza n. 30051 del 21 novembre 2024, fornisce importanti indicazioni su alcuni istituti del nuovo Statuto dei diritti del contribuente, a seguito del rinnovamento disposto dal d.lgs. 219/2023.
- La questione posta all'attenzione della Corte era la possibilità per l'amministrazione finanziaria di disporre un **annullamento in malam partem** per il contribuente, e quindi di incrementare la propria pretesa impositiva. Nel decidere la questione, molto opportunamente, la Corte si è preoccupata di enunciare principi di diritto compatibili anche con il nuovo assetto normativo, e quindi con i nuovi istituti dell'autotutela, obbligatoria e facoltativa, e **del ne bis in idem**.
- Proprio su quest'ultimo istituto si sono registrate posizioni contrapposte, e la prima giurisprudenza di merito chiamata ad applicarlo ha fornito risposte non proprio convincenti, soprattutto in un'ottica sistemica.
- Per i Comuni si tratta, quindi, di pronuncia importante, che anticipa la soluzione di divergenze interpretative che sicuramente avrebbero interessato i giudici di merito per anni, ovviamente con esiti contrapposti.
- Invero, la ricostruzione operata dalle sezioni unite avvalorava la tesi espressa da IFEL già a febbraio di quest'anno, e legittima anche lo schema tipo di regolamento predisposto dalla fondazione di ANCI.

## Corte di Cassazione, ss.uu., sentenza n. 30051 del 21 novembre 2024

- Si ricorda che il nuovo istituto prevede che il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa **relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta**, salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente, e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali. Il titolo dell'articolo ("**Divieto di bis in idem nel procedimento tributario**") evidentemente esula dal contenuto della norma stessa, almeno nella ricostruzione operata dalla giurisprudenza comunitaria, la quale ha costantemente ribadito che il presupposto del divieto di *bis in idem* è che vi siano due procedimenti che abbiano per oggetto lo stesso fatto (*idem factum*) oltre che la stessa persona (*eadem persona*), oltre alla necessità che uno dei due procedimenti giurisdizionali sia stato definito con sentenza passata in giudicato, o comunque, sia definitivo per mancata impugnazione. Infatti, il principio comprende tanto il **ne bis in idem sostanziale** che il **ne bis in idem processuale**, ovvero sia il diritto a valle di non essere punito, sia quello, a monte, di non essere processato due volte per lo stesso fatto.
- Queste coordinate già sarebbero sufficienti a contrastare una lettura semplicistica del nuovo istituto: **posso accertare lo stesso contribuente una sola volta all'anno**. Questa lettura contrasta con i principi costituzionali che governano la materia tributaria, puntualmente richiamati dalla Corte di Cassazione, la quale ribadisce il cd. "**principio di perennità**": il potere dell'Amministrazione persiste anche dopo esser stato esercitato e assolve all'esigenza di assicurare la continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, nella specie costituito dall'interesse a reperire le entrate fiscali (legittime).

## Corte di Cassazione, ss.uu., sentenza n. 30051 del 21 novembre 2024

- Inoltre, la Corte puntualizza che la nuova disposizione mira prioritariamente ad evitare i rischi della doppia imposizione per il “**medesimo presupposto impositivo**”, e non quindi, nel caso dei tributi comunali, con riferimento a presupposti impositivi diversi (fabbricati, aree, terreni). Inoltre, si rileva che il divieto in questione va letto, ed applicato, in combinato disposto con l'altra disposizione dello Statuto, che autorizza la modifica, integrazione o sostituzione dell'atto attraverso l'adozione di un ulteriore atto.
- In pratica si convalida la proposta di IFEL
- *Articolo 11 - Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*
- Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione comunale minimizzi l'attivazione di procedimenti nei suoi confronti, esercitando l'azione accertativa, per ogni periodo d'imposta, una sola volta, con **riferimento alla medesima tipologia di violazione**.
- Nel rispetto dei termini di cui all'articolo 1, comma 161, legge 27 dicembre 2006, n. 296 e delle prescrizioni di cui all'articolo 7, comma 1-bis, legge 27 luglio 2000, n. 212, l'accertamento può essere sostituito, integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi atti, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'amministrazione comunale. Nell'atto di accertamento devono essere specificatamente indicati i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'amministrazione comunale.
- 
- Similmente a quanto disposto dall'art. 43, comma 3, d.P.R. 600/1973

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

Corte dei Conti, SRC Liguria, delibera 4 e 5 del 22 gennaio 2023

Con delibera n. 386 del 3 agosto 2023 ARERA ha istituito due componenti perequative, espresse in euro/utenza, da applicare a tutte le utenze del servizio di gestione dei rifiuti urbani come maggiorazione al corrispettivo dovuto per la TARI o per la tariffa corrispettiva, per la copertura di determinati costi non imputabili al tradizionale Piano Economico Finanziario (PEF), individuando in CSEA (Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali) il soggetto gestore dei conti su cui confluiscono dette entrate.

In dettaglio, con la citata delibera vengono istituite, a decorrere dal 2024, le seguenti voci di costo da aggiungere al documento di riscossione TARI:

- a) La componente UR1,a, pari a 0,10 euro/utenza per la copertura dei costi per la gestione dei rifiuti accidentalmente pescati, in attuazione dell'art. 2 della legge n.60/22 e dei rifiuti volontariamente raccolti e dei relativi costi di gestione, in relazione a quanto disposto dall'articolo 3, comma 4, della legge 60/22.
- b) La componente UR2,a, pari a 1,50 euro/utenza per la copertura dei costi per la gestione dei rifiuti per eventuali eventi eccezionali e calamitosi. La previsione di tale componente non trova diretto fondamento nella legge.

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- Per la gestione dei meccanismi perequativi in parola, sono stati dunque istituiti presso CSEA i seguenti conti:
- a) il “Conto per la gestione dei rifiuti accidentalmente pescati e dei rifiuti volontariamente raccolti”, denominato Conto *UR1*, alimentato dalla componente *UR1,a*;
- b) il “Conto per la copertura delle agevolazioni riconosciute per eventi eccezionali e calamitosi”, anche denominato Conto *UR2*, alimentato dalla componente perequativa
- *UR2,a*.
- Si è inoltre dato mandato a CSEA di identificare le modalità operative più efficienti per gestire pagamenti e versamenti relativi alle componenti perequative, al fine di contenere gli oneri amministrativi relativi alla gestione di tali partite.
- gli operatori del settore rifiuti (cioè gestori dell’attività di gestione tariffe e rapporto con gli utenti, **ivi inclusi i Comuni** che gestiscono la suddetta attività in economia e le Autorità di sistema portuale ) compilino e trasmettano al CSEA, **entro il 31 gennaio 2025** (e successivamente entro il 31 gennaio di ogni anno “a”), una dichiarazione, da rendere ai sensi **dell’art.47 del d.P.R. 445/2000**, contenente i dati e le informazioni rilevanti ai fini della valorizzazione e del successivo controllo degli importi derivanti dall’applicazione delle componenti perequative. I medesimi operatori dovranno versare a CSEA **entro il 15 marzo 2025** gli importi a debito derivanti dalle dichiarazioni in scadenza al 31 gennaio.

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- Con circolare n. 59 del 28 ottobre 2024 CSEA ha confermato che le componenti perequative sono applicate ad utenza, ove per tale termine, nell'allegato A alla delibera ARERA n.386/2023, viene richiamata la definizione dell'articolo 2, comma 1, lettera c), del D.M. 20 aprile 2017.
- L'utenza corrisponde all'unità elementare di tassazione della TARI, in base alla quale avviene la ripartizione del carico tributario annuale della tassa rifiuti, intesa come **“punto di conferimento”**, **per cui si conteggerà una singola utenza sia nel caso di abitazione, con annesse pertinenze, sia nel caso di utenze non domestiche le cui aree sono state ripartite per destinazione d'uso ma che non possono che essere considerate come un'unica utenza di conferimento dei rifiuti**.(cioè come ritenuto da IFEL)
- CSEA, in merito all'oggetto delle dichiarazioni da rendere entro il 15 gennaio, ha precisato, nella **FAQ 04**, che *“I dati da dichiarare alla CSEA entro il 31 gennaio dell'anno “a” relativamente all'applicazione delle componenti UR1 e UR2 sono il numero di utenze ad uso domestico ed il numero di utenze ad uso non domestico **per le quali sono stati emessi documenti di riscossione nel corso dell'anno “a-1”. 7***
- Nella **FAQ 07** afferma poi che *“Nelle dichiarazioni deve essere indicato il numero di utenze per le quali sono stati **emessi documenti di riscossione** nel corso dell'anno di riferimento (c.d. “anno fatturazione”), indipendentemente dai relativi incassi”*.

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- La corresponsione della componente perequativa non rappresenta una maggiorazione della TARI, bensì una voce di entrata aggiuntiva a copertura dei costi individuati nella delibera ARERA n.386/23, caratterizza l'oggetto di un rapporto obbligatorio il quale, secondo le ordinarie regole civilistiche, implica la relazione tra due soggetti, di cui uno, il **soggetto attivo creditore, individuato da ARERA nella CSEA e l'altro, il soggetto passivo debitore, rappresentato dal titolare dell'utenza.**
- L'adempimento dell'obbligazione resta in capo al soggetto passivo, titolare dell'utenza, che tuttavia, secondo uno schema semplificatorio, estingue la predetta obbligazione con il pagamento al Comune della TARI presuntiva o puntuale, corrispondendo un importo maggiorato dalla componente perequativa.
- Trovano qui applicazione le comuni regole civilistiche e, in particolare, l'art. 1188 c. c. secondo cui il *"pagamento deve essere fatto al creditore o al suo rappresentante, ovvero alla persona indicata dal creditore o autorizzata dalla legge o dal giudice a riceverlo"*.
- **Il Comune, dunque, non è soggetto passivo dell'obbligazione** di cui trattasi e questo a prescindere dalla natura giuridica della prestazione stessa, in relazione alla quale non vi è univoco orientamento

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- Il Collegio rileva che, in effetti, molte sono le analogie tra le componenti perequative di cui si discute e gli oneri gestionali di sistema “OGdS” stabiliti dall'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA), nell'ambito della liberalizzazione del mercato dell'energia elettrica.
- I giudici amministrativi, dopo aver riconosciuto la natura parafiscale degli “OGdS”, hanno individuato la responsabilità per il loro pagamento esclusivamente in capo ai clienti finali, il cui eventuale inadempimento, **in assenza di una norma di legge, non può essere fatto gravare sui venditori** (v. Cons. St., VI, sent. n. 2182/2016; sentenze TAR Lombardia, sede di Milano, nn. 237/2017, 238/2017, 243/2017 e 244/2017).
- Rileva il Collegio che, anche nel caso delle componenti perequative di cui si discute, **si è certamente in presenza di una prestazione patrimoniale imposta la cui fonte deve necessariamente essere una norma di legge ai sensi dell'art. 23 Cost**



## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- In ogni caso, indipendentemente dalla natura giuridica attribuita alle componenti perequative in questione, soggetto passivo resta comunque il titolare dell'utenza finale.
- **Il Comune è infatti estraneo al rapporto, per cui, in assenza di specifiche disposizioni che obblighino il Comune ad effettuare il pagamento in favore del creditore oppure, optando per la natura tributaria, di previsioni di legge che espressamente qualificano il Comune come sostituto o responsabile d'imposta, non si rinviene il fondamento giuridico per esigere dallo stesso il pagamento in luogo del debitore originario.**
- L'irrilevanza della natura giuridica della prestazione ai fini dell'individuazione del soggetto tenuto all'adempimento dell'obbligazione consente di operare un'analogia con le modalità di riscossione e riversamento del TEFA, contributo di natura tributaria di spettanza della Provincia per le funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente. In questo caso il contributo viene versato alla Provincia, al netto della commissione spettante al Comune, sulla base delle somme effettivamente riscosse.

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- In merito alle modalità di riscossione delle componenti perequative il Comune dovrà richiederle ai contribuenti mediante la bollettazione della Tassa Rifiuti ed incassarle all'interno del proprio bilancio. **Non è stato istituito un codice tributo (previsto ad esempio per il TEFA) per destinare direttamente alla Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali (CSEA)** le entrate generate da tali componenti, onerando il Comune – che non può configurarsi come reale beneficiario di tali entrate –della relativa contabilizzazione in bilancio.
- **La neutralità nel bilancio dell'Ente delle poste di cui trattasi è stata affermata il 1° luglio 2024 dal MEF (RGS-SIOPE)** in risposta a un quesito posto da un ente locale. L'Organo ministeriale ha preliminarmente osservato che *“in relazione al quesito posto si osserva che le componenti perequative, essendo maggiorazioni al corrispettivo dovuto per la copertura dei costi e non rientrando nel computo dei costi di riferimento per il servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani, presentano caratteristiche particolari.....In base alle informazioni fornite, e considerando che le componenti perequative sono somme che l'ente incassa per conto di Csea e che devono essere versate integralmente, **è più appropriato trattarle come partite di giro.** Questo perché non alterano il patrimonio dell'ente ma rappresentano semplicemente un flusso di cassa che transita nel bilancio dell'ente locale”*.
- **Sarebbe tuttavia opportuno che, come per il TEFA2, anche per queste componenti perequative venisse istituito apposito codice tributo, evitando di far confluire le somme nel bilancio dei Comuni.**

## Componenti perequative Tari- Riscosso e non bollettato-

- Ad avviso del Collegio, quanto sopra rappresentato consente di ritenere che i Comuni che, si ribadisce, non sono né i beneficiari, né i debitori delle prestazioni oggetto delle componenti perequative istituite da ARERA, in assenza di specifiche disposizioni normative, debbano effettuare il riversamento a CSEA delle somme effettivamente riscosse.
- D'altra parte, a favore di tale soluzione militano non solo le ragioni di diritto sopra rappresentate, ma anche logiche di stretta natura contabile riguardo alla **tenuta degli equilibri di bilancio sia in termini di competenza che di cassa.**
- Se infatti il Comune dovesse riversare sulla base dell'accertato, fungendo sostanzialmente da cassa per CSEA, **si troverebbe ad anticipare somme relative a una entrata che potrebbe non verificarsi mai con evidenti ricadute negative sui bilanci e possibile emersione di disavanzi.** Inoltre, l'anticipazione delle somme da parte del Comune inciderebbe sulla già **scarsa liquidità di cassa** di molti Enti compromettendo, tra l'altro, il rispetto dei tempi di pagamento delle transazioni commerciali.

# Nota IFEL 24 gennaio 2025

- Infine, si precisa che tutti i **Comuni che abbiano già compilato il DataEntry Rifiuti con i dati relativi all'accertato, anziché del riscosso, potranno modificare il loro inserimento direttamente accedendo al sistema**, oppure, solo in caso di effettiva ed assoluta difficoltà, comunicando la rettifica via PEC a CSEA ([rifiuti@pec.csea.it](mailto:rifiuti@pec.csea.it))
- E si aggiunge che nel caso di invio della PEC sarebbe necessario anche allegare le delibere della Corte dei Conti
- **Prime reazioni CSEA:** sembrano dire che per loro nulla cambia in attesa di una nuova deliberazione di Arera. Ma, a me sembra approccio sbagliato, perché il problema risiede proprio nel fatto che la delibera 386 Arera non sia chiara nell'indicare se occorra far riferimento al bollettato o riscosso, da qui tutte le discussioni che ci hanno accompagnato nel 2024. Ora la corte dei conti dice che la 386 va interpretata così. Quindi, in realtà, senza l'intervento di Arera si va sul riscosso, diversamente Arera deve prendere posizione e dire che si applica sul bollettato, ma deve superare motivatamente tutte le eccezioni sollevate dalla corte dei conti. Quindi, mi sembra che la posizione del CSEA sia errata in partenza.
- E qualcuno potrebbe anche sostenere che il versamento a CSEA di soldi non incassati dal Comune possa concretizzare danno erariale.

## Comunicato ARERA 27 gennaio

- Il comunicato di ARERA del 27 gennaio cerca di porre fine alla querelle se i Comuni e i gestori della tariffa puntuale, debbano versare le componenti perequative al CSEA sulla base di quanto effettivamente riscosso o di quanto bollettato. L'obiettivo però non pare raggiunto, ma anzi solleva ulteriori perplessità.
- Ed in effetti, il comunicato di ARERA, nel quale si afferma che i versamenti devono essere effettuati considerando gli importi applicati nei documenti di riscossione e non a quelli effettivamente riscossi **appare tautologico**, in quanto si rinvia a quanto scritto nella circolare n. 59 del CSEA e nelle FAQ, le quali però non motivano affatto il percorso giuridico che porta a sostenere che il Comune sia tenuto ad anticipare (nella migliore delle ipotesi) le componenti non pagate dai contribuenti. Anzi, non si considera che i dubbi interpretativi nascono proprio dalla delibera ARERA n. 386/2023, la quale fa generico riferimento agli "importi derivanti dall'applicazione delle due componenti".
- Un obbligo di motivazione rafforzata e giuridicamente sostenibile era, ed è ancora oggi richiesta, alla luce delle approfondite (giuridicamente) considerazioni svolte dalla Corte dei Conti nelle delibere nn. 4 e 5 del 22 gennaio.
- Senza considerare l'impatto che l'obbligo di anticipare somme non riscosse avrebbe sui bilanci comunali, soprattutto per quei Comuni che registrano bassi tassi di riscossione della Tari e che sono in anticipazione di tesoreria.
- Si tratta, quindi, di questioni delicate, che impattano, seppur in misura minima, sulla casse comunali, e che toccano capisaldi del nostro ordinamento, che non possono essere minati **da un comunicato che dice è bianco perché è bianco.**
- **Ed in questa confusione la "palla" non può rimanere nelle mani dei Comuni, tirati in due direzioni opposte, con ARERA che potrebbe arrivare a sanzionare gli enti che non si adeguano al proprio comunicato, e la Corte dei Conti che potrebbe arrivare a contestare danno erariale perché si sono riversati al CSEA soldi non dovuti.**
- La soluzione potrebbe essere quella di dichiarare il bollettato e poi presentare istanza di rimborso al CSEA, giusto per prendere tempo in attesa di novità

## Ed arrivata anche CC Lombardia, n.15 del 29/01/2025

Poiché la delibera ARERA, già citata, n. 386/2023, ha stabilito all'art. 2 che *"nei documenti di riscossione sia fornita separata evidenza degli importi addebitati con riferimento alle singole componenti perequative"* (emendando il Testo Integrato in tema di Trasparenza nel servizio di gestione dei rifiuti che fissa i requisiti di trasparenza delle bollette, 444-19titr) e che questi importi siano riversati a CSEA, è evidente che l'Autorità ha posto l'onere del rischio del mancato incasso da parte di CSEA in capo all'ente locale che incorrerebbe, eventualmente, nella spesa di interessi moratori in caso di ritardi nel versamento (art. 6, punto 6.7 dell'Allegato A della delibera). Tuttavia, in questa parte del quesito, pure attinente all'individuazione del momento in cui sorge l'obbligo di effettuazione dell'operazione contabile di versamento, si presuppone l'interpretazione di un aspetto oggetto di regolazione da parte di ARERA i cui provvedimenti sono impugnabili in prima istanza innanzi al Giudice Amministrativo (art. 133, co. 1, lett. 1) CPA) e, successivamente, quanto alla loro concreta esecuzione, nelle forme contenziose ordinarie, per cui non vi può essere una pronuncia da parte di questa Sezione sullo specifico punto.

Dall'attuale disciplina discende, infatti, che l'Ente dovrà appostare in bilancio partite in entrata corrispondenti alla TARI da riscuotere e in uscita in relazione ai versamenti a CSEA. Attiene per contro alla scelta discrezionale dell'amministrazione valutare, secondo criteri di convenienza economica, sebbene entro i limiti di legge, se attenersi alla tempistica prescritta, piuttosto che contestare nelle sedi giudiziali consentite le suddette imposte modalità di versamento, oppure farsi carico degli interessi moratori in ragione dell'aspettativa di riscossione del corrispondente tributo.

## Ed arrivata anche CC Lombardia, n.15 del 29/01/2025

vi sia un effetto sui residui attivi a cui si deve provvedere con un adeguato accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE).

Con riguardo al secondo quesito, circa l'imputazione delle somme registrate nel bilancio comunale, la scelta di contabilizzarle tra le entrate di parte corrente del titolo terzo (pedissequamente all'appostamento operato dal Comune della TARI) o tra le partite di giro richiede di considerare, per quanto finora ampiamente argomentato, che tali voci di costo aggiunto, a prescindere dalla loro natura e destinazione, non rappresentano un mero passaggio di denaro senza effetti per il bilancio del comune (come se agisse in qualità di intermediario nel riversare le somme a CSEA). Inoltre, le stesse componenti hanno una finalità assimilabile e sono dovute dagli stessi soggetti tenuti al pagamento della TARI. L'attuale disciplina, peraltro, non prevede che le due componenti possano essere riversate a CSEA separatamente dalla TARI, per cui si determina un rapporto di accessorietà (cfr. questa Sezione n. 487/2013/PAR) tra le prime e la seconda che conduce all'imputazione al medesimo titolo delle stesse, secondo la classificazione fornita dall'Allegato 13/1 al d.lgs. n. 118/2011 (art. 15, comma 2).

Infine, va precisato che con specifico riguardo al primo quesito, all'interno del delineato perimetro normativo e di meccanismi di regolazione e contabili, l'ampiezza d'azione del Comune è tale da escludere che il parere reso dalla Corte sulla scorta delle prospettazioni formulate dall'Ente consenta, stante l'esimente prevista dagli artt. 69, comma 2, e 95, comma 4, d.lgs. 174/2016, di elidere od attenuare posizioni di responsabilità su fatti compiuti o da compiere, rimanendo le ulteriori, future determinazioni a valle rigorosamente circoscritte alla sfera di discrezionalità e responsabilità dell'Amministrazione istante.

# Modifiche al 152/2006

- L'art. 27 della legge annuale per la concorrenza (legge 193/2024) ha modificato il comma 10, dell'art. 238, d.lgs. 152/2006, che disciplina la possibilità per le aziende di fuoriuscire dal servizio pubblico dei rifiuti, prevedendo che tale possibilità possa essere esercitata ora anche nel caso in cui **“una parte”** dei rifiuti venga **avviata al riciclo** (nuova previsione) **o al recupero**.
- Si tratta di modifiche non di poco conto, se si considera che il comma 649, legge 147/2013, fa riferimento alle sole attività di riciclo.
- Ma la questione più rilevante è la possibilità di fuoriuscire dal servizio pubblico anche nel caso di avvio al riciclo/recupero di una parte dei rifiuti. La domanda nasce spontanea: **ma in questo caso la parte variabile è esclusa tutta o sola in misura proporzionale alla parte dei rifiuti avviati autonomamente al riciclo/recupero?**
- E come si coordina tale disposizione con il comma 649 della legge 147/2013, che prevede già una riduzione proporzionale ai rifiuti urbani simili avviati al riciclo a spese del produttore?
- È facile immaginare che ci sarà chi, avviando al recupero l'1% dei propri rifiuti, chiederà l'esclusione dell'intera parte variabile.



# Modifiche al 152/2006

- Insomma, si aggiunge confusione a confusione. Peraltro, tanto il comma 649 tanto l'art. 238 sembrano essere oggetto di revisione dal tanto atteso decreto di riordino dei tributi comunali da emanarsi in attuazione della delega fiscale, ormai in gestazione da mesi e mesi. Ci si chiede se l'obiettivo finale da raggiungere sia chiaro, perché molti degli interventi previsti nelle prime bozze circolate sono stati già inseriti in provvedimenti sparsi, come quelli del CUP (legge bilancio 2025) o delle modalità di accatastamento delle strutture mobili delle strutture ricettive (art. 7-quinquies, dl 113/2024). Alla fine questa famosa attuazione della delega fiscale rischia di ridursi ad interventi di aggiustamento, che ben potrebbero farsi con qualsiasi legge di bilancio o decreto legge, come in parte è in effetti già avvenuto.

## Delibere tardive in attesa di sanatoria

- Ma anche i Comuni ci mettono del proprio. Anche per il 2024 si è riproposto il problema delle delibere tardive sia Tari che IMU. Per la Tari ci sono **276 delibere pubblicate tardivamente** e 33 adottate oltre i termini. Per l'IMU, la situazione è apparentemente più grave: 188 pubblicate tardivamente e 275 approvate oltre i termini.
- Ma per l'IMU la maggior parte riguarda delibere confermative, e quindi il ritardo non ha conseguenze negative, sebbene per il 2025 l'esito sarà diverso, in quanto i Comuni devono riapprovare le aliquote con il nuovo prospetto, ed in difetto si applicano le aliquote base, anche in caso di approvazione oltre i termini o di pubblicazione tardiva.
- Per il 2023 ci fu la sanatoria inserita nella legge di bilancio 2024, assente invece in quella per il 2025. L'ultimo treno sembra essere la legge di conversione del decreto mille proroghe, e c'è uno specifico emendamento presentato da ANCI, su cui vengono riposte le ultime speranze dei ritardatari.

## Modifiche al Canone Unico Patrimoniale c. 757, legge 207/2024

- 757. All'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160
- L. 27/12/2019, n. 160, Art. 1 - Comma 1, sono apportate le seguenti modificazioni:
- a) **al comma 817** sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « attuata secondo criteri di ragionevolezza e di gradualità in ragione dell'impatto ambientale e urbanistico delle occupazioni e delle esposizioni pubblicitarie oggetto del canone e della loro incidenza su elementi di arredo urbano o sui mezzi dei servizi di trasporto pubblico locale o dei servizi di mobilità sostenibile»;
- b) **al comma 821:**
  - 1) la lettera d) è sostituita dalla seguente:
    - « d) la superficie degli impianti destinati dal comune al servizio delle pubbliche affissioni, ove il comune continui a svolgere tale servizio»;
  - 2) alla lettera f) è aggiunto, in fine, il seguente periodo: « Per gli impianti ubicati su suolo privato o comunque in aree private, il canone può essere ridotto fino alla metà»;
- c) **al comma 825:**
  - 1) al primo periodo, dopo le parole: « del mezzo pubblicitario,» sono inserite le seguenti: « esclusa quella relativa agli elementi privi di carattere pubblicitario,»;
  - 2) sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: « In caso di installazione, su un unico impianto pubblicitario, di una pluralità di segnali turistici o di territorio o di frecce direzionali, anche riferiti a soggetti e ad aziende diversi, la superficie assoggettabile al canone unico patrimoniale è quella dell'intero impianto oggetto della concessione o dell'autorizzazione. Nell'ipotesi in cui i titolari del provvedimento di concessione o di autorizzazione all'installazione dell'impianto siano diversi, il canone è liquidato distintamente, in proporzione alla superficie del segnale o del gruppo segnaletico posto nella disponibilità di ciascuno di essi».

# Comma 817, legge 160/2019

- Comma 817
- Il canone è disciplinato dagli enti in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi che sono sostituiti dal canone, fatta salva, in ogni caso, la possibilità di variare il gettito attraverso la modifica delle tariffe **attuata secondo criteri di ragionevolezza e di gradualità in ragione dell'impatto ambientale e urbanistico delle occupazioni e delle esposizioni pubblicitarie oggetto del canone e della loro incidenza su elementi di arredo urbano o sui mezzi dei servizi di trasporto pubblico locale o dei servizi di mobilità sostenibile**
- In realtà non si aggiunge molto, in quanto gli enti già graduavano le tariffe in base al comma 824 «Per le occupazioni di cui al comma 819, lettera a), il canone è determinato, in base alla durata, alla superficie, espressa in metri quadrati, alla tipologia e alle finalità, alla zona occupata del territorio comunale o provinciale o della città metropolitana in cui è effettuata l'occupazione.
- Pare evidente che i criteri del comma 824 rappresentano già indici di attuazione dei criteri di ragionevolezza e gradualità. Probabilmente, a norma mira ad evitare qualche «eccesso» cui ha ceduto qualche comune.

# Comma 817, legge 160/2019

- Comma 817
- *Il canone è disciplinato dagli enti in modo da assicurare un gettito pari a quello conseguito dai canoni e dai tributi che sono sostituiti dal canone, fatta salva, in ogni caso, la possibilità di variare il gettito attraverso la modifica delle tariffe....*
- Si tratta di disposizione rigidamente interpretata dalla giurisprudenza amministrativa, sebbene sempre in modo «teorico».
- È norma priva di razionalità, in quanto il gettito può subire variazioni non solo in ragione dell'incremento/decremento delle tariffe, ma soprattutto per variazioni delle base imponibili, **naturali** (in più o in meno) o indotte da attività di contrasto all'evasione. Inoltre, occorre considerare che il CUP è entrato in vigore in piena pandemia, sicché la verifica dell'invarianza di gettito non è agevolmente dimostrabile. I Comuni di norma hanno lavorato sulla «invarianza delle tariffe», ma ovviamente occorre tener conto di tutta una serie di fattispecie non più assoggettabili nel CUP, oltre ad alcune zone grige.
- Si pensi alla servitù di pubblico passaggio o alla diffusione di messaggi pubblicitari non quantificabili in metri.
- A normativa vigente si ritiene illegittimo l'aggiornamento del CUP sulla base dell'indice ISTAT, perché l'aggiornamento è previsto solo per il canone reti e canone antenne, e ciò esclude un'applicazione «analogica o estensiva».
- Nel d.lgs. di riordino dei tributi comunali il problema dovrebbe trovare una soluzione, o con la possibilità di aumento fino al 100%, o con la possibilità di aggiornamento annuale in base all'indice ISTAT, ma certamente è necessaria una modifica, perché il CUP è già fermo da 5 anni.

# Affissioni

- Art. 1 - Comma 821
- 821. Il canone è disciplinato dagli enti, con regolamento da adottare dal consiglio comunale o provinciale, ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, in cui devono essere indicati:
  - .....
  - d) la superficie degli impianti destinati dal comune al servizio delle pubbliche affissioni;
- LB 2025 :1) la lettera d) è sostituita dalla seguente:
- « d) la superficie degli impianti destinati dal comune al servizio delle pubbliche affissioni, **ove il comune continui a svolgere tale servizio**»;
- Anche in questo caso si tratta di modifica pleonastica, per quanto previsto dal comma 836 **ed in parte anche errata, in quanto nel caso in cui il Comune non decida di svolgere il servizio delle pubbliche affissione è comunque tenuto ad individuare gli impianti destinati alle pubbliche affissioni con finalità sociali.**

# Affissioni

- 836. Con decorrenza dal 1° dicembre 2021 è soppresso l'obbligo dell'istituzione da parte dei comuni del servizio delle pubbliche affissioni di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507. Con la stessa decorrenza l'obbligo previsto da leggi o da regolamenti di affissione da parte delle pubbliche amministrazioni di manifesti contenenti comunicazioni istituzionali è sostituito dalla pubblicazione nei rispettivi siti internet istituzionali. I comuni garantiscono in ogni caso l'affissione da parte degli interessati di manifesti contenenti comunicazioni aventi finalità sociali, comunque prive di rilevanza economica, mettendo a disposizione un congruo numero di impianti a tal fine destinati
- Il Comune che ha mantenuto il servizio non doveva adottare alcuna delibera espressa, anche perché ha poi determinato le tariffe (che costituiscono una sorta di conferma tacita)
- La delibera espressa era, invece, necessaria nell'ipotesi di abrogazione del servizio, anche perché in tal caso il comune doveva comunque disciplinare il numero di impianti messi a disposizione per le comunicazioni aventi finalità sociale, nonché il loro modo di utilizzo, oltre alla rimozione degli impianti eccedenti rispetto a tali necessità.
- Quindi alla fine la modifica recata dalla LB2025 non comporta alcunché e soprattutto non richiede alcun atto (regolamento/delibera) da parte del Comune

## Riduzione impianti su suoli privati

- Comma 821 (potestà regolamentare)
- f) le ulteriori esenzioni o riduzioni rispetto a quelle disciplinate dai commi da 816 a 847; **per gli impianti ubicati su suolo privato o comunque in aree private, il canone può essere ridotto fino alla metà;**
- Anche in questo caso si tratta di modifica non «essenziale» in quanto la riduzione poteva essere già disposta dal Comune in base alla stessa lettera f). Se proprio si vuol dare un senso alla norma, questo va ricercato in una limitazione del potere di disporre riduzioni, visto che ora è prevista la riduzione «fino alla metà».



# Suolo privato

- Il riferimento fatto dalla norma al suolo privato riaccende la discussione sull'assoggettamento a CUP delle aree soggette ad uso pubblico, espressamente previsto dalla TOSAP, ma non dal CUP.
- Sul punto IFEL nello schema tipo di regolamento aveva precisato: *«Il comma 819, lett. a), della legge n. 160 del 2019, non ripropone quanto previsto dall'art. 38, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, tuttavia si ritiene che l'occupazione di dette aree comporta comunque una sottrazione della superficie occupata all'uso pubblico cui la stessa è destinata, giustificando così l'applicazione del canone (cfr. Cass. ss.uu. n. 158/1999).»*

- «Non è un caso, infatti, che, come osservato dal Comune, l'art. 5, co. 1 del Regolamento stabilisca (legittimamente) che anche l'occupazione di **“aree private gravate da servitù di pubblico passaggio” sia subordinata al rilascio di un provvedimento di concessione** (“[l]’occupazione di strade, di spazi ed aree pubbliche o di aree private gravate da servitù di pubblico passaggio è consentita solo previo rilascio di un provvedimento espresso di concessione”).
- Non solo. Anche ai fini della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (c.d. TOSAP) l'art. 38, co. 3, d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 stabiliva che “[l]a tassa si applica, altresì, alle occupazioni realizzate su tratti di aree private sulle quali risulta costituita, nei modi e nei termini di legge, la servitù di pubblico passaggio”, **con conseguente equiparazione** anche sotto il profilo tributario delle occupazioni di beni privati gravati da diritti di uso pubblico (ammissibili, laddove concesse a terzi diversi dal proprietario, soltanto se previste dal titolo o con il consenso del proprietario medesimo; cfr. Cass., Sez. Un., 18 marzo 1999, n.158) **a quelle di beni del demanio (o del patrimonio indisponibile) dei comuni e delle province.**

- «Dunque, è accertato che l'intera area oggetto dell'istanza è di proprietà del sig. .... ed è gravata da **un diritto di uso pubblico** (c.d. servitù di uso pubblico) **di cui è titolare il Comune** di Riomaggiore, ossia da un **diritto reale attribuito al Comune** al fine di soddisfare un interesse generale della collettività (e non un'utilità di un fondo di proprietà pubblica; per tale ragione, è preferibile utilizzare la locuzione "diritto di uso pubblico", in luogo di "servitù di uso pubblico"). Ne consegue che, ai fini che in questa sede rilevano (ossia sul piano della gestione amministrativa, e del correlato esercizio dei relativi poteri; non certo ai fini dell'accertamento della titolarità del bene in questione), **l'area in questione è equiparata al demanio pubblico in forza dell'art. 825 cod. civ.** (come correttamente osservato dal Comune, sotto questo profilo, nella memoria ... Detta disposizione, infatti, *assoggetta alla disciplina del demanio pubblico* (individuata dal precedente art. 823 cod. civ.) **tanto "i diritti reali che spettano allo Stato, alle province e ai comuni su beni appartenenti ad altri soggetti, quando i diritti stessi sono costituiti per l'utilità di alcuno dei beni indicati dagli articoli precedenti"** (ossia **le servitù pubbliche** in senso proprio, gravanti su un bene – di proprietà privata o di un soggetto pubblico diverso dal titolare del fondo dominante – in funzione dell'utilità di un bene demaniale), **quanto i diritti (reali) costituiti (per usucapione, *dicatio ad patriam* o, come è avvenuto nel caso di specie, in forza di apposita convenzione) "per il conseguimento di fini di pubblico interesse corrispondenti a quelli a cui servono i beni medesimi [demaniali]"**, ossia per il soddisfacimento di esigenze di interesse pubblico della collettività (e non per l'utilità di un altro fondo, di proprietà pubblica), in assenza di un rapporto funzionale tra beni (Cons. St., sez. II, 12 maggio 2020, n. 2999). **L'assoggettamento di un bene di proprietà privata ad un diritto di uso pubblico comporta, pertanto, l'applicazione rispetto a detto bene della stessa disciplina applicabile ai beni demaniali.**

## Normatizzazione risoluzione 3/DF del 20 luglio 2023

- 825. Per la diffusione di messaggi pubblicitari di cui al comma 819, lettera b), il canone è determinato in base alla superficie complessiva del mezzo pubblicitario, calcolata in metri quadrati, indipendentemente dal tipo e dal numero dei messaggi.....

### LB2025

- 1) al primo periodo, dopo le parole: «del mezzo pubblicitario,» sono inserite le seguenti: « esclusa quella relativa agli elementi privi di carattere pubblicitario,»;
- Anche in questo caso si tratta di modifica criptica, perché non è facile individuare l'elemento privo di carattere pubblicitario. L'esempio classico è il fascione dei distributori dei carburanti, tema ancora irrisolto dalla giurisprudenza.

# risoluzione 3/DF del 20 luglio 2023

- Con risoluzione 3/DF del 20 luglio 2023 il Dipartimento delle finanze ha dettato indicazioni circa i criteri di determinazione del CUP con riferimento alle parti del mezzo pubblicitario, quali, ad esempio, **cornici, supporti di sostegno** ed eventuali elementi decorativi, che **non posseggono alcuna funzione pubblicitaria**. Il Dipartimento ricorda che il comma 825, legge 160/2019 con riferimento alla determinazione del canone dovuto per la diffusione di messaggi pubblicitari, dispone che “il canone è determinato in base alla superficie complessiva del mezzo pubblicitario, calcolata in metri quadrati, indipendentemente dal tipo e dal numero dei messaggi”. Sulla base di tale disposizione occorrerebbe considerare la superficie complessiva del mezzo pubblicitario, ma tenendo conto che, ai sensi del comma 819, lett. b), legge 160/2019, il presupposto è costituito dalla diffusione di messaggi pubblicitari, ne consegue che nei casi in cui il mezzo pubblicitario è provvisto di elementi che non posseggono alcun effetto pubblicitario, tali elementi vanno esclusi dalla superficie su cui determinare il CUP. Sul punto il Dipartimento richiama la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione che, in materia di imposta comunale sulla pubblicità (si vedano la sentenza 15 maggio 2002, n. 7031 e da ultimo l’ordinanza 31 marzo 2017, n. 8427), ha individuato un principio che può essere applicato anche al CUP, secondo cui la superficie imponibile da prendere a base per il calcolo dell’importo dovuto deve essere quella “... **dell'intera superficie dell'installazione pubblicitaria, comprensiva anche della parte non coperta dal marchio, solo se quest'ultima abbia, per dimensioni, forma, colore, ovvero per mancanza di separazione grafica rispetto all'altra, le caratteristiche proprie o della componente pubblicitaria aggiuntiva vera e propria ovvero quelle di una superficie estensiva del messaggio pubblicitario**”.

# Frecce segnaletiche

- 2) sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «In caso di installazione, su un unico impianto pubblicitario, di una pluralità di segnali turistici o di territorio o di frecce direzionali, anche riferiti a soggetti e ad aziende diversi, la superficie assoggettabile al canone unico patrimoniale è quella dell'intero impianto oggetto della concessione o dell'autorizzazione. Nell'ipotesi in cui i titolari del provvedimento di concessione o di autorizzazione all'installazione dell'impianto siano diversi, il canone è liquidato distintamente, in proporzione alla superficie del segnale o del gruppo segnaletico posto nella disponibilità di ciascuno di essi».
- Tutto nasce da una questione di «arrotondamento»!
- Il Mef era già intervenuto sulla questione con la risoluzione 3/DF del 2023, ed ora si mette in norma quanto scritto nella risoluzione

# Frecce segnaletiche

- La risoluzione n. 3/DF si occupa anche delle **frecce segnaletiche**, ma qui le conclusioni raggiunte dal Dipartimento delle finanze si pongono in netta antitesi rispetto alla giurisprudenza di legittimità, oltre che a documenti di prassi emanati in tema di imposta di pubblicità.
- Per le frecce pubblicitarie occorre distinguere il mezzo pubblicitario dal mero supporto strumentale privo di effetto pubblicitario (cfr. ris. min. 18 dicembre 1997, n. 231/E e ris. 6 marzo 2003, n. 2/DPF).
- La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 252/2012, preso atto che nella normativa specifica non esiste una definizione di mezzo pubblicitario, arriva a definire come tale quello che serve a pubblicizzare una singola ditta, e ciò in virtù **del vincolo di solidarietà per l'obbligazione tributaria**. In conclusione, nel caso di impianti contenenti plurime frecce commerciali, pubblicizzanti soggetti diversi, ognuno dei quali obbligato in via solidale al pagamento dell'imposta di pubblicità, si deve ritenere che ogni singola freccia costituisce un singolo mezzo pubblicitario, da assoggettare a imposta in via autonoma.
- Quanto sopra **non risulta condiviso** dalla risoluzione n. 3/DF del 20 luglio 2023 nella quale si sostiene che nell'ipotesi in cui l'impianto pubblicitario contenga più messaggi, anche riferiti a soggetti ed aziende diverse, la superficie da assoggettare al CUP è quella dell'intero impianto oggetto della concessione o dell'autorizzazione. Ciò in quanto l'art. 1, comma 825 della legge 160/2019 stabilisce genericamente per tutte le forme di pubblicità che il CUP è determinato in base alla superficie complessiva del mezzo pubblicitario, indipendentemente dal tipo e dal numero dei messaggi. Tale conclusione, ad avviso del Dipartimento, sarebbe avvalorata anche dal comma 823, il quale stabilisce che il canone deve essere corrisposto **dal titolare del provvedimento di concessione o di autorizzazione**, e ciò deve valere anche nel caso in cui siano esposti messaggi pubblicitari riferiti a soggetti diversi. Tuttavia, nell'ipotesi in cui il titolare non assolva il pagamento, allora, per il Dipartimento si renderà applicabile il principio della solidarietà a carico del soggetto pubblicizzato, contenuto nel comma 823, legge 160/2019. Quest'ultima conclusione non convince perché il debito solidale non può cambiare nel suo ammontare a secondo che esso venga preteso dal debitore principale o dall'obbligato in solido, ed è evidente che il soggetto pubblicizzato può essere obbligato solo per la freccia riferita alla propria attività.

# Frecce segnaletiche

- Inoltre, la considerazione che il palo di sostegno e tutte le frecce su di esso apposte siano un unico mezzo pubblicitario, e ciò in ragione di una supposta autorizzazione unica appare fragile, in quanto le autorizzazioni per le singole frecce possono essere rilasciate in tempi diversi. Ma anche nell'ipotesi di autorizzazione unica, questa va considerata come autorizzazione multipla, perché in realtà non si autorizza un unico mezzo pubblicitario, ma tanti mezzi, quanti sono le frecce. Inoltre, come più volte statuito dalla Corte di Cassazione, seppur la normativa non detta una definizione di mezzo pubblicitario, per tale deve intendersi il mezzo che serve a pubblicizzare una singola ditta, e ciò in virtù del vincolo di solidarietà per l'obbligazione tributaria che lega il soggetto passivo (colui che dispone del mezzo pubblicitario) al soggetto pubblicizzato. Principi enunciati in materia di imposta di pubblicità, ma certamente applicabili anche al CUP, data la sostanziale identità di disciplina.
- Inoltre, va aggiunto, che proprio in tema di frecce pubblicitarie si è espresso anche di recente il TAR Lombardia, che con sentenza 17 luglio 2023, n. 1848 ha validato la legittimità del regolamento comunale che prevede l'applicazione del CUP singolarmente per le singole frecce, in quanto tale modalità di assoggettamento dà piena attuazione al principio di commisurazione del canone alla superficie di diffusione del messaggio pubblicitario, come previsto dal comma 825 in commento.



# Addizionale IRPEF

- 750. Al fine di garantire la coerenza della disciplina dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche con la nuova articolazione degli scaglioni di reddito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'articolo 11, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **in deroga all'articolo 1, comma 169**, primo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e **all'articolo 172, comma 1**, lettera c), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, **i comuni per l'anno 2025 modificano, con propria deliberazione, entro il 15 aprile 2025, gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale in conformità alla nuova articolazione prevista per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.**
- 751. **Nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, i comuni possono determinare, per i soli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, aliquote differenziate** dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'articolo 11, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **vigenti fino alla data di entrata in vigore della presente legge.** Per il solo anno di imposta 2025, il termine per approvare gli scaglioni di reddito e le aliquote di cui al primo periodo del presente comma è fissato al **15 aprile 2025**, in deroga al citato articolo 1, **comma 169**, primo periodo, della legge n. 296 del 2006 e all'articolo 172, comma 1, lettera c), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.
- 752. Qualora i comuni non adottino la deliberazione di cui ai commi 750 e 751 del presente articolo o non la trasmettano entro il termine stabilito dall'articolo 14, comma 8, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, **per gli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, l'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche si applica sulla base degli scaglioni di reddito e delle aliquote già vigenti in ciascun ente nell'anno precedente a quello di riferimento.**

# Scaglioni 2024 -2025

## *In vigore dal 1 gennaio 2022 al 31 dicembre 2024*

*Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 2, lett. a), L. 30 dicembre 2021, n. 234.*

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 15.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- d) oltre 50.000 euro, 43 per cento. [134] [135]

## *In vigore dal 1 gennaio 2025*

*Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 2, lett. a), L. 30 dicembre 2024, n. 207*

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 28.000 euro, 23 per cento;
- b) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;
- c) oltre 50.000 euro, 43 per cento. [68] [69]

2. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a

# 3 possibilità per i Comuni

- 1) → comma 750: il Comune può adeguarsi ai nuovi scaglioni entro il 15 aprile
- 2) → comma 751: il Comune può deliberare per i soli anni d'imposta 2025/2026/2027 aliquote differenziate considerando i 4 scaglioni vigenti fino al 31/12/2024;
- 3) → comma 752: il Comune non deliberare nulla: conferma tacita di quanto già deliberato

## Potenziamento riscossione degli enti locali (Art. 1, comma 779)

- 779. All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, dopo il comma 1091 è aggiunto il seguente:
- « 1091-bis. Per maggiore gettito accertato e riscosso, ai fini di cui al comma 1091, **si intende** l'ammontare complessivamente incassato a seguito dell'attività di recupero tributario posta in essere dal comune, **nelle varie modalità in cui tale attività può realizzarsi**, che genera un aumento di risorse disponibili nel bilancio comunale rispetto all'adempimento spontaneo del contribuente. **Per adempimento spontaneo si intende il versamento dell'imposta municipale propria e della TARI effettuato dal contribuente alle scadenze di legge e regolamentari**, **non indotto da azioni dell'amministrazione comunale**. Devono pertanto essere computate tutte le entrate effettivamente incassate nell'anno di riferimento, in conto competenza e in conto residui, risultanti dal conto consuntivo approvato».

## Il caos generato da alcuni pareri della Corte dei Conti

- Quando fu emanato il c. 1091, IFEL predispose uno schema tipo di regolamento, adottato poi da molti enti. La fondazione di ANCI aveva ritenuto che, per definire la portata del “maggiore gettito”, l’aggettivo dovesse riferirsi all’ammontare complessivamente incassato a seguito dell’attività di contrasto all’evasione. Per identificare il “maggior gettito”, dunque, non c’è alcun confronto intertemporale da effettuare, bensì dovranno essere considerate tutte le riscossioni diverse da quelle ordinarie, generate da attività di verifica e controllo poste in essere dal Comune. **Sarebbe del tutto illogico ritenere che l’alimentazione del fondo incentivante possa avvenire con riferimento ai soli atti di recupero che sono, al tempo stesso, emessi ed incassati nel medesimo anno**, sia perché una parte consistente degli atti viene notificata nell’ultima parte dell’anno, ed è quindi incassata naturalmente l’anno successivo, sia perché si escluderebbero gli importi oggetto **di rateizzazione**, come pure quelli **riscossi coattivamente**. In sintesi, quello che rileva è l’ammontare delle riscossioni, in conto competenza ed in conto residui, realizzate nell’anno e collegate ad un accertamento, indipendentemente dall’anno di notifica.
- Tale lettura, fatta propria in molti regolamenti comunali, è stata contrastata da varie sezioni della Corte dei Conti, ad iniziare dalla sezione regionale di controllo, con la delibera 113/2024. Ad avviso di tale sezione, il fondo deve essere alimentato solo dal maggior incasso in conto competenza rispetto all’anno precedente, senza considerare le riscossioni in conto residuo. Quindi, se nell’anno “n-1” si sono emessi accertamenti per 100, di cui incassati 70, mentre nell’anno “n” si sono emessi accertamenti per 200, di cui incassati 60, **non spetterebbe alcun incentivo**. Poco importa, poi, secondo la Corte, se nell’anno “n+2” si incassano tutte le restanti somme degli anni “n-1” ed “n”.
- Ancor più restrittiva, è la posizione assunta dalla Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l’Umbria, con delibera n. 117/2024. In tale delibera si legge che *“La norma pertanto non mira ad assicurare di per sé il recupero dell’evasione e la riscossione coattiva dei tributi avendo, invece, il più ambizioso obiettivo di stimolare l’ente (e dunque il personale) a porre in essere l’attività amministrativa in modo sempre più efficiente ed efficace rispetto alla situazione pregressa”*. Pare evidente che l’interpretazione proposta non coglie affatto la ratio della norma, ma anzi nei fatti la sterilizza completamente.

# Ma le cose da sistemare sono ancora tante

- 1. Il comma 1091 dell'articolo 1 della legge 145/2018 è così sostituito
- «1091. Ferme restando le facoltà di regolamentazione del tributo di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, i comuni che hanno **approvato il bilancio di previsione ed il rendiconto, possono,** con proprio regolamento, prevedere che il maggior gettito accertato e riscosso, relativo agli accertamenti dell'imposta municipale propria e della TARI, nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento risultante dal conto consuntivo approvato, nella misura massima del 5 per cento, sia destinato, limitatamente all'anno di riferimento, al potenziamento delle risorse strumentali degli **uffici comunali preposti alla gestione delle entrate tributarie e patrimoniali** e al trattamento accessorio del personale dipendente, anche di qualifica dirigenziale, in deroga ai limiti di cui agli articoli 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75 e 1, comma 557 e seguenti della legge 27 dicembre 2006, n. 296. La quota destinata al trattamento economico accessorio, al lordo degli oneri riflessi e dell'IRAP a carico dell'amministrazione, è attribuita, mediante contrattazione integrativa, al personale impiegato **nel raggiungimento degli obiettivi di recupero delle entrate, anche con riferimento alle entrate patrimoniali**, nonché anche con riferimento alle attività connesse alla partecipazione del comune all'accertamento dei tributi erariali e dei contributi sociali non corrisposti, in applicazione dell'articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248. **Il beneficio attribuito non può superare il 50 per cento del trattamento tabellare annuo lordo individuale.** Nel caso in cui il servizio di accertamento sia affidato in concessione, la percentuale di cui al periodo precedente è ridotta al 15 per cento ed è finalizzata ad incentivare le attività di controllo sull'operato del concessionario e di supporto alle attività del concessionario stesso eventualmente previste dall'affidamento del servizio.»
- 2. **La formulazione innovata della norma di cui al comma 1 si applica a decorrere dagli incentivi erogabili con riferimento all'anno 2023.**
- 3. I compensi connessi agli effetti applicati dell'articolo 12, comma 1, lettera b), del decreto-legge 8 agosto 1996, n. 437, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556, si intendono erogabili, previa regolamentazione comunale, **anche al personale amministrativo che cura il fascicolo processuale**, ivi compresi i casi di gestione associata del contenzioso tributario mediante convenzione di cui all'articolo 30, comma 4, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

# Prospetto aliquote IMU

- Entro il prossimo 28 febbraio i Comuni devono approvare le aliquote IMU 2025 utilizzando obbligatoriamente il prospetto ministeriale, scegliendo tra le varie alternative individuate dal decreto del Ministero dell'economia del 7 luglio 2023 e dal suo allegato A, il quale è stato riapprovato con il decreto del 6 settembre 2024, per tener conto di alcune casistiche inizialmente non previste.
- L'art. 1, comma 756, legge 160/2019 prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, possono essere modificate o integrate le fattispecie individuate con il decreto citato. Invero, però, il prospetto ministeriale ha subito una prima modifica, senza le necessarie formalità e senza che sia stato comunicato alcunché ai Comuni, soprattutto a quelli che hanno predisposto il prospetto fin da subito, e che è stato cambiato a loro insaputa.
- La modifica riguarda l'ipotesi delle abitazioni date in comodato (punto 6.2.4 del prospetto), ed in particolare l'opzione per l'abitazione data in comodato a parenti sino al primo grado in linea retta è stata suddivisa in due ipotesi, quella relativa al comodato previsto dalla normativa (art. 1, comma 747, lett. c), legge 160/2019), per la quale è prevista già la riduzione al 50% dell'imposta, e quella relativa ad altri casi. In questo modo, il Comune può riconoscere, oltre alla riduzione di legge, anche un'aliquota agevolata, oppure per i casi non rientranti nella riduzione (come nel caso di comodante che possiede più di due abitazioni), è possibile riconoscere un'aliquota agevolata.

# Prospetto aliquote IMU

- Occorre poi ricordare che per il primo anno di applicazione del nuovo sistema (il 2025) tutti i Comuni sono tenuti ad approvare le aliquote IMU, anche nel caso in cui non vi siano variazioni delle aliquote rispetto a quelle approvate per il 2024. In mancanza dell'elaborazione e della trasmissione del prospetto tramite l'apposita procedura informatica, si applicano le aliquote di base previste per le varie fattispecie. **Le aliquote di base continuano ad applicarsi sino a quando il comune non approvi una prima delibera secondo le nuove modalità.** Pertanto, è prevista una deroga espressa alla disposizione (art. 1, comma 169, legge 296/2006) che prevede la conferma tacita delle misure tariffarie in caso di mancata approvazione entro i termini di approvazione del bilancio di previsione.
- Approvata la delibera, con il prospetto che costituisce parte integrante della stessa, il Comune deve procedere, entro il 14 ottobre 2025, alla trasmissione dello stesso, mediante una specifica funzionalità della procedura informatica, indicando il numero e la data di approvazione della delibera. Pertanto non occorre trasmettere la delibera di approvazione delle aliquote, ma solo il prospetto, sebbene nella sezione in cui si caricano i regolamenti si cita anche la delibera delle aliquote (occorre approfondire).
- Come visto, si tratta di adempimento molto importante, perché in caso di mancata approvazione l'ammancio per le casse comunali diventa molto rilevante, dovendosi applicare le aliquote di base. Ed il danno che si può arrecare al Comune diventa ancor più rilevante anche nel caso di approvazione del prospetto nei termini, ma di sua trasmissione oltre il 14 ottobre, perché anche in questo caso si rendono applicabili le aliquote di base e non quelle del 2024.



# Registrazione Aiuti di Stato -IMU

- In base all'art. 35, comma 1 dl 73/2022 e s.m.i. «1. Con riferimento agli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, i termini di cui all'articolo 10, comma 1, secondo periodo, del decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali del 31 maggio 2017, n. 115, in scadenza:
  - a) dalla data di entrata in vigore del presente decreto al 31 dicembre 2022, sono prorogati al 30 settembre 2023;
  - b) dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023, sono prorogati al 31 marzo 2024;
  - b-bis) dal 1° luglio 2023 al 31 dicembre 2023, sono prorogati al 31 marzo 2024;
  - b-ter) dal 1° gennaio 2024 al 30 giugno 2024, sono prorogati al 30 settembre 2024.
- 2. La proroga di cui al comma 1 si applica alla registrazione nel Registro nazionale degli aiuti Stato, nonché nei registri aiuti di Stato SIAN-Sistema Informativo Agricolo Nazionale e SIPA-Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura, degli aiuti riconosciuti ai sensi delle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final, recante «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19», e successive modificazioni.».
- Alla luce della disposizione richiamata e considerato che l'agevolazione per IMU turistica causa Covid-19 non era prevista all'interno della dichiarazione IMU 2020, presentata entro il 30 giugno 2021, e che la casella relativa alla stessa fattispecie compare per la prima volta nella dichiarazione 2021-2022 che doveva essere presentata entro giugno 2023, in forza del richiamato art. 35, comma 1, lettera b), l'obbligo di registrazione in RNA della misura in questione slitta al 31 marzo 2024.

# Registrazione Aiuti di Stato -IMU

- Art. 7, dl 39/2024
- 4. Al fine di assicurare l'ordinato svolgimento delle attività di alimentazione degli archivi relativi agli aiuti di Stato, con riferimento alle misure straordinarie adottate per il contrasto alla pandemia di COVID-19, all'articolo 35, comma 1, lettere b), b-bis) e b-ter), del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, i termini del 31 marzo e del 30 settembre 2024 **sono prorogati al 30 novembre 2024**,
- Art. 3, comma 1, dl 202/2024 (mille-proroghe)
- Al fine di assicurare l'ordinato svolgimento delle attività di alimentazione degli archivi relativi agli aiuti di Stato, la registrazione delle misure straordinarie adottate per il contrasto alla pandemia di COVID-19 **con esclusivo riferimento all'imposta municipale propria (IMU)**, di cui all'articolo 1, commi 738, e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, **è effettuata entro il 30 novembre 2025**.

## Registrazione Aiuti Stato IMU

- Nel RNA va registrata l'IMU con i seguenti CAR:
- CAR. 19754: decreto legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni in legge 17 luglio 2020, n. 77, articolo 177; decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni in legge 13 ottobre 2020, n. 126, articolo 78, comma 1;
- CAR 20177: decreto legge 28 ottobre 2020 n. 137, convertito con modificazioni in legge 18 dicembre 2020 n. 176, artt. 9, 9-bis, 9-ter, c.1; decreto legge 14 agosto 2020 n. 104 convertito con modificazioni in legge 13 ottobre 2020 n. 126, art.78 comma 3; legge 30 dicembre 2020 n. 178, art.1 c.599; decreto legge 22 marzo 2021 n. 41, convertito con modificazioni in legge 21 maggio 2021 n. 69, art. 6-sexies;
- Per quanto riguarda la **responsabilità patrimoniale** del responsabile della concessione della misura agevolativa in esame, si ricorda che **l'art. 31-octies, dl 137/2020** e s.m.i, al comma 1, dispone che: *«In considerazione dell'incremento del numero di aiuti individuali alle imprese e dei soggetti concedenti gli aiuti, anche per effetto delle misure eccezionali e transitorie attivabili nell'ambito del quadro temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nel corso dell'attuale emergenza da COVID-19, e tenuto conto dell'esigenza di procedere al tempestivo utilizzo delle risorse pubbliche per contrastare e mitigare gli effetti della crisi, in deroga all'articolo 52, comma 7, terzo periodo, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, e all'articolo 17, comma 3, del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2024, l'inadempimento degli obblighi di registrazione degli aiuti di Stato di cui al citato articolo 52, commi 1, 3 e 7, secondo periodo, non comporta responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti medesimi»*

# Quello che verrà

- Sta per approdare il d.lgs. di riordino dei tributi degli enti territoriali, quindi comuni, province e regioni.
- Per la parte relativa ai comuni vi sono norme generali importanti, quali la possibilità di prevedere autonomamente definizioni agevolata, l'allineamento con l'agenzia delle entrate nella possibilità di aderire ai vari istituti di composizione del debito previsto dal Codice della crisi dell'impresa, e poi vi sono norme di dettaglio che intervengono in modo chirurgico sui singoli tributi, IMU e TARI, mentre quelle del CUP sono state inserite nella legge di bilancio 2025