

# Le ultime novità normative e giurisprudenziali in materia di tributi comunali

# Programma

- Il bonus sociale rifiuti
- La regolamentazione dei bonus comunali
- L'acconto IMU ed il nuovo prospetto delle aliquote
- Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità
- La dichiarazione IMU
- Prima analisi del d.lgs. di riordino dei tributi comunali

## componente perequativa UR3

- Nel 2025 gli enti dovranno applicare anche l'ulteriore componente perequativa UR3, necessaria a finanziare il bonus sociale rifiuti.
- Il bonus è stato previsto dall'art. 57-bis, comma 2, d.l. n. 14/2019 (\*), ma la sua attuazione era subordinata alla emanazione di un dpcm che individuasse i principi ed i criteri attuativi. Il *“Regolamento recante principi e criteri per la definizione delle modalità applicative delle agevolazioni tariffarie in favore degli utenti domestici del servizio di gestione integrata dei rifiuti urbani in condizioni economico-sociali disagiate”* è stato emanato il 21 gennaio 2025, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 13 marzo ed è entrato in vigore il 28 marzo 2025.

(\*) La norma dispone quanto segue: *«Al fine di promuovere la tutela ambientale in un quadro di sostenibilità sociale, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente assicura agli utenti domestici del servizio di gestione integrato dei rifiuti urbani e assimilati in condizioni economico-sociali disagiate l'accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate. Gli utenti beneficiari sono individuati in analogia ai criteri utilizzati per i bonus sociali relativi all'energia elettrica, al gas e al servizio idrico integrato. L'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente definisce, con propri provvedimenti, le modalità attuative, tenuto conto del principio del recupero dei costi efficienti di esercizio e di investimento, sulla base dei principi e dei criteri individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare e con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto».*

## componente perequativa UR3

- Il dpcm individua i beneficiari del bonus sociale rifiuti negli **utenti domestici**, con riferimento ad **un'unica fornitura di servizio**, che si trovano in condizioni di effettivo disagio economico. L'accesso al bonus sociale per i rifiuti è riconosciuto ai nuclei familiari **il cui ISEE non risulti superiore a 9.530 euro, elevato a 20.000 euro limitatamente ai nuclei familiari con almeno quattro figli a carico.**
- L'agevolazione consiste in una riduzione del **25% della tassa rifiuti o della tariffa corrispettiva**, *"ovvero del 25 per cento della spesa media nazionale per il servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani nei casi in cui il gestore dell'attività di gestione tariffe e rapporto con gli utenti non si accrediti al Sistema di gestione delle agevolazioni sulle tariffe energetiche (SGAt€) e, conseguentemente, non sia possibile determinare l'ammontare effettivo del bonus da erogare all'utente".*
- Per la copertura degli oneri derivanti dall'applicazione del bonus sociale viene demandata ad ARERA l'istituzione di una componente perequativa applicata alla generalità dell'utenza domestica e non domestica, da riversare alla CSEA.
- Entro quattro mesi dall'entrata in vigore del dpcm.

### componente perequativa UR3

- Il bonus sociale è riconosciuto automaticamente agli utenti aventi diritto, ed a tal fine è previsto che vi sia una condivisione delle informazioni relative agli aventi diritto, fornite dall'INPS, tra il Sistema informativo integrato (SII), gestito dalla società Acquirente Unico S.p.A., il **Sistema di gestione delle agevolazioni sulle tariffe energetiche (SGAte)**, gestito dall'ANCI, e i gestori del servizio rifiuti, ivi inclusi i Comuni.
- ARERA ha istituito la nuova componente perequativa con **delibera n. 133 del 1° aprile 2025** (Appena quattro giorni dopo l'entrata in vigore del dpcm), la quale ha però destato non poche perplessità.
- **L'importo della componente è pari a sei euro**, da applicarsi indistintamente all'utenza domestica e non domestica, sebbene l'Autorità **si sia riservata la possibilità di differenziare l'importo con successivi provvedimenti.**

### componente perequativa UR3

- La nuova componente perequativa segue le stesse modalità applicative delle altre due componenti, tant'è che viene integrato l'allegato A della deliberazione n. 386/2023, che disciplina, appunto, le modalità applicative, di dichiarazione e di riversamento delle componenti UR1 e UR2.
- Per quanto riguarda l'erogazione del bonus nulla è stato disciplinato, **prevedendo come termine del procedimento il 31 dicembre**. A regime gli enti dovranno versare alla CSEA la differenza tra le entrate da componente perequativa e l'importo dei bonus riconosciuti. Appare alquanto strano che l'Autorità preveda solo la possibilità di riversamento al CSEA, quindi solo l'ipotesi di entrate da componente superiore al bonus riconosciuto, a livello di singolo ente, e non anche l'ipotesi che in un Comune la spesa per bonus sia superiore all'entrata da componente perequativa.

### componente perequativa UR3

- Inoltre, tale meccanismo di fatto determina una perequazione da Comune a Comune, mentre sarebbe stato più agevole prevedere una riduzione per legge, finanziata dalle entrate Tari/TCP, giacché l'esborso monetario è sempre comunque **effettuato dai contribuenti/utenti del servizio, e poco importa se sotto la voce tariffa o componente perequativa.**
- Desta anche perplessità che la regolazione dell'Autorità non sia completa, difettando delle regole di riconoscimento del bonus. **Ipotesi comunque già contemplata nel dpcm, il quale prevede come criterio sussidiario quello di quantificare il bonus nella misura del 25% della spesa media nazionale.** Peraltro, le ipotesi informali paventano anche la possibilità che nel 2025 il bonus sia riconosciuto non dagli enti, ma direttamente dal CSEA, sebbene non siano note le modalità. Si ipotizza anche l'ipotesi di un assegno postale inviato direttamente agli utenti TARI/TCP.
- Le prime simulazione evidenziano che nei Comuni del nord le entrate da UR3 sono mediamente tre volte il costo del bonus spettante nel Comune stesso.

## componente perequativa UR3

- Nonostante la situazione di estrema confusione, ARERA ha confermato, **con la delibera n. 176 del 15 aprile 2025**, le proprie determinazioni. A distanza di pochi giorni dal termine per la presentazione delle osservazioni, fissato all'11 aprile 2025. Nella delibera si dà atto delle seguenti osservazioni:
  - con riferimento all'importo e alla struttura della componente perequativa, sono state proposte alcune alternative che prevedono: un tetto massimo per utente, la differenziazione fra categorie domestica e non domestica, una valorizzazione come percentuale della tariffa rifiuti, oppure una valorizzazione progressiva;
  - con riferimento alla decorrenza della nuova componente perequativa, la richiesta di tenere conto dell'esigenza di modifica dei software dei gestori, dei costi relativi, nonché del fatto che numerosi comuni hanno già provveduto o stanno provvedendo all'invio degli avvisi di pagamento.

Pertanto, anche i Comuni che hanno già inviato gli avvisi di pagamento relativi all'intero anno **sembrano** obbligati ad un nuovo invio per la sola componente perequativa, il che ovviamente rende del tutto antieconomica l'operazione, anche considerando **che al Comune nulla viene riconosciuto a titolo di ristoro delle spese per l'attività amministrativa svolta (Mentre per la TEFA l'art. 19, comma 5, d.lgs. n. 504/1992 riconosce un "aggio" dello 0,30%).**

Non sembra, invece, percorribile la strada di richiedere la nuova componente perequativa nella prima bolletta utile del 2026, in quanto ciò creerebbe una scopertura, visto che il bonus sarà comunque riconosciuto nel 2025. **(di diverso avviso IFEL),**



## componente perequativa UR3

- In ultimo, occorre considerare che nelle more dell'istituzione del bonus statale, molti Comuni avevano già regolamentato propri bonus, facendo riferimento a livelli ISEE anche diversi, o a percentuali di riduzioni più accentuate, fino anche all'esenzione.
- Si ritiene che i Comuni dovrebbero rivedere le proprie disposizioni in modo che l'eventuale **bonus comunale si aggiunga a quello statale e non si intersechi**, in modo che vi sia un'assoluta trasparenza sulla copertura del costo dei due bonus.
- **Il rischio che si può verificare, infatti, è che il Comune continui a finanziare il bonus con risorse del proprio bilancio anche con riferimento agli utenti che possono accedere al bonus statale.**

## Nota IFEL 4 giugno 2025

- Nel confermare le considerazioni già espresse nel Documento Anci/IFEL dell'8 aprile 2025, è opportuno richiamare la comunicazione già diffusa **dal Centro di assistenza SGATE** che **segnala l'attesa che l'ARERA “adotti apposito provvedimento attuativo che disciplini, tra l'altro, le modalità applicative (ivi compreso l'accreditamento al Sistema SGAta) e le modalità di interscambio dei dati tra gli attori coinvolti (INPS, Sistema informativo integrato gestito dalla società Acquirente Unico S.p.A., Comuni e gestori del servizio rifiuti)”**. L'indicazione dei soggetti/nuclei familiari che potranno godere dell'agevolazione, infatti, dovrà pervenire nelle forme appropriate dall'INPS.
- **Allo stato attuale, dunque, i Comuni sono tenuti a considerare, fin dall'anno 2025, l'obbligo di applicare il prelievo della nuova componente perequativa (UR3a), pari a 6 euro/utenza domestica e non domestica.**

## Nota IFEL 4 giugno 2025

Si ritiene a tale scopo opportuno procedere con le seguenti modalità, peraltro ad oggi già attuate da numerosi Comuni:

- applicare la componente perequativa *UR3a*, di 6 euro ad utenza, con riferimento al 2025. Le altre due componenti *UR1a* e *UR2a*, erano di fatto già da inserire nelle bollette TARI 2024, in forza della precedente delibera ARERA n.385/2023;
- le componenti perequative dovrebbero essere contabilizzate, **ad avviso del MEF (SIOPE)** nel parere 1° luglio 2024, come partite di giro, utilizzando i codici appropriati per le entrate (tit. IX) e per le uscite (tit. VII). Questa metodologia è conforme alla pratica contabile standard per somme incassate per conto di terzi

## Nota IFEL 4 giugno 2025

- Relativamente alle scadenze per l'emissione degli avvisi di pagamento, a legislazione vigente, ciascun Comune può decidere con regolamento il numero e la data di scadenza delle singole rate, **purché l'ultima sia posta dopo il 1°dicembre** (art. 13 comma 15-ter dl 201/2011), per provvedere all'eventuale conguaglio dei costi emersi con riferimento all'anno in corso.
- **Pertanto, i Comuni potranno inserire la nuova componente UR3a all'interno della bolletta dell'anno 2025, nella rata che riterranno opportuna.**
- **Appare altresì ammissibile che, a fronte di bollettazioni già effettuate e in assenza di esigenze di bollettazioni a conguaglio, il Comune decida l'acquisizione della quota 2025 con la bollettazione 2026** (ad esempio, in aggiunta alla prima rata 2026).
- Si ricorda altresì che per quest'anno **il termine per l'approvazione delle tariffe e dei regolamenti del prelievo sui rifiuti è stato prorogato al 30 giugno 2025** dall'articolo 10-ter del dl n. 25/2025 (cd. Decreto "PA"); pertanto, entro tale termine i Comuni potranno riformulare, oltre alle tariffe e alle agevolazioni, anche le scadenze di pagamento degli avvisi TARI/Taric.

## Nota IFEL 4 giugno 2025

- **Nessuna disposizione è stata fin qui emanata da ARERA in materia di applicazione dell'agevolazione.** Pertanto, si tratterà di attendere l'apposita campagna informativa, anche per il tramite del portale [www.sgate.anci.it](http://www.sgate.anci.it), che verrà avviata solo dopo il provvedimento attuativo ARERA con cui vengono regolate le modalità applicative del bonus in questione, che, tra le altre cose, **consentirà di individuare i beneficiari aventi diritto, mediante scambio di dati con INPS e altre banche dati esterne.** Solo dopo i passaggi sommariamente rappresentati, **che avverranno presumibilmente nell'ultimo trimestre dell'anno**, sarà possibile riconoscere l'agevolazione ai nuclei familiari iscritti alla TARI/Taric che presentano i requisiti richiesti dal DPCM 21 gennaio 2025.
- Infine, si ricorda l'obbligo di compilare la dichiarazione richiesta da CSEA (in base alla circolare di quest'ultima) entro il 31 gennaio di ciascun anno, precisando quanto è stato inserito nelle bollette, e successivamente versare a CSEA, entro il 15 marzo di ciascun anno, anche la nuova quota perequativa di 6 euro per ciascuna utenza. Tali date potranno subire modifiche in relazione alle concrete modalità attuative del bonus collegato alla nuova quota perequativa *UR3a*.
- Sul tema del calcolo della quota spettante a CSEA, si richiama nuovamente la nota Anci/IFEL dell'8 aprile scorso, **che esprime l'assoluta contrarietà al computo delle quote perequative da riversare in ragione della TARI fatturata, anziché della TARI effettivamente riscossa.**

## Partita di giro?

In merito alle modalità di contabilizzazione delle componenti perequative oggi si registra un contrasto interpretativo.

- Circa la necessità di una contabilizzazione in partita di giro si è espressa dapprima, in data 1° luglio 2024, il MEF (RGS-SIOPE) in risposta a un quesito posto da un ente locale. L'Organo ministeriale ha 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**”*.
- L'assunto della Ragioneria Generale dello Stato è stato successivamente condiviso dalla Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per la Liguria, delibere nn. 4 e 5 del 22 gennaio 2025, che aveva ritenuto corretto il riversamento sull'incassato e non sul bollettato.
- **Diametralmente opposta**, è, invece, l'interpretazione fornita dalla Corte dei Conti, sezione regionale di controllo della Lombardia, delibera n. 15/2025, nella quale si afferma che *“Per quanto attiene alla loro contabilizzazione (se tra le entrate di parte corrente del titolo terzo o tra le partite di giro), l'attuale disciplina non prevede che le due componenti - **che non sono partite di giro**, in quanto **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) - possano essere riversate a CSEA separatamente dalla TARI, per cui si determina un rapporto di accessorietà tra le voci di costo aggiuntive e la TARI 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)”*.
- **In attesa di un chiarimento ufficiale, considerando l'attuale obbligo di riversamento alla CSEA anche delle somme bollettate, ma non riscalate, si ritiene di condividere il percorso delineato dalla Corte lombarda.**

## Il nuovo prospetto IMU: le regole da ricordare

- Il comma 767 dispone che le aliquote e i regolamenti hanno effetto per l'anno di riferimento a condizione che siano pubblicati sul sito internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, **entro il 28 ottobre dello stesso anno.** Ai fini della pubblicazione, il comune è tenuto a inserire il prospetto delle aliquote di cui al comma 757 e il testo del regolamento, **entro il termine perentorio del 14 ottobre dello stesso anno,** nell'apposita sezione del Portale del federalismo fiscale. In caso di mancata pubblicazione entro il 28 ottobre, si applicano le aliquote e i regolamenti vigenti nell'anno precedente.
- **In deroga all'articolo 1, comma 169,** della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e al terzo periodo del medesimo comma 767, **a decorrere dal primo anno di applicazione obbligatoria del prospetto, e quindi a decorrere dal 2025, in mancanza di una delibera approvata secondo le modalità previste dal comma 757 e pubblicata nel termine di cui al comma 767, si applicano le aliquote di base previste dai commi da 748 a 755 della legge n. 160 del 2019.**
- Il quadro normativo va completato con la prescrizione contenuta nel **comma 764, il quale dispone che, in caso di discordanza tra il prospetto delle aliquote e le disposizioni contenute nel regolamento di disciplina dell'IMU, prevale quanto stabilito nel prospetto stesso.**

## Il nuovo prospetto IMU

- Entro il 28 febbraio 2025 i Comuni devono aver approvato le aliquote, anche in caso di conferma delle misure vigenti per il 2024, con il nuovo sistema.
- Com'era facile immaginare, la confusione che si è venuta a creare è stata tanta, **anche a causa di una modifica del prospetto effettuata dal Dipartimento delle finanze senza le necessarie formalità** previste dall'art. 1, comma 756, legge 160/2019, e soprattutto senza alcuna comunicazione ai comuni. Tale modifica in sordina ha fatto sì che il prospetto approvato dai comuni **agli inizi di novembre 2024 fosse diverso dal modello finale**. 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.
- Si tratta di modifica opportuna, sebbene attuata in modo illegittimo (in arrivo modifica prospetto con dm)



## Il nuovo prospetto IMU: le faq

- Il Dipartimento delle finanze ha fornito chiarimenti con le FAQ del 10 febbraio 2025. In particolare, il Dipartimento evidenzia:
- l'organo competente a deliberare le aliquote, è il Consiglio Comunale, e nel trasmettere il prospetto i comuni dovranno indicare la data di approvazione ed il numero della delibera; si precisa, inoltre, che la mera proposta di delibera di approvazione del prospetto ha natura di mero atto endoprocedimentale, in quanto non esprime la volontà definitiva dell'ente locale in ordine alla determinazione delle aliquote dei tributi di propria competenza, e, quindi, non può costituire atto idoneo all'approvazione del prospetto;
- Pertanto, le delibere di Giunta Comunale con le quali si propone al Consiglio l'adozione del prospetto, oltre ad essere atti perfettamente inutili, in considerazione del riparto di competenze previsto dalla normativa, non producono alcun effetto.

## Il nuovo prospetto IMU: le faq

- si ribadisce nuovamente che per **il primo anno di adozione del prospetto, anche nel caso in cui il comune intenda applicare**, nella sostanza, le medesime aliquote vigenti nell'anno precedente, dovrà, in ogni caso, predisporre il prospetto tramite l'apposita applicazione informatica e procedere ad approvarlo con espressa delibera da parte del Consiglio comunale e, successivamente, trasmetterlo, tramite la medesima applicazione informatica;
- **si conferma che la delibera approvativa del Prospetto non deve essere trasmessa al MEF** – come avvenuto, in virtù di quanto previsto dall'art. 13, commi 15 e 15-bis, del d.l. n. 201 del 2011, sino all'anno d'imposta 2024 per le delibere di approvazione delle aliquote dell'IMU, vale a dire tramite l'inserimento del testo delle stesse nel Portale del federalismo fiscale – **ma ne devono essere soltanto indicati gli estremi**, nell'apposita schermata, in fase di trasmissione del solo prospetto;
- nel caso in cui il comune trasmetta comunque il testo della delibera approvativa del prospetto, all'interno, ad esempio, della sezione relativa ai regolamenti dell'applicazione "Gestione IMU" oppure di altra sezione del medesimo Portale, il MEF procederà alla cancellazione della delibera stessa dall'applicazione;

## Il nuovo prospetto IMU: le faq

- si precisa che il comune non può introdurre fattispecie diverse da quelle indicate nel prospetto o prevedere differenziazioni delle aliquote all'interno di ciascuna delle fattispecie sulla base di condizioni non previste nell'Allegato A al decreto ministeriale;
- si precisa che nel caso di mancata approvazione del prospetto, **ma anche di mancata pubblicazione nei termini** (*Caso che si verifica per le delibere approvate entro il 28 febbraio 2025, ma trasmesse oltre il 14 ottobre 2025, e quindi non pubblicate entro il successivo 28 ottobre*), si rendono applicabili le aliquote di base; si precisa, inoltre, che in tale evenienza, le aliquote di base si applicano anche alle fattispecie per le quali il comune abbia stabilito, nelle delibere degli anni precedenti, la c.d. maggiorazione sino allo 0,08 per cento (*Aliquota dell'IMU oltre la misura massima dello 0,6 per cento per le abitazioni di lusso e dell'1,06 per gli immobili diversi da queste ultime, nel rispetto dei requisiti fissati dall'art. 1, comma 755, della legge n. 160 del 2019 (cosiddetta maggiorazione ex TASI)*);
- nel caso di **comuni in dissesto** è precisato che la disposizione di cui all'art. 251, comma 1, d.lgs. 267/2000, nel porre l'obbligo di elevare le aliquote sino al limite massimo consentito, entro il termine di trenta giorni dalla data di esecutività della delibera di dichiarazione di dissesto, **assume carattere speciale e derogatorio** rispetto all'art. 1, comma 767, legge 160/2019;

## Il nuovo prospetto IMU: le faq

- si precisa che è possibile **prevedere un'aliquota agevolata anche per le ipotesi di comodato per le quali già spetta la riduzione al 50%** dell'imposta, ai sensi del comma 747, lett. c), legge 160/2019; oltre a tale fattispecie, il comune può prevedere aliquote agevolate per gli altri casi di comodato che non accedono alla riduzione del 50% dell'imposta;
- è precisato che nel caso di locazione, la condizione del contratto registrato non è prevista nel prospetto in quanto l'art. 1, comma 346, legge 311/2004 (\*), ha introdotto l'obbligo di registrazione del contratto ai fini della validità del medesimo; è evidenziato anche che nella schermata principale dell'applicazione relativa al prospetto viene precisato che *"Per contratti di locazione di immobili devono intendersi esclusivamente quelli registrati ai sensi delle vigenti disposizioni di legge"*;
- si ricorda che nessuna aliquota è prevista per i beni merce, in quanto questi sono esenti a decorrere dal 1° gennaio 2022 Come nel caso di contratto di comodato non registrato, oppure di possesso di oltre due abitazioni (oltre alla propria abitazione principale ed a quella concessa in comodato), oppure di comodato a parenti oltre il secondo grado od agli affini.

(\*) La disposizione prevede che *"i contratti di locazione, o che comunque costituiscono diritti relativi di godimento, di unità immobiliari ovvero di loro porzioni, comunque stipulati, sono nulli se, ricorrendone i presupposti, non sono registrati"*.

## Il nuovo prospetto IMU: le faq

- con riferimento ai terreni agricoli, si precisa che l'applicazione informatica non propone l'aliquota specifica nel caso di comune compreso nell'elenco allegato alla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, in quanto trattasi di terreni esenti per legge; **nel caso in cui il comune sia presente nell'elenco della circolare, ma con la sigla "PD", l'applicazione dà la possibilità di inserire l'aliquota specifica, come avviene per gli altri Comuni non inclusi della citata circolare;**
- per quanto riguarda le esenzioni, detrazioni ed agevolazioni previste direttamente dalla legge, è precisato che non devono essere inserite nel prospetto, in quanto le stesse sono applicate senza che il comune possa esercitare alcun margine di discrezionalità in merito; d'altro canto, precisa il MEF, nella schermata principale dell'applicazione relativa al prospetto, nel riepilogo e nel file PDF recante il medesimo, viene precisato che *"Devono intendersi richiamate le esenzioni, le assimilazioni all'abitazione principale, le detrazioni e le agevolazioni previste dalla legge alle condizioni nella stessa stabilite"*;
- per quanto riguarda le aliquote agevolate previste per i pensionati esteri, il MEF precisa che si tratta di agevolazione prevista direttamente dalla legge, e per tale motivo non è presente nel prospetto; **con riferimento agli immobili posseduti da soggetti non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE,** che non rientrano nell'ipotesi di agevolazione di cui all'art. 1, comma 48, legge 178/2020, si precisa che **il comune non può attribuire una specifica aliquota a tale fattispecie, in quanto i comuni possono diversificare le aliquote dell'IMU esclusivamente sulla base delle fattispecie individuate nel prospetto ministeriale**

## Il nuovo prospetto IMU

- Va evidenziato che “graficamente” il prospetto non restituisce un’informazione chiara, ma anzi si presta a diversi equivoci, perché le scelte lì operate sono chiare, se si ha in mente quali sono le opzioni complessivamente attribuite al comune. È quindi facile immaginare che nascerà un nuovo filone di contenzioso “sull’interpretazione del prospetto”. E ciò deriva anche dal fatto che la delibera comunale di approvazione ha la sola funzione, appunto, di approvare un determinato prospetto. Se anche il comune si prodiga in delibera nello spiegare le modalità di applicazione delle aliquote, tale delibera non è immediatamente conoscibile dal contribuente, proprio perché non è più pubblicata sul sito del MEF, ma anzi, se inviata, verrà cancellata.

## Il nuovo prospetto IMU

- Peraltro, il prospetto va anche oltre il mandato legislativo, perché oltre ad elencare tutte le aliquote potenzialmente approvabili dal comune, **contiene anche le agevolazioni discrezionalmente approvabili dal comune, come l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta da anziani o disabili che trasferiscono la loro residenza in istituti di cura o l'esenzione per gli immobili dati in comodato ad ente territoriale o ente non commerciale.**
- **La finalità è quella di racchiudere in un unico luogo le possibili scelte rimesse alla discrezionalità comunale, ma si tratta di scelta piena di insidie.** Così, alcuni comuni hanno omesso di indicare nel prospetto di aver assimilato l'abitazione posseduta da anziani, nonostante l'assimilazione sia stata regolamentata. In tale evenienza, opera l'art. 1, comma 764, il quale dispone che, in caso di discordanza tra il prospetto delle aliquote e le disposizioni contenute nel regolamento di disciplina dell'IMU, prevale quanto stabilito nel prospetto stesso, **sicché l'agevolazione, pur regolamentata, a stretto rigore, non potrebbe essere riconosciuta** *(Sebbene a stretto rigore la prevalenza del prospetto dovrebbe valere solo con riferimento alle aliquote e non anche alle altre agevolazioni regolamentabili dal comune; diversamente si attribuirebbe al prospetto un valore eccedente il mandato legislativo)*
- E la stessa conclusione vale nel caso opposto in cui si è indicata l'assimilazione in assenza di norma regolamentare, sebbene in questo caso è possibile ritenere che la stessa sia stata introdotta con la delibera di approvazione del prospetto, che acquisirebbe così natura regolamentare.

## Il nuovo prospetto IMU

- Infine, per quanto riguarda la rata di acconto 2025, si ricorda che la normativa prevede che il versamento della prima rata sia pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente. Ovviamente, nulla impedisce al contribuente di considerare le aliquote del 2025 già in sede di acconto, se il prospetto ministeriale risulta pubblicato sul sito ministeriale.....
- Tale meccanismo aiuta in caso di proroga del potere deliberativo oltre il 16 giugno, ed infatti.....



## Il nuovo prospetto IMU- Novità in arrivo

- Le incertezze generate dalla prima applicazione delle nuove regole saranno risolte FORSE con una proroga del tipo:

“Limitatamente all’anno 2025, in deroga all’articolo 1, comma 169, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006, i Comuni che non hanno adottato entro il 28 febbraio 2025 la delibera di approvazione del Prospetto delle aliquote dell’imposta municipale propria (IMU), secondo le modalità previste dall’articolo 1, comma 757, della legge n. 160 del 27 dicembre 2019, inclusi i Comuni che hanno adottato nel termine del 28 febbraio 2025 la delibera relativa alle aliquote IMU senza l’elaborazione del Prospetto, o in difformità ad esso, ai sensi del predetto comma 757, possono approvare entro il 15 settembre 2025 le suddette delibere, redatte tramite l’applicazione informatica disponibile nel Portale del federalismo fiscale. **Eventuali variazioni al bilancio, che si rendessero necessarie per effetto del nuovo termine di cui al precedente periodo, sono recepite con successiva variazione del bilancio di previsione 2025-27.** Sono in ogni caso valide le delibere di approvazione del Prospetto adottate, secondo le modalità previste dall’articolo 1, comma 757, della legge n. 160 del 2019, tra il 1° marzo 2025 e la data di entrata in vigore del presente decreto-legge.”

## Il nuovo prospetto IMU

- La proroga dei termini di approvazione dovrebbe andare di pari passo con l'emanazione del dm che modifica il prospetto, non solo per recepire le modifiche informali, ma anche per altre variazioni

1.→ Sostituire le opzioni dei *"requisiti del soggetto passivo"*, laddove presenti, sia nei *"Fabbricati appartenenti al gruppo catastale D"* sia negli *"Altri fabbricati..."* con le seguenti:¶

¶

opzione *"ON/OFF"*:¶

- → Di proprietà di Posseduti da ONLUS o enti del terzo settore;¶
- → Posseduti da enti non commerciali;¶
- → Posseduti da società o altri soggetti con personalità giuridica;¶
- → Posseduti da società o altri soggetti senza personalità giuridica;¶
- → Soggetto con invalidità civile riconosciuta in percentuale non inferiore al:  
Percentuale di invalidità;¶
- → Persona con disabilità riconosciuta ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della L.  
104/92.¶

## Il nuovo prospetto IMU

2.→ Sostituire il tasto ON/OFF: *"Fabbricati divenuti inagibili a seguito di calamità naturali"*; laddove presente, sia nei *"Fabbricati appartenenti al gruppo catastale D"* sia negli *"Altri fabbricati..."*, con la seguente formulazione:¶

¶

- → Fabbricati divenuti inagibili *a seguito di calamità naturali*: ON/OFF (da cui si snodano le tre opzioni):¶

○ → A seguito di calamità naturali;¶

○ → A seguito di cause diverse da calamità naturali;¶

○ → A seguito di calamità naturali o di cause diverse da calamità naturali.¶

¶

Nella personalizzazione, aggiungere, inoltre, al livello delle fattispecie principali, nel menu a tendina la fattispecie *"Abitazione principale di categoria catastale A/1, A/8 e A/9"*, all'interno della quale sarà presente come unica condizione con tasto ON/OFF:¶

*Fabbricati divenuti inagibili* (da cui si snodano le tre opzioni):¶

○ → A seguito di calamità naturali;¶

○ → A seguito di cause diverse da calamità naturali;¶

○ → A seguito di calamità naturali o di cause diverse da calamità naturali.¶

¶

## Il nuovo prospetto IMU

3.→ Nelle "Condizioni locatario/comodatario". (6.2.4), nel menu a tendina "**Parenti**", sostituire le opzioni all'interno del "**grado di parentela**" con le seguenti:¶

---

- Sino al primo grado (ipotesi diverse da quella di cui all'art. 1, comma 747, lett. c), della legge n. 160 del 2019);¶
- Sino al primo grado (ipotesi di cui all'art. 1, comma 747, lett. c), della legge n. 160 del 2019);¶
- Sino al primo grado;¶
- Sino al secondo grado (in linea retta);¶
- Sino al secondo grado (in linea retta e collaterale);¶
- Sino al terzo grado (in linea retta);¶
- Sino al terzo grado (in linea retta e collaterale).¶
- Indipendentemente dal grado di parentela.¶

¶

## Il nuovo prospetto IMU

Art. 19, c.1-bis. D.l. 133/2014 - Nella definizione degli accordi di cui al presente articolo, anche nell'ambito di iniziative intraprese da agenzie o istituti per le locazioni, comunque denominati, le parti possono avvalersi dell'assistenza delle organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori, sia in relazione ai contratti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 9 dicembre 1998, n. 431, sia in relazione ai contratti di cui al medesimo articolo 2, commi 3 e 5, della legge n. 431 del 1998, e successive modificazioni. Il conduttore, con propria comunicazione, può avanzare richiesta motivata di riduzione del canone contrattuale. Ove la trattativa si concluda con la determinazione di un canone ridotto è facoltà dei comuni riconoscere un'aliquota ridotta dell'imposta municipale propria

4. → Nell'ambito della "Abitazione locata o concessa in comodato" (6.2), sostituire le opzioni presenti nel menu a tendina "**Tipo di contratto**" con le seguenti:¶

¶

opzioni:¶

- → Locazione;¶
- → Locazione a canone libero;¶
- → Locazione ai sensi dell'art. 2, comma 1, della Legge n. 431/1998 e s.m.i.;¶
- → Locazione ai sensi dell'art. 2, commi 3, della Legge n. 431/1998 e s.m.i.;¶
- → Locazione ai sensi dell'art. 5, comma 1, della Legge n. 431/1998 e s.m.i.;¶
- → Locazione a studenti ai sensi dell'art. 5, comma 2, della Legge n. 431/1998 e s.m.i.;¶
- → Locazione ai sensi dell'art. 5, comma 3, della Legge n. 431/1998 e s.m.i.;¶
- → Locazione ai sensi dell'art. 2, comma 1, della Legge n. 431/1998 e s.m.i., in caso di canone ridotto ex art. 19, c. 1-bis, D.L. n. 133/14;¶
- → Locazione ai sensi dell'art. 2, commi 3 e 5, della Legge n. 431/1998 e s.m.i., in caso di canone ridotto ex art. 19, c. 1-bis, D.L. n. 133/14;¶
- → Comodato d'uso gratuito;¶

## Il nuovo prospetto IMU

5. → Per gli immobili di categoria **A/10, B e C e i Fabbricati D riprodurre** le medesime opzioni presenti nell'ambito della "*Abitazione a disposizione*" al **n. 6.4.4**, vale a dire le seguenti:¶

¶

6.4.4 → *Utilizzo/Inutilizzo*¶

---

*opzioni:*¶

- → Privi di ogni arredo;¶
- → Sprovvisi di utenze di fornitura attive di acqua, luce e gas;¶
- → Privi di ogni arredo, sprovvisi di utenze di fornitura attive di acqua, luce e gas;¶
- → Inutilizzato a seguito di crisi aziendale;¶
- → Con uso limitato e discontinuo o stagionale, per un utilizzo complessivo non superiore a mesi:¶

○ → Numero di mesi<sup>∞</sup>¶

## Il nuovo prospetto IMU

6.→ Al punto 3.7.2.6 "*Potenza impianti produzione energia*" (tasto ON/OFF), e negli altri punti dove è riportato, sostituire l'opzione "*Superiore a (kW)*" con le seguenti: ¶

• → *fino a... (kW)*; ¶

• → *da... a... (kW)*; ¶

• → *superiore a... (kW)*. ¶

¶

All'interno dell'**applicazione**, invece, relativamente ai comuni parzialmente delimitati (**PD**), nel pdf del Prospetto aggiungere immediatamente sotto il numero, la data della delibera e l'indicazione dell'organo emanante, la seguente frase: ¶

*"Comune parzialmente delimitato (PD) ai sensi della Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993". ¶*

## **Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità**

- La Corte di Cassazione con diverse sentenze ha meglio definito il quadro di applicazione dell'esenzione per gli immobili merce, in parte confermando le indicazioni ministeriali ed in parte contraddicendole



# Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità

Cass. civ., Sez. V, Ord., 21/04/2025, n. 10394 – Immobile locato parte di anno

Il thema disputandum attiene all'interpretazione dell'inciso comune alle citate disposizioni "**non siano in ogni caso locati**", ritenendosi, dal ricorrente, che qualsiasi tipo di locazione (a prescindere dalla durata) precluda al contribuente il riconoscimento dell'esenzione sull'immobile - merce e, dalla controricorrente, che la locazione transitoria di durata infrannuale non sia ostativa al riconoscimento dell'esenzione al contribuente per il residuo periodo di possesso dell'immobile - merce nell'anno di riferimento. In proposito, richiamando la conforme decisione del giudice di prime cure, la sentenza impugnata ha motivato che: "Va premesso che il testo letterale della norma rappresentato dall'espressione "non siano in ogni caso locati" stante la sua generica strutturazione non può costituire da solo un elemento determinante a favore di una tesi o dell'altra. La corretta interpretazione va, pertanto, effettuata sulla base del contesto generale in cui tale espressione risulta inserita e sotto questo aspetto si ritiene che la mancata esenzione dall'IMU nel caso di locazione dei fabbricati non possa essere considerata definitiva ma debba invece valere per il solo periodo in cui la locazione risulta effettivamente prestata. Giungere alla diversa conclusione che una locazione seppur breve possa condizionare perennemente la natura di un fabbricato quale "bene immobilizzato" anziché quale "bene merce" non appare confortato dal testo della norma che per raggiungere un obiettivo così penalizzante per il contribuente avrebbe dovuto essere espresso in una forma indubitabile. In altri termini, procedere alla locazione di fabbricati per brevi periodi, al solo scopo di acquisire risorse finanziarie per coprire seppur parzialmente i costi di realizzazione degli immobili, non può escludere di per sé in via definitiva il fatto che l'impresa costruttrice intende utilizzare tali beni alla destinazione per cui essi sono stati originariamente edificati, ossia alla loro vendita".

**2.3 Tuttavia, il concorde tenore delle norme richiamate evidenzia l'indispensabile coesistenza di due requisiti per il riconoscimento dell'esenzione agli immobili - merce (vale a dire, la permanente destinazione alla vendita e la libera disponibilità da parte del proprietario), che devono perdurare per l'intero anno di riferimento.**

Infatti, l'agevolazione in questione è finalizzata ad esonerare dal carico del tributo gli imprenditori edili per gli immobili che siano stati costruiti per la vendita, ma non siano stati ancora venduti, nonostante la stabile collocazione sul mercato per l'anno di riferimento.

## Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità

**In tale direzione, il Ministero dell'Economia e delle Finanze** (in occasione di una risposta al "Telefisco 2014" del 3 febbraio 2014) ha espressamente escluso ogni caso di locazione del fabbricato, anche se temporanea, al fine dell'applicazione dell'agevolazione, con la conseguenza che una locazione transitoria anche solo per la durata di un mese, ad esempio, farebbe decadere il beneficio, a causa della distrazione del bene dalla finalità intrinseca dell'esenzione.

Peraltro, il legislatore ha **espressamente tipizzato le agevolazioni fruibili anche per un periodo di durata inferiore all'anno di riferimento**, in relazione alla sussistenza per un tempo corrispondente di una predeterminata condizione di fatto o di diritto.

In tal senso, emblematica è la previsione dell'art. 13, comma 3, lett. b), del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, ..., che riconosce al contribuente la riduzione della base imponibile dell'IMU nella misura del 50 per cento "per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni". **Invero, tale disposizione conferma l'indispensabilità di una normazione ad hoc per individuare le peculiari fattispecie di agevolazioni fruibili anche per una sola frazione dell'anno di riferimento in relazione alla "specialità" di situazioni ritenute meritevoli di apprezzamento per periodi di durata variabile.**

Laddove, invece, non si ritiene che possa essere invocata - per avallare la frazionabilità infrannuale dell'esenzione - **la previsione generale dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, secondo cui: "L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero. A ciascuno degli anni solari corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria"**. Difatti, il "possesso" contemplato dalla predetta disposizione (come dall'art. 13, comma 2, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) è specificamente "qualificato" dalla titolarità della proprietà, dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie, nonché dalla concessione demaniale o dalla locazione finanziaria su immobili (alla luce della precisazione fattane dall'art. 9, comma 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23), non avendo alcuna rilevanza che il soggetto passivo ne abbia perduto la disponibilità materiale.

Senza contare, peraltro, che l'eventuale concessione in locazione degli immobili non fa venir meno il "possesso" rilevante ai fini dell'IMU in capo al locatore, il quale può eventualmente beneficiare di una riduzione dell'aliquota in base ad un'apposita previsione del regolamento comunale (ai sensi dell'art. 13, comma 9, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214).

**PS. Ed allora anche per l'AB non è prevista espressamente la frazionabilità per mesi.....**

## Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità

Il Ministero delle finanze con risoluzione, 10 dicembre 2013, n. 11/DF, ha precisato che l'esenzione si applica **non solo ai fabbricati di “nuova” costruzione, ma anche ai fabbricati che derivano da demolizioni di precedenti fabbricati** o da interventi di recupero a norma dell'art. 3, comma 1, lett. c), d), e f) del d.p.r. 380/2001, ovvero di interventi che impongono, ai sensi dell'art. 5, comma 6, del d.lgs. 504/1992, di considerare il valore dell'area fabbricabile, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione.

Cassazione di diverso avviso.....

## Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità

### **Cass. civ., Sez. V, Ord., 21/04/2025, n. 10392- Esenzione solo per i fabbricati di nuova costruzione**

1.4 A sostegno del proprio ragionamento, il giudice di appello ha richiamato la risoluzione emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze l'11 dicembre 2013, n. 11/DF (che è stata prodotta dall'ente impositore), la quale ha ritenuto che "nel concetto "fabbricati costruiti" delle norme in esame possa farsi rientrare anche il fabbricato acquistato dall'impresa costruttrice sul quale la stessa procede a interventi di incisivo recupero, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380", ciò "in virtù della considerazione che, ai fini IMU, l'art. 5, comma 6, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, stabilisce che, in caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione del fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'art. 3, comma 1, lett. c), d) e f), del D.P.R. n. 380 del 2001, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile anche in deroga a quanto stabilito nell'art. 2 del D.Lgs. n. 504 del 1992, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato".

Da qui la conclusione che: "Pertanto, dal contenuto della norma in commento, si evince che il Legislatore ha operato un'equiparazione tra i fabbricati oggetto degli interventi di incisivo recupero di cui al citato art. 3, comma 1, lett. c), d) e f), del D.P.R. n. 380 del 2001 e i fabbricati in corso di costruzione. I primi, infatti, sono, alla stessa stregua dei secondi, considerati, ai fini della determinazione della base imponibile IMU, area fabbricabile fino all'ultimazione dei lavori. Dalle considerazioni appena formulate si evince che i fabbricati oggetto degli interventi di incisivo recupero nei termini sin qui esplicitati rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione introdotta dal citato art. 2 del D. L. n. 102 del 2013, solo a partire dalla data di ultimazione dei lavori di ristrutturazione".

## Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità

**Cass. civ., Sez. V, Ord., 21/04/2025, n. 10392- Esenzione solo per i fabbricati di nuova costruzione**

1.5 Tuttavia, secondo alcuni arresti di questa Corte (Cass., Sez. 5, 28 marzo 2022, n. 9897; Cass., Sez. 5, 2 febbraio 2024, n. 3094), a cui il collegio ritiene di dare continuità in questa sede, il regime di esenzione risulta connaturato ai **"fabbricati costruiti"** dall'impresa (altrimenti) soggetto passivo IMU, "destinati (...) alla vendita" e "fintanto che permanga tale destinazione", **così che deve senz'altro escludersi dal suo ambito applicativo il fabbricato che sia stato immesso nel mercato immobiliare (per acquisto operato dall'impresa), seppure la circolazione commerciale del bene sia preordinata ad una successiva attività di costruzione**, non potendosi concepire (al momento del detto acquisto) né l'esistenza di un fabbricato "costruito" dal soggetto passivo dell'IMU, e destinato alla vendita (piuttosto che alla sua ristrutturazione edilizia), né la permanente (e documentata) destinazione (alla vendita) del bene stesso (così) costruito....

1.6 **Non è, dunque, invocabile un'assimilazione quoad effectum tra i "fabbricati costruiti" ed i "fabbricati ristrutturati"**, essendo preclusa, inevitabilmente, dalla corretta applicazione del principio generale e inderogabile in materia fiscale, il quale prevede che, in materia fiscale le norme contemplanti esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione, ai sensi dell'art. 14 disp. prel. cod. civ., sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati (Cass., Sez. 5, 7 maggio 2008, n. 11106; Cass., Sez. 5, 7 marzo 2013, n. 2925; Cass., Sez. 5, 4 marzo 2016, n. 4333; Cass., Sez. 6-5, 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., Sez. 5, 16 maggio 2019, n. 13145; Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2020, n. 23877; Cass., Sez. 5, 17 giugno 2021, n. 15301; Cass., Sez. 5, 24 novembre 2022, n. 34690; Cass., Sez. 5, 26 novembre 2024, nn. 30455 e 30484).

## Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità

**Cass. civ., Sez. V, Ord., 21/04/2025, n. 10392- Esenzione solo per i fabbricati di nuova costruzione**

1.7 Pertanto, al solo fine di consolidare e rinsaldare l'indirizzo chiaramente delineatosi nella giurisprudenza di legittimità, si può enunciare il seguente principio di diritto: "In tema di IMU, l'esenzione prevista dall'art. 13, comma 9-bis, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201...., deve essere riconosciuta solamente ai "fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita" (secondo il tenore letterale del testo legislativo) e non può essere estesa - alla luce di un coordinamento sistematico con l'art. 5, comma 6, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, quale richiamato dall'art. 13 D.L. 06/12/2011, n. 201, Art. 13 - ..., che esclude la rilevanza del fabbricato in corso di ristrutturazione ai fini della determinazione del presupposto impositivo - **anche ai fabbricati acquistati e ristrutturati (mediante interventi di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia o di ristrutturazione urbanistica**, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettere c), d) e f), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380) per essere destinati dall'impresa acquirente alla vendita, ostandovi la natura eccezionale delle disposizioni legislative in materia di agevolazioni tributarie".

## Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità-

### Cass. 8347 del 30/03/2025- Immobili coop edilizie non sono beni merce

- 4.5. In disparte ogni considerazione in ordine alla natura del titolo dell'assegnazione nelle cooperative a proprietà indivisa - che, secondo questa Corte integra **un diritto di uso di natura reale** (v. Cass. Sez. U., 24 maggio 2013, n. 12898) - è chiaro che gli assegnatari non possono vantare un titolo di proprietà esclusiva (altrimenti, in quanto soggetti passivi, l'esenzione spetterebbe loro), così che il termine assegnatari deve intendersi riferito indipendentemente dal trasferimento di proprietà, atteso che chi si avvantaggia dell'esenzione è la cooperativa a proprietà indivisa.
- ..... 5.1. L'analisi delle disposizioni in materia di IMU rivela che **non è configurabile una coincidenza tra gli immobili regolarmente assegnati dagli ex IACP e gli alloggi sociali, atteso che il legislatore, nell'ambito del medesimo contesto normativo, ha disciplinato autonomamente e diversamente le due fattispecie.** Il legislatore, infatti, all'art. 13, comma 10, del D.L. n. 201/2011 cit. ha previsto espressamente un'agevolazione consistente in una detrazione di Euro 200 per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, risultando, dunque, evidente la volontà del legislatore di differenziare gli alloggi ex IACP da quelli "sociali", che, invece, sono esenti dal prelievo per espressa disposizione di legge (art. 13, co. 2, lett. b, del D.L. n.201/2011 cit.); non è dunque invocabile un'assimilazione tra gli alloggi concessi in locazione e gli alloggi sociali, che è preclusa, inevitabilmente, dalla corretta applicazione del principio generale e inderogabile in materia fiscale che prevede che "in materia fiscale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art. 14 preleggi sicché non vi è spazio per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma oltre i casi e le condizioni dalle stesse espressamente considerati" (cfr. Cass. n. 20135/2019, Cass n. 15407/2017, 4333/2016, 2925/2013 e 5933/2013).
- 6. **Parimenti va escluso che i beni in questione possano rientrare nella nozione c.d. beni-merce (rappresentati dai fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita) vertendosi in ipotesi di cooperativa a proprietà indivisa con alloggi destinati ai soci ed** apparendo priva di pregio alcuno - oltre che del tutto indimostrata - l'affermazione di parte ricorrente secondo cui nella specie i soci prenotari "tutti" avrebbero assunto "di fatto" la veste di "costruttori".

# Gli immobili merce nella giurisprudenza di legittimità- Dichiarazione pena decadenza

**Cass. civ., Sez. V, Ord., 30/03/2025, n. 8357**

2.3. La legge 27 dicembre 2019 n. 160, all'art. 1, comma 751, prevede, fino al 2021, per i cd. "beni merce", che non siano locati, l'applicazione dell'aliquota di base pari allo 0,1 per cento, consentendo ai Comuni di aumentarla fino allo 0,25 per cento o diminuirla fino all'azzeramento, ed a decorrere dal 1 gennaio 2022, la norma, per i medesimi fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permane tale destinazione e non siano in ogni caso locati, prevede invece l'esenzione dall'IMU.

2.4. **La norma sopra citata non specifica se la dichiarazione IMU debba comunque essere presentata "a pena di decadenza" dal beneficio**, come invece previsto dall'articolo 2, comma 5-bis, del D.L. n. 102/2013 (*"Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma"*).

2.5. Questa Corte ha tuttavia recentemente chiarito, con l'ordinanza n. 5191/2022, sulla scorta di principi che il Collegio condivide, **che il summenzionato art. 1, comma 769 della L. n. 160 del 2019 non ha abrogato l'art. 2, comma 5-bis del D.L. n. 102 del 2013, al che consegue che l'esonerazione dall'IMU per i fabbricati-merce presuppone la presentazione della dichiarazione.**

2.6. È stato posto in rilievo che la disposizione normativa sopra richiamata evidenzia chiaramente che la presentazione della dichiarazione è condizione necessaria per l'ottenimento del beneficio fiscale, **obbligo previsto a pena di decadenza, che non può essere sostituito dalla circostanza che il Comune sia a conoscenza dei fatti che comportano l'esenzione dall'imposta.**

2.7. Sulla scorta del consolidato orientamento di questa Corte, in base al quale le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione e non sono suscettibili di interpretazione analogica o estensiva (cfr. Cass. nn. 12852/2021, 32635/2019, 695/2015, 12495/2014; conf. Cass. nn. 1547/2017 in motiv., n. 4333/2016 in motiv.), la specifica indicazione normativa, che subordina il riconoscimento dell'esenzione alla presentazione della dichiarazione, **impedisce quindi di considerare equivalente qualsiasi altro adempimento e altresì di ritenere superflua la dichiarazione, pur se il Comune, quale ente che rilascia il permesso di costruire, sia a conoscenza sin dall'origine dell'edificazione dei fabbricati.**

2.8. Le condizioni per l'esonerazione IMU, rappresentate, per un verso, dalla destinazione alla vendita delle unità in questione, e, per altro verso, dallo stato di non locazione degli stessi, **devono essere, dunque, oggetto di specifica indicazione nella denuncia IMU, da presentare relativamente a ciascuna annualità per le quali si chiede l'applicazione dell'esenzione in discussione, trattandosi di fatti potenzialmente variabili da periodo a periodo, e che vanno dunque portati a conoscenza dell'Ente impositore circa la loro permanenza.**



# La dichiarazione IMU

# La dichiarazione

Art. 1, comma 769, legge 160/2019.

I soggetti passivi, ad eccezione di quelli di cui al comma 759, lettera g), devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), entro il 30 giugno dell'anno successivo **a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.**

La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi (ultrattività), sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. **Con il predetto decreto sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione.**

# La dichiarazione

**Con il predetto decreto sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione.**

Ma tale previsione può legittimare il MEF ad escludere l'obbligo di presentazione della dichiarazione anche nei casi in cui vi siano variazioni che incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta?

**Si ritiene di no!**

La norma autorizza ad individuare (esplicitare) i casi in cui si verifica l'obbligo dichiarativo a seguito di variazioni di elementi rilevanti per la quantificazione dell'imposta, **ma non a derogare alla norma stessa**. Se un immobile è locato a canone concordato, si verifica un elemento individuato dalla normativa che determina un obbligo dichiarativo (un diverso ammontare dell'imposta dovuta), e questo non può venir meno perché il comune può conoscere l'informazione in altro modo, ovvero tramite l'interrogazione dell'anagrafe tributaria.

La Cassazione ha costantemente ritenuto che la dichiarazione non ammette modalità equipollenti. Cass. 5358/2017: «La pronuncia impugnata ha correttamente rilevato che, essendo la contestazione relativa all'anno 2006, **non rileva che il Comune avesse potuto acquisire una precedente conoscenza di fatto dell'intervenuta modificazione, non ammettendo la disposizione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 10, comma 4, equipollenti alla denuncia di variazione** (cfr. Cass. sez. 5, 12 settembre 2012, n. 15235).».... Sebbene per gli inagibili.....

# Le istruzioni alla dichiarazione

Anche le istruzioni alla dichiarazione devono muoversi all'interno della norma primaria e non possono interpretare le norme fino ad ampliarne la loro portata.

Le istruzioni alla dichiarazione storicamente hanno rappresentato una fonte di innesco del contenzioso tributario. Eclatante è il caso delle società di leasing con contratto risolto.

Ed oggi abbiamo il caso delle attività didattiche per gli enti non commerciali. Per questi le istruzioni hanno previsto dei parametri/indici della commercialità non previsti né nella norma primaria né nel dm 200/2012

# CASSAZIONE VS DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

Al pari delle circolari ministeriali la Corte di Cassazione non considera vincolati le istruzioni alla dichiarazione sebbene approvate con decreto ministeriale, a sua volta previsto in una disposizione, che il MEF considera una «delega normativa», avente quindi lo stesso valore di legge

## Ma quando si può omettere la dichiarazione

Cass. 23/07/2024, n. 20353

Ai sensi dell'art. 37, comma 53, del D.L. n. 223 del 2006, convertito in L. n. 248 del 2006, "a decorrere dall'anno 2007, è soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), di cui all'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ovvero della comunicazione prevista dall'articolo 59, comma 1, lettera l), n. 1), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Restano fermi gli adempimenti attualmente previsti in materia di riduzione dell'imposta. Fino alla data di effettiva operatività del sistema di circolazione e fruizione dei dati catastali, da accertare con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio, rimane in vigore l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'ICI, di cui all'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ovvero della comunicazione prevista dall'articolo 59, comma 1, lettera l), n. 1), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Resta fermo l'obbligo di presentazione della dichiarazione nei casi in cui gli elementi rilevanti ai fini dell'imposta dipendano da atti per i quali non sono applicabili le procedure telematiche previste dall'articolo 3 - bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, concernente la disciplina del modello unico informatico".

**Quindi niente dichiarazione quando le informazioni sono desumibili dal Catasto o dal MUI**

# Le istruzioni alla dichiarazione

In generale, va osservato che le istruzioni alla dichiarazione IMU **aumentano illegittimamente** il numero dei casi in cui non è più necessario presentare la dichiarazione.

L'errore di fondo che attraversa tutte le istruzioni sta nell'aver ritenuto sufficiente per la gestione della banca dati IMU **la semplice conoscibilità dei dati**, anche mediante interrogazioni puntuali delle banche dati, senza considerare invece che l'alimentazione della banca dati deve avvenire attraverso procedure massive che permettano la facile fruibilità del dato, come avveniva e avverrà con il MUI (Modello unico informatico).

Si tratta di considerazioni che ledono anche principi costituzionali, visto che miniamo il buon andamento dell'agire pubblico (art. 97 Cost.).

Eppure il possesso di un abitazione principale deve essere dichiarata annualmente al fisco erariale!

Questo ovviamente serve per velocizzare, in modo massivo, l'attività di controllo.

Lo stesso dovrebbe avvenire anche per i tributi comunali.

**La semplificazione amministrativa non può spingersi fino a minare il buon andamento della pubblica amministrazione.**

Sempre Cass. 20353/2024 osserva: «*Ne deriva che la sussistenza dell'obbligo dichiarativo, che integra una eccezione rispetto alla regola generale (inesistenza, in un'ottica di semplificazione, dell'obbligo dichiarativo a carico del contribuente), è limitata alle ipotesi previste dalla legge e, cioè, alla indicazione di ragioni di riduzione del carico impositivo o alla indicazione di quegli elementi di fatto o di diritto che non confluiscono nel sistema catastale. Né tali eccezioni alla regola possono essere estese da atti amministrativi che non hanno valore normativo, quali le circolari o le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni* (in particolare, nel caso di specie, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione i.c.i. pubblicate nella Gazzetta ufficiale n. 113 del 18 maggio 2009, visto che, secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, le istruzioni ministeriali non possono vincolare l'interpretazione del dato normativo: cfr. tra le tante Cass. , Sez. 5, 16 febbraio 2023, n. 4952 e Cass. , Sez. 5, 27 aprile 2022, n. 13120)»

# Le istruzioni alla dichiarazione

La dichiarazione IMU deve essere presentata quando gli immobili godono di riduzioni d'imposta. Le fattispecie sono le seguenti:

- i fabbricati dichiarati inabitabili o inagibili e di fatto non utilizzati;
- i fabbricati di interesse storico o artistico;
- gli immobili per i quali il comune ha deliberato riduzione di aliquota, salvo che il comune non abbia previsto uno specifico obbligo di comunicazione su proprio modello, anche a pena di decadenza;
- immobili locati. Per tali immobili l'obbligo di dichiarazione non sussiste se il comune ha previsto nel proprio regolamento l'obbligo di presentare un'apposita dichiarazione.
- immobili locati a canone concordato.
- i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, ovvero i cosiddetti "beni merce" per i quali il Comune ha deliberato la riduzione dell'aliquota;
- i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola (Iap).



# Le istruzioni alla dichiarazione

La dichiarazione deve essere presentata anche quando il comune non è in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria. Le fattispecie più significative sono le seguenti:

- l'immobile è stato oggetto di locazione finanziaria;
- l'immobile è stato oggetto di un atto di concessione amministrativa su aree demaniali;
- l'atto costitutivo, modificativo o traslativo del diritto ha avuto a oggetto un'area fabbricabile;
- il terreno agricolo è divenuto area fabbricabile;
- l'area è divenuta edificabile in seguito alla demolizione del fabbricato;
- l'immobile è stato assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà divisa, in via provvisoria;
- l'immobile è assegnato al socio della cooperativa edilizia a proprietà indivisa oppure è variata la destinazione ad abitazione principale dell'alloggio;
- l'immobile è stato concesso in locazione dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dagli enti di edilizia residenziale pubblica aventi le stesse finalità, istituiti in attuazione dell'art. 93, d.p.r. 616/1977;
- i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili;
- l'immobile ha perso oppure ha acquistato durante l'anno di riferimento il diritto all'esenzione dall'IMU, ad eccezione per quelli degli enti non commerciali, soggetti ad altro modello dichiarativo;
- è intervenuta, relativamente all'immobile, una riunione di usufrutto, non dichiarata in catasto;
- è intervenuta, relativamente all'immobile, un'estinzione del diritto di abitazione, uso, enfiteusi o di superficie;
- le parti comuni dell'edificio indicate nell'art. 1117, n. 2, cod. civ. sono accatastate in via autonoma, come bene comune censibile;
- l'immobile è oggetto di diritti di godimento a tempo parziale di cui al d.lgs. 424/1998 (multiproprietà);
- l'immobile è posseduto, a titolo di proprietà o di altro diritto reale di godimento, da persone giuridiche interessate da fusione, incorporazione o scissione;
- si sono verificati l'acquisto o la cessazione di un diritto reale sull'immobile per effetto di legge (ad esempio l'usufrutto legale dei genitori).

## Le istruzioni alla dichiarazione

Ad avviso del Ministero, anche **l'abitazione principale** non deve essere dichiarata, in quanto il Comune può verificare tale destinazione mediante l'accesso all'anagrafe della popolazione. Qui si omette di considerare che un fabbricato può essere considerato abitazione principale se il contribuente ha stabilito in esso non solo la residenza anagrafica **ma anche la dimora**, e quest'ultima situazione sicuramente non è conoscibile a priori dal Comune.

**Anche le pertinenze non sarebbero da dichiarare**, in quanto il Comune, sempre ad avviso del Ministero, “dispone di tutti gli elementi necessari ai fini della verifica dell'esatto adempimento degli obblighi relativi al versamento dell'imposta”. La tesi ministeriale appare incomprensibile, perché il vincolo pertinenziale non nasce direttamente dalla categoria catastale (C/6, C/2 o C/7) ma dalla destinazione durevole a servizio o ornamento impressa dal proprietario, ai sensi dell'art. 817 Cod. civ. Quando il contribuente possiede più pertinenze della stessa categoria, o quando una pertinenza è accatastata unitariamente all'abitazione principale, e in generale, quando si è in presenza di più pertinenze di fatto, spetta al contribuente decidere quale considerare pertinenza ai fini IMU.

Ovviamente la disquisizione in merito alla necessità o meno della dichiarazione non è fine a se stessa, perché da essa dipende il periodo di decadenza della potestà accertativa (5 o 6 anni), e la sanzione applicabile (30%-25% o 100%).

# Le istruzioni alla dichiarazione

Nelle istruzioni alla dichiarazione si precisa, tra l'altro, che non sussiste obbligo di presentazione della dichiarazione nel caso di abitazioni locate a canone concordato di cui alla legge 431/1998, per le quali l'imposta è ridotta al 75 per cento, e ciò in quanto i comuni sono in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'imposta da parte del contribuente. Sul punto è precisato che per il tramite di Puntofisco, i comuni:

- possono accedere puntualmente alle locazioni risultanti in Anagrafe Tributaria, nella banca dati relativa all'imposta di registro dell'Agenzia delle Entrate;
- hanno a disposizione una fornitura delle locazioni in essere nell'anno; tale fornitura, effettuata a settembre, contiene le locazioni in corso nell'anno precedente relative agli immobili di competenza del comune, oltre all'informazione circa la tipologia contrattuale (L2 per le locazioni agevolate).

Le istruzioni operano una distinzione **tra dichiarazione "nuova" e "sostitutiva"**, quest'ultima da presentare in caso di integrazioni o rettifica dei dati precedentemente dichiarati. Si considera, poi, l'ipotesi della dichiarazione "tardiva", che può essere presentata nel "rispetto dei termini stabiliti per il ravvedimento operoso".

# Le dichiarazioni a pena di decadenza

Si ricorda che in passato, l'art. 2, comma 5-bis del d.l. 102/2013 ha previsto l'obbligo di presentazione della dichiarazione, a pena di decadenza, per tutti i casi di agevolazione disposti dal medesimo art. 2, ovvero:

- immobili-merce** e cioè i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita;
- fabbricati esenti in quanto utilizzati per **attività di ricerca scientifica**;
- unità immobiliari appartenenti alle **cooperative edilizie a proprietà indivisa**, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- alloggi sociali**;
- abitazioni del personale delle Forze armate**, delle Forze di polizia, del Corpo nazionale dei vigili del fuoco e di quello appartenente alla carriera prefettizia.

# Le dichiarazioni a pena di decadenza

Ci si è posto il problema della «sopravvivenza» dell'obbligo di dichiarazione a pena di decadenza, in quanto le medesime disposizioni sono state riproposte dall'art. 1, comma 707 (che modifica l'art.13, dl 201/2011), ma senza riproporre un obbligo di dichiarazione a pena di decadenza.

Per la Cassazione, invece, si tratta di obbligo che sopravvive anche nella nuova IMU.

Anzi la Corte va ben oltre, **ritenendo che TUTTE le agevolazioni devono essere oggetto di dichiarazione, e di questo ne prende (timidamente) atto anche il MEF.**

# Le dichiarazioni a pena di decadenza

Telefisco 2023 de Il Sole 24ORE, in tema di obbligo di presentazione della dichiarazione a pena di decadenza.

Con tale risposta, il MEF, si adegua, seppur parzialmente, ad un consolidato orientamento di legittimità, **in base al quale la spettanza delle agevolazioni o esenzioni è sempre subordinata alla presentazione della dichiarazione.** In particolare, la Corte di Cassazione ha ripetutamente sostenuto che l'ente impositore è esonerato dall'onere di accertamento degli eventi che giovino al contribuente, al quale, in assenza di denuncia, non diversamente surrogabile, non può essere riconosciuto alcun beneficio (Cass. n. 15419/2021).

Nella vecchia IMU esistevano, poi, ipotesi in cui la dichiarazione doveva essere presentata “a pena di decadenza”.

Nella nuova IMU non sono più contemplate ESPRESSAMENTE ipotesi di dichiarazione a pena di decadenza, ma per alcune casistiche è disposto che per ottenere i benefici **“in ogni caso” il soggetto deve attestare in dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme.** Si **tratta dei beni merce, degli alloggi sociali e delle abitazioni di militari,** ovvero alcune delle ipotesi per le quali in passato era previsto espressamente l'obbligo dichiarativo a pena di decadenza.

# Le dichiarazioni a pena di decadenza

Il MEF prende atto dell'orientamento del giudice di legittimità che ha costantemente ritenuto che «**il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario**» (Cass. 37385/2022), e sulla scorta di tale principio di diritto ritiene necessario l'assolvimento dell'obbligo dichiarativo per ottenere il relativo beneficio fiscale, nei casi sopra indicati. Tuttavia, rimane aperto il problema sulla natura dell'obbligo dichiarativo, **ovvero se esso sia previsto o meno a pena di decadenza**.... Problema che sarà successivamente parzialmente risolto dalla Corte di Cassazione.

La previsione di un termine a pena di decadenza implica che la mancata presentazione entro il termine previsto dalla legge determina automaticamente la perdita del diritto al beneficio fiscale, non essendo possibile presentare una dichiarazione tardiva, neanche in **sede di ravvedimento operoso**. Ritenere invece necessaria la dichiarazione con valore costitutivo, ma non a pena di decadenza, implica che questa possa essere tardivamente presentata, anche con ravvedimento.

## Tari- dichiarazione tardiva = omessa dichiarazione

Rilevante in tema di Tari è Cass. 09/07/2024, n. 18715

Come già chiarito da Cass., Sez. civ. 5, 28/02/2018, n. 4602, la finalità di questa disciplina è quella - da un lato - di fare salvo il diritto del contribuente di comunicare in ogni momento all'ente impositore la variazione delle condizioni di applicabilità della tariffa precedentemente emerse (variazioni che possono dipendere dal mutamento della situazione di fatto o di diritto, quale l'operatività di un diverso regime) e, **dall'altro, di escludere che tale comunicazione possa esplicare efficacia retroattiva.** Pur operando principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale nei dati di scienza, e non di natura volitivo negoziale in essa contenuti **sussiste la necessità di indurre il contribuente alla sollecita presentazione della comunicazione di variazione** e, al contempo, di preservare all'ente impositore la concreta possibilità di verificare tempestivamente, e sulla base dell'attualità di stato, il fondamento della variazione comunicata.



## Tari- dichiarazione tardiva = omessa dichiarazione

Pure va ricordato che **l'esclusione di efficacia retroattiva delle variazioni aventi ad oggetto la riduzione di superficie imponibile ai fini della fiscalità ambientale**, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, integra un principio generale: v. Cass. n. 1586/2004 secondo cui: "In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, poiché la stessa, ai sensi dell'art. 62, comma primo, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, che costituisce previsione di carattere generale, è dovuta unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni), sia le deroghe alla tassazione indicate nel comma secondo del medesimo art. 62, sia le riduzioni delle superfici e tariffarie stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica, in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo, invece, i relativi presupposti essere di volta in volta dedotti nella denuncia originaria o in quella di variazione, con l'ulteriore precisazione che le riduzioni di cui al citato art. 66 hanno effetto soltanto dall'anno successivo, come prescritto dal comma quinto della norma medesima". Ne discende che la istanza di ridefinizione del 2015 non poteva dispiegare alcun effetto retroattivo.

# ENC dichiarazioni a pena di decadenza

Con la recente sentenza n. 24200/2024 (**IMU 2012**), la Corte di cassazione affronta nuovamente il problema della natura della dichiarazione IMU che gli enti non commerciali sono tenuti a presentare ogni anno, **ritenendo che la dichiarazione sia prevista a pena di decadenza.**

Si tratta di un arresto importante, che si innesta in un filone interpretativo che aveva già ritenuto necessaria la presentazione della dichiarazione ai fini dell'accesso alle esenzioni previste dalla normativa. Filone giurisprudenziale di cui ha preso atto già lo stesso Dipartimento delle finanze, che nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU ENC, approvate con il decreto del 24 aprile 2024, precisa, citando Cassazione 37385/2022, che il **mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo determina in via generale per tutti i casi in cui è previsto tale onere, la decadenza dal beneficio previsto dalla norma, ovvero l'esenzione.**

**La sentenza 24200/2024, invero, aggiunge ulteriori e nuove considerazioni, individuando un preciso obbligo posto a pena di decadenza.** La Corte, dopo aver ricostruito l'evoluzione normativa, osserva che l'obbligo dichiarativo era previsto non solo nella disciplina generale IMU (prima dall'art. 9, d.lgs. 23/2011 ed oggi dall'art. 1, comma 770, legge 160/2019), ma anche dall'art. 2, comma 5-bis, d.l. 102/2013. Invero, quest'ultima disposizione, che prevede espressamente un obbligo di dichiarazione a pena di decadenza, **è stata finora interpretata come norma che poneva l'obbligo solo per gli enti di ricerca scientifica, esentati dal comma 3 del medesimo articolo.** Secondo la Corte, invece, la norma, nel porre l'obbligo dichiarativo, fa riferimento **"ai benefici considerati nel citato articolo, tra cui è annoverato anche quello dell'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504", rispetto al quale il dl 102/2013 ha aggiunto, quale attività protetta, anche quella di ricerca scientifica.** Per la Corte sarebbe del tutto irragionevole - a parità di attività tutelate - limitare tale onere dichiarativo alla sola attività di ricerca scientifica per il sol fatto che la decadenza è stata prevista dalla stessa disposizione che ha incluso le unità immobiliari in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica tra quelle esenti dal pagamento dell'IMU. **Ipotizzare un diverso trattamento, quanto all'obbligo dichiarativo, tra le medesime ipotesi di esenzione previste dall'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. 504/1992 risulterebbe, invero, del tutto ingiustificata e non costituzionalmente compatibile ai sensi dell'art. 3 Cost.**

## ENC dichiarazioni a pena di decadenza

Secondo la Corte, poi, **anche ove mancasse un'espressa indicazione della norma, l'esenzione non potrebbe essere riconosciuta, perché si tratterebbe di un obbligo necessario a permettere all'ente impositore di verificare la veridicità dei dati esposti, a garanzia del buon funzionamento dell'amministrazione pubblica.**

Infine, viene sciolto un altro annoso problema, ovvero **se la dichiarazione va considerata come atto di volontà o come mera ed emendabile dichiarazione di scienza.** **Sul punto, viene richiamata una consolidata giurisprudenza di legittimità che considera dichiarazioni di volontà quelle dirette ad ottenere un beneficio fiscale,** sicché l'omissione non potrebbe essere sanata invocando **il principio di generale emendabilità di una inesistente dichiarazione, il quale opera solo in caso di mera esternazione di scienza** e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge.

# Esenzione ENC

Cass 24200/2024 appare risolutiva, **perché in assenza di dichiarazione rende irrilevante la verifica circa la natura commerciale dell'attività svolta.**

E propria sull'esenzione degli ENC abbiamo visto un susseguirsi di norme volte a favorire gli enti che però si sono scontrate con le Corti di Giustizia Europea.

In particolare, dopo la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 6 novembre 2018, nelle cause riunite da C 622/16 P a C 624/16 P e delle decisioni della Commissione Europea del 19 dicembre 2012 e del 3 marzo 2023 **l'Italia deve procedere al recupero degli aiuti di Stato**, ovvero dell'esenzione ICI 2006-2011, almeno per gli importi superiori a 50.000 euro (regime de minimis).....

## La dichiarazione IMU nel 2026 (forse)

c) dopo il comma 768 è inserito il seguente:

«768-bis. I soggetti passivi devono presentare la dichiarazione, **esclusivamente in via telematica**, secondo le modalità approvate con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta e **costituisce l'unica modalità per l'assolvimento dell'adempimento dichiarativo**. In ogni caso, ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al comma 741, lettera c), numeri 3) e 5), e al comma 751, terzo periodo, il soggetto passivo attesta nel modello di dichiarazione il possesso dei requisiti prescritti dalle norme. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. **Con il predetto decreto sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione**. Restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini dell'IMU e della TASI, in quanto compatibili. Per gli enti di cui al comma 759, **lettera g)**, si applica il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200 **e la dichiarazione deve essere presentata ogni anno**. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, può essere differito il termine di presentazione della dichiarazione di cui al primo periodo. Nello more della data di entrata in vigore del decreto di cui al primo periodo, i contribuenti continuano ad utilizzare il modello di dichiarazione di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 29 luglio 2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 184 dell'8 agosto 2022 e al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 4 maggio 2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 121 del 25 maggio 2023.»;

## La dichiarazione IMU nel 2026 (forse)

### Relazione illustrativa

Le successive disposizioni, di cui alle lettere da b) a d), connessi alla dichiarazione IMU che sono stati unificati in un unico modello approvato con decreto direttoriale, prevedendo altresì l'obbligo di trasmissione telematica della dichiarazione. Attualmente si hanno due distinti modelli dichiarativi, uno previsto per gli enti non commerciali di cui all'articolo 1, comma 759, lettera g), della legge n. 160 del 2019 e uno per la generalità degli altri soggetti passivi, ma solo la dichiarazione degli enti non commerciali deve essere trasmessa obbligatoriamente con modalità telematiche.

Inoltre, viene precisato che il modello dichiarativo in esame deve essere integrato con gli adempimenti previsti per gli immobili occupati abusivamente.

In coerenza con quanto già attualmente previsto, la dichiarazione IMU deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui ha avuto inizio il possesso degli immobili o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, e ha effetto anche per gli anni successivi, fino alla modifica degli elementi dichiarati che comporta un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Il decreto che approva il modello di dichiarazione disciplina anche i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione. Resta fermo per gli enti non commerciali l'obbligo di presentare ogni anno la dichiarazione IMU.

# I tributi locali dopo la riforma

## ART. 3 - Adempimento spontaneo degli obblighi tributari

- Le regioni e gli enti locali, prima dell'avvio dell'attività di accertamento, possono inviare **ai contribuenti comunicazioni** con le quali mettono a disposizione degli stessi gli elementi e le informazioni direttamente acquisiti o pervenuti da terzi relativi alla determinazione dell'obbligazione tributaria, allo scopo di consentirne il corretto **assolvimento tramite l'istituto del ravvedimento**. Possono, altresì, inviare ai contribuenti **avvisi bonari** per permettere la regolarizzazione **di tardivi, parziali od omessi versamenti**, prevedendo l'applicazione di una sanzione ridotta determinata ai sensi dell'articolo 13, **comma 5**, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e, a decorrere dal 1° gennaio 2026, quella di cui all'articolo 14, comma 8, del testo unico sanzioni tributarie amministrative e penali di cui al decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173.
- Il contribuente, entro **sessanta giorni successivi al ricevimento delle comunicazioni di cui al comma 1**, può inviare in forma scritta, anche telematica, chiarimenti in ordine ai dati contenuti nelle suddette comunicazioni e può trasmettere ricevute di versamento e altri documenti utili a consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente dall'ente territoriale in sede di controllo.

Due nuovi istituti che vanno comunque regolamentati

## I tributi locali dopo la riforma

### ART. 4 - Definizione agevolata in materia di tributi delle regioni e degli enti locali

1. Ferma restando la facoltà di introdurre sistemi premiali di riduzione delle sanzioni, le regioni e gli enti locali, in osservanza dei principi di cui agli articoli 23, 53 e 119 della Costituzione, dei principi generali dell'ordinamento tributario nonché nel **rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci**, e con particolare riguardo a **crediti di difficile esigibilità**, possono introdurre autonomamente, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti destinati a disciplinare tributi di loro spettanza, tipologie di definizione agevolata **che prevedono l'esclusione o la riduzione degli interessi o anche delle sanzioni**, per le ipotesi in cui, entro un termine appositamente fissato da ciascun ente, **non inferiore a sessanta giorni** dalla data di pubblicazione dell'atto nel proprio sito *internet* istituzionale, i contribuenti adempiano ad obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti.
2. Ciascuna regione e ciascun ente locale possono stabilire forme di definizione agevolata **anche per i casi in cui siano già in corso procedure di accertamento o controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente**.
3. Nel caso in cui **la legge statale** preveda forme di definizione agevolata, le regioni e gli enti locali possono introdurre, anche nei casi di affidamento dell'attività di riscossione ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e all'articolo 1, comma 691, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, **analoghe forme di definizione agevolata per assicurare ai contribuenti il medesimo trattamento tributario.**



## I tributi locali dopo la riforma

4. Possono essere oggetto di definizione agevolata i tributi disciplinati e gestiti dalle regioni e dagli enti locali, con esclusione dell'imposta regionale sulle attività produttive, delle compartecipazioni e delle addizionali a tributi erariali.
5. Le leggi e i regolamenti delle regioni e degli enti locali sulla definizione agevolata devono riferirsi a **periodi di tempo circoscritti** e consentire anche l'utilizzo di tecnologie digitali per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione delle relative disposizioni.
6. Le leggi e i regolamenti delle regioni e degli enti locali sulla definizione agevolata sono adottati **tenuto conto della situazione economica e finanziaria degli enti stessi e della capacità di incrementare la riscossione delle proprie entrate.**
7. I regolamenti degli enti locali, in deroga all'articolo 13, commi 15, 15-ter, 15-quater e 15-quinquies, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, all'articolo 14, comma del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e all'articolo 1, comma 767, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, **acquistano efficacia con la pubblicazione nel sito internet** istituzionale dell'ente creditore e sono trasmessi, ai soli fini statistici, al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, entro sessanta giorni dalla data di pubblicazione.
8. Le regioni e gli enti locali possono adottare forme di definizione agevolata **anche per le entrate di natura patrimoniale.**
9. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 5-quater, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, l'articolo 13 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 è abrogato limitatamente alla facoltà prevista per le regioni, le province e i comuni di adottare leggi e provvedimenti relativi alla definizione agevolata dei propri tributi.

## Cambia l'albo dei concessionari privati

Lo schema di Dlgs approvato in primo esame dal Consiglio dei ministri del 9 maggio riordina integralmente la disciplina dell'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di accertamento e riscossione delle entrate, tributarie e patrimoniali, delle regioni e degli enti locali.

L'albo è istituito presso il Dipartimento delle finanze, ed in esso sono iscritti i soggetti privati abilitati ad effettuare attività di accertamento e riscossione delle entrate delle regioni e degli enti locali; in una sezione separata del medesimo albo sono iscritti i soggetti che svolgono esclusivamente le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle stesse entrate. Rispetto alla precedente formulazione dell'art. 53, d.lgs. 446/1997 che faceva riferimento solo ai Comuni ed alle province, ora sono incluse espressamente anche le regioni.

L'albo è tenuto da una Commissione composta da rappresentanti del MEF, del Ministero dell'interno, delle regioni e degli enti locali, nonché da rappresentanti dei soggetti iscritti nell'albo. Ai componenti della Commissione non spetta alcun compenso, gettone di presenza o rimborso spese.

Con successivi regolamenti saranno definiti le condizioni e i requisiti professionali e morali, nonché le cause di incompatibilità ed i presupposti per l'adozione dei provvedimenti di sospensione e cancellazione dal medesimo albo, connessi al venir meno di tali requisiti. Con i medesimi regolamenti sono inoltre stabilite le modalità per l'iscrizione e la verifica periodica dei requisiti richiesti per l'iscrizione. Va ricordato che oggi la materia è disciplinata dal decreto ministeriale 13 aprile 2022, n. 101, che continuerà ad applicarsi fino all'entrata in vigore dei nuovi regolamenti ministeriali.

Lo schema di Dlgs precisa che la Commissione **non ha competenza in merito a eventuali irregolarità riscontrabili nella gestione del servizio di accertamento e riscossione, nonché delle relative attività di supporto, delle entrate affidate dalle regioni e dagli enti locali ai soggetti iscritti nel medesimo albo**. Pertanto, si chiarisce che le modalità di svolgimento della funzione di vigilanza della Commissione, deputata alla tenuta dell'albo, si esplicano sostanzialmente mediante la verifica dei requisiti di affidabilità dei soggetti iscritti all'albo.

È prevista anche l'istituzione di una "**Commissione consultiva**", composta da rappresentanti del MEF, degli enti territoriali e di concessionari privati, che avrà il compito di emanare linee guida. In particolare, lo schema del Dlgs prevede l'adozione di linee guida relative alla definizione di criteri riguardanti l'affidamento e le modalità di svolgimento dei servizi di accertamento e di riscossione, nonché delle relative attività di supporto, delle entrate degli enti oggetto di concessione, al fine di assicurarne la necessaria trasparenza e funzionalità.

Altre linee guida riguarderanno gli obblighi di comunicazione periodica da parte dell'ente e dei soggetti affidatari con riferimento alle: a) informazioni essenziali riguardanti i contratti in materia di affidamento in concessione, anche disgiunto, di servizi di accertamento e riscossione delle proprie entrate; b) informazioni sintetiche relative all'oggetto e alla remunerazione stabilita per ciascuna delle attività affidate, con particolare riguardo alle misure degli eventuali compensi stabiliti in percentuale delle entrate; c) informazioni sintetiche relative agli esiti delle attività di accertamento e di riscossione.

Si tratta di novità di un certo rilievo, in quanto mentre per Ader si hanno informazioni di dettaglio su volumi ed incassi, sui concessionari privati non vi sono dati disponibili, soprattutto con riferimento ai volumi delle entrate gestiti, all'efficacia della riscossione ed alla remunerazione riconosciuta. Infine, le linee guida

sono un supporto prezioso per gli enti locali se si arriverà effettivamente alla formulazione di schemi contrattuali di affidamento.

## Concessionari privati

All'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160: dopo il comma 790 è inserito il seguente:

«790-bis. Salvo che per la riscossione dell'imposta di cui al comma 738 (IMU), **nel caso in cui i versamenti delle entrate degli enti locali sono effettuati attraverso la piattaforma** di cui all'articolo 5 del codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e **la riscossione delle medesime entrate** è affidata a un soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le relative somme sono accreditate agli enti titolari e ai soggetti affidatari ciascuno per la quota di rispettiva competenza, secondo criteri e modalità stabiliti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. I soggetti affidatari emettono, entro il giorno 10 di ciascuna mensilità, fatture quietanzate riferite agli importi ad essi accreditati da PagoPA nel mese precedente, corredate da idonea rendicontazione, e, sulla base di tale rendicontazione, previa verifica, gli enti procedono autonomamente alle scritture e agli adempimenti contabili e fiscali di loro competenza. Il riversamento delle somme spettanti ai soggetti affidatari, relative a entrate rimosse sulla base di altri canali di pagamento, è disciplinato dal comma 790.»;

## Si riducono le sanzioni

All'articolo 1, comma 775, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, sono apportate le seguenti modificazioni:

- al primo periodo, le parole: «dal 100 per cento al 200» sono sostituite dalle seguenti: «amministrativa pari al 100»;
- al secondo periodo, le parole: «dal 50 per cento al 100» sono sostituite dalle seguenti: «amministrativa pari al 40»;
- al terzo periodo, dopo la parola: «sanzione» ovunque ricorra è inserita la seguente: «amministrativa»;
- al quarto periodo, dopo la parola: «sanzioni» è inserita la seguente: «amministrative».
- All'articolo 1, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 sono apportate le seguenti modificazioni:
- al comma 695 la parola: «IUC» è sostituita dalla seguente: «TARI»;
- al comma 696 le parole: «dal 100 per cento al 200» sono sostituite dalle seguenti: «amministrativa pari al 100»;
- al comma 697 le parole: «dal 50 per cento al 100» sono sostituite dalle seguenti: «amministrativa pari al 40»;
- al comma 698 dopo la parola: «sanzione» è inserita la seguente: «amministrativa».
- All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 sono apportate le seguenti modificazioni:
- al comma 1-ter, il quarto e il quinto periodo sono sostituiti dal seguente: «Per l'omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa del 100 per cento del tributo non versato e comunque non inferiore a 50 euro; per l'infedele dichiarazione si applica la sanzione amministrativa del 40 per cento del tributo non versato e comunque non inferiore a 50 euro.»;
- al comma 3-bis, il quarto e il quinto periodo sono sostituiti dal seguente: «Per l'omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa del 100 per cento del tributo non versato e comunque non inferiore a 50 euro; per l'infedele dichiarazione si applica la sanzione amministrativa del 40 per cento del tributo non versato e comunque non inferiore a 50 euro.».
- All'articolo 4, comma 5-ter, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, il terzo e il quarto periodo sono sostituiti dal seguente: «Per l'omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione amministrativa del 100 per cento del tributo non versato e comunque non inferiore a 50 euro; per l'infedele dichiarazione si applica la sanzione amministrativa del 40 per cento del tributo non versato e comunque non inferiore a 50 euro.».

Le disposizioni di cui ai **commi 4, 5, 6, 7 e 8** si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2026.

# Modifiche TARI

## ART. 28 - Modifiche in materia di tariffa sui rifiuti

All'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 sono apportate le seguenti modificazioni:

- al comma 645, le parole: «e assimilati» sono soppresse;
- al comma 662, la parola: «assimilati» è sostituita dalla seguente: «urbani»;
- al comma 667, le parole: «e dei rifiuti assimilati» sono soppresse;
- dopo il comma 649 è inserito il seguente:

«649-bis. Le utenze non domestiche che producono e conferiscono, in tutto o in parte, rifiuti urbani, di cui all'articolo 183, comma 1, lettera b-ter), numero 2, del citato decreto legislativo n. 152 del 2006, al di fuori del servizio pubblico, e dimostrano di averli avviati **al riciclo o al recupero** mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di riciclo o recupero dei rifiuti stessi, sono escluse dalla corresponsione della componente tariffaria rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti; le medesime utenze effettuano la scelta di servirsi del gestore del servizio pubblico o del ricorso al mercato per un periodo non inferiore a due anni. La scelta di cui al primo periodo deve essere comunicata al comune, o al gestore del servizio rifiuti in caso di tariffa corrispettiva, entro il 30 giugno di ciascun anno, con effetto dal 1° gennaio dell'anno successivo.»;

- al comma 654 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Nella determinazione della tariffa è prevista la copertura anche di costi accessori relativi alla gestione dei rifiuti urbani, quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade. Qualora detti costi vengano coperti con la tariffa ciò deve essere evidenziato nei piani finanziari e nei bilanci dei soggetti affidatari del servizio.»;

- al comma 658 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Alle utenze non domestiche che effettuano il compostaggio aerobico individuale per residui costituiti da sostanze naturali non pericolose prodotti nell'ambito delle attività agricole e vivaistiche e alle utenze domestiche che effettuano compostaggio aerobico individuale per i propri rifiuti organici da cucina, sfalci e potature da giardino è applicata una riduzione della tariffa dovuta per la gestione dei rifiuti urbani.»;

- al comma 684, le parole: «alla IUC entro il termine del 31 dicembre dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo» sono sostituite con le seguenti: «alla TARI, al comune o al gestore del servizio rifiuti, entro novanta giorni dalla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo»;

- al comma 685, le parole: «entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello» sono sostituite dalle seguenti: «entro novanta giorni dalla data»;

- al comma 690, la parola: «IUC» è sostituita dalla seguente: «TARI».

All'articolo 30, comma 5, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, il quarto periodo è soppresso.

A decorrere dall'anno 2026, all'articolo 3, comma 5-*quinquies*, del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 febbraio 2022, n. 15, le parole: «30 aprile», ovunque ricorrano, **sono sostituite con le seguenti: «31 luglio».**

L'articolo 208, comma 19-*bis* del decreto legislativo n. 152 del 2006, è abrogato.

## Abrogazione TIA 2

- **ART. 29 - *Modifiche all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 in materia di tassa sui rifiuti***

L'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 è sostituito dal seguente:

*«Art. 238 - (Corrispettivi dovuti per il conferimento di rifiuti al servizio pubblico)*

Ai fini dell'applicazione della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani e dei sistemi di misurazione puntuale, per i rifiuti conferiti al servizio pubblico, si applica la disciplina relativa ai prelievi sui rifiuti urbani di cui all'articolo 1, commi 639 e 668, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.».

# Grazie per l'attenzione